

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse instituut
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Kaspar Lind

**Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine
sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu**

magistritöö

Juhendaja: dots. Lasse Lehis

TARTU 2006

Sisukord

Sisukord	2
Sissejuhatus	4
1. Käibemaksu ajalugu ja asend maksusüsteemis	9
1.1. Käibemaksu ajalugu	9
1.1.1. Käibemaksu teke kumuleeruva maksuna	9
1.1.2. Mittekumuleeruva käibemaksu teke	14
1.1.3. Erinevad käibemaksusüsteemid Eestis	21
1.2. Käibemaks maksusüsteemis	25
1.2.1. Õigusriigis maksusüsteemile esitatavad nõuded	25
1.2.2. Õiglus	26
1.2.3. Maksu efektiivsus	31
1.2.4. Märkamatus	31
1.2.5. Lihtne rakendatavus.....	33
1.2.6. Käibemaksu asend maksusüsteemis	34
1.3. Käibemaksu eesmärk	37
1.3.1. Fiskaalse eesmärgiga normid.....	37
1.3.2. Sotsiaalse eesmärgiga normid	38
1.3.3. Lihtsustava eesmärgiga normid	40
1.4. Käibemaksu olemus.....	41
1.4.1. Käibemaks kui üldine tarbimismaks	41
1.4.2. Käibemaks kui kaudne maks	45
1.4.3. Käibemaks kui lisandunud väärtuse maks.....	48
2. Maksukohustuslane ja maksukohustuse ulatus	49
2.1. Maksukohustuslane	49
2.1.1. Registreeritud maksukohustuslane	49
2.1.2. Piirmäär kohustuslikul registreerimisel	52
2.1.3. Registreerimise mõju sisendkäibemaksu mahaarvamisele.....	56
2.2. Maksukohustuse ulatus.....	57
2.2.1. Ettevõtluse mõiste	57
2.2.2. Ettevõtluse mõiste võrdlev käsitlus	60
2.2.3. Sfääride teooria.....	62
3. Sisendkäibemaks	66
3.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused.....	66
3.1.1. Sisendkäibemaksu mõiste.....	66
3.1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg.....	68
3.1.3. Hoosuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel	69
3.1.4. Arve	71
3.1.5. Lihtsustatud arved	72
3.1.6. Arve korrigeerimine	73
3.2. Piirangud sisendkäibemaksu mahaarvamisel	74
3.2.1. Piirangud seoses maksuvaba käibega.....	74
3.2.2. Piirangud seoses mitteettevõtlusega	81
4. Piiriüleste tehingute maksustamine	87
4.1. Üldpõhimõtted piiriüleste tehingute maksustamisel	87
4.1.1. Sihtkoha ja päritolumaa printsiip.....	87
4.1.2. Sihtkoha ja päritolumaa printsiibi rakendamine Euroopa Ühenduses.....	89
4.1.3. Sihtkoha ja päritolumaa printsiibi rakendamine Eestis	94
4.2. Käibe tekkimise koht	95

4.2.1. Kaupade käibe tekkimise koht.....	95
4.2.2. Teenuse käibe toimumise koht.....	97
Kokkuvõte	102
Zusammenfassung	105
Kasutatud kirjandus	111
Kasutatud perioodika ja muud materjalid	114
Kasutatud Eesti seadused	114
Kasutatud muud Eesti õigusaktid.....	115
Kasutatud Euroopa Ühenduse õigusaktid	116
Kasutatud Eesti kohtupraktika.....	118
Kasutatud Euroopa Kohtu lahendid	120
Kasutatud lühendite loetelu.....	124

Sissejuhatus

Tänapäeva riiki võib nimetada maksuriigiks. Riigi ja maksude seosest räägib ilmekalt see fakt, et esimene seadus, mille USA esindajatekoda 1789. aastal vastu võttis, oli maksuseadus¹. Tegelikult on pea iga riigi tekkega maksevõimelise kodaniku jaoks kaasas käinud rahalised või mitterahalised kohustused. Tänapäeval pole isegi enam kodanikuks olemist vaja, piisab viibimisest mõnes riigis, kui inimene muutub residendiks ja tal tekib kohustus tulumaksu maksta. Käibemaksuga on veelgi lihtsam. Käibemaksu peab tasuma iga tarbija, sõltumata residentsusest või kodakondsusest, piisab ainult kauba või teenuse tarbimisest. Selles avaldubki tänapäeva maksusüsteemi mitmekülgsus – riik püüab maksustada erinevaid majandustegevuse resultaate. Ükskõik, mida me ka ei teeks, ikka puutume me kokku maksudega või vähemalt lõivudega. Isegi inimese sünd ja surm puudutavad maksude maksmist. Isiku surma puhul peavad pärijad tihti peale tasuma pärandvarast pärimismaksu. Sündides astub isik kestvasse maksuõigussuhtesse riigiga, sest sünnihetkest (s.t õigusvõime omandamisest) alates peab isik teenitud tulult tasuma tulumaksu.

Maksud mõjutavad tänapäeval ka kõiki majandustehinguid. Mõjutavad isegi sedavõrd tugevalt, et vahel võivad sellest tekkida ka moonutused majanduselus. Nii näiteks on Eestis senimaani paljud uued sõiduaudodest formaalselt renditud. Kasutusrendi või muude sarnaste lepingute sõlmimise põhjuseks oli ja on KMS, mis varem keelas sõiduauto omandamisel või kapitalirendile võtmisel sisendkäibemaksu maha arvata ning käesoleval ajal annab võimaluse maksukohustuse tulevikku lükata.

Tänapäeva maksusüsteem tähendab erinevaid makse, milles maksustatakse nii tulu kui ka tarbimist. Kõige ja kõigi maksustamise põhjuseks on maksevõimelisuse põhimõte ja riigi rahavajadus. Riigi rahavajadus on viimaste aastasade jooksul kasvanud, sest riik on võtnud enda kanda väga suure hulga ülesandeid, mille täitmiseks on vaja üha rohkem vahendeid. Maksude tõus tekitab omakorda mitmeid küsimusi. Mida rohkem riik makse nõuab, seda rohkem muutub riik nn maksuriigiks, s.t kodaniku jaoks hakkab riik samastuma kõrgete maksudega. Samas ei saa maksude vajalikkust kahtluse alla panna, sest riik peab oma vahendid kuskilt saama. Ilma maksudeta riik oleks sellisel juhul võimalik, kui kogu majandus alluks otseselt riigi kontrollile ning puuduks eraomand ja iseseisev ettevõtlus. Tänapäeval on

¹ K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. Köln, 1993, lk 1.

arenenud riikides tendents riigi tagasitõmbumisele majanduselust, seetõttu on privatiseeritud post, raudtee, telekommunikatsioonid jne.

Maksustamist ennast võib põhjendada erinevalt ning see sõltub sellest, kas me näeme riiki liberaalset või sotsiaalset poliitikat viljelemas. Maksustamise klassikalis-liberaalne eesmärk seisneb riigi rahavajaduses riigi institutsioonide ülalpidamiseks. Riik korjab makse ainult selleks, et korraldada õigusemõistmist ja tagada üldiselt indiviidi kaitse. Sellisel juhul on maksud tasu riigi kaitse eest. Tänapäeval lisandub klassikalis-liberaalsele eesmärgile ka sotsiaalmaksude põhiolemus ja sellest tulenev rahavajadus. Sotsiaalmaksude rakendamine on küllalt kulukas ning tekitab küsimusi maksukoormuses. Lisaks eeltoodule võib maksude kogumise eesmärgiks olla keskkonnakaitse, tervishoid või ka kultuur.

Kõrged maksud tekitavad küsimuse, kui palju üldse tohib riik oma alamtelt võtta. Maksustamisel on teoreetiliselt viimaseks piiriks eksistentsiiniimum. See tähendab seda, et kui riik isikult makse nõuab, siis ei saa ta ära võtta kõike. Praktiliselt on viimane piir tõenäoliselt hoopis teine ning see on aja jooksul muutunud. Tänapäevane maksukoormus oleks 200 aastat tagasi kaasa toonud rahvarahutused (nt 19. sajandist pärinevad mässud õlleaktsiiside vastu jne). Samas ei tohi ära unustada ka psühholoogilist aspekti. Näiteks Eestis peab töötaja palgalt tööandja maksta ka sotsiaalmaksu. SMS kohaselt ongi sotsiaalmaksu maksjaks tööandja. Samahästi võiks sotsiaalmaksu maksjaks olla töötaja ning sotsiaalmaks võiks olla osa tulumaksust. Tõenäoliselt tekiks sellisel juhul ka Eestis praegusest tunduvalt tõsisem diskussioon maksukoormusest. Sotsiaalsete hüvede jagamine ja liiga kõrge maksukoormus võivad tekitada konflikti. Kui töötava isiku maksukoormus on selline, mis paneb ta töötust ja sotsiaalabi saavast isikust halvemasse seisu, siis on maksupoliitika tõsisem ummik. See näitab veelkord maksuõiguse ja sotsiaalhoolekandeõiguse seost. Tegelikult on sotsiaalhoolekande maksustamise peegelpilt². Kui maksustamisel riik kogub maksevõimelisuse põhimõttest lähtudes endale vahendeid, siis sotsiaalhoolekande kaudu riik jagab puudust kannatavatele kogutud raha. Puudust võib aga nimetada negatiivseks maksevõimeks³.

Nagu eelpool mainisin, toimub tänapäeval maksustamine maksevõimelisuse põhimõttest lähtuvalt. See tähendab seda, et riik maksustab erinevaid majandustegevuse resultate, tagamaks ühtlase maksukoormuse erineva sissetulekuga isikute vahel. Erinevate

² K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 17. völlig überarbeitete Auflage, Köln, 2002, lk 9.

³ Sealsamas, lk 9.

majandustegevuse resultaate maksustamine tekitab tahes-tahtmata paradoksi. Maksustades erinevaid majandustegevuse resultaate, on väga raske tagada selget ja läbipaistvat maksusüsteemi. Kui sellele lisanduvad grupihuvidest ja päevapoliitilistest kaalutlustest tehtud maksuvabastused, siis võib väga kergesti juhtuda, et maksude kogumine muutub keeruliseks ja läbipaistmatuks. Kõik maksuvabastused toovad kaasa selle, et nende kaudu üritavad isikud oma maksukoormust võimalikult madalana hoida. Kui maksuvabastusi on palju, siis sellele võib järgneda üleüldine maksudest kõrvalehiilimine. Sellisel juhul ei oleks maksude mittemaksmises enam midagi taunimisväärset ning maksupettus oleks kui kavaleridelikt.

Et võrdselt maksumaksjaid koormata, kogub riik makse nii säästmisel kui ka tarbimisel. Kui tulumaks jmt maksud eelkõige koormavad säästmist, siis käibemaks ja aktsiisid koormavad tarbimist. Käibemaksu määra muutmine on seetõttu atraktiivne idee, sest ühe protsendi lisamine, mis tarbijate rahakotti pealtnäha eriti ei mõjuta, toob riigieelarvesse suure lisatulu. Käibemaksu maksumäära tõstmine on ka selles osas suhteliselt ohutu, et kuigi tehniliselt on tegemist keerulise maksuga, siis tema laekumine on suhteliselt riskivaba, võrreldes nt alkoholi- või tubakaaktsiisiga. Käibemaksu kogumise teeb lihtsaks just see, et käibemaksu rakendatakse tehniliselt lisandväärtuse maksuna ning käibemaksu kogumine toimub tavaliselt tootmise mitmel astmel. Seega on risk jaotatud erinevate maksumaksjate vahel ning maksumaksjad peavad ise jälgima üksteise tegevust.

Käibemaksu nagu kogu maksuõiguse regulatsioon on olnud dünaamiline mitte ainult Eestis. Eriti paistab selles vallas silma Euroopa Ühendus, kus viimase kolmekümne aastaga on välja kujunenud äärmiselt keeruline käibemaksusüsteem. Süsteem tugineb Nõukogu direktiivile 77/388/EMÜ, mida nimetatakse ka kuuendaks direktiiviks. Kuuendat direktiivi on üle 40 korra muudetud või täiendatud ja mitmed põhimõttelised muutused käibemaksuõiguses seisavad veel ees. Muutmiste põhjus on selles, et Euroopa Ühendus on tänapäeval muutunud käibemaksule uueks proovikiviks. Ühtne majandusruum, erinevad õiguskorrad ja tollipiiride puudumine Euroopa Ühenduses on seadnud regulatsioonile uued nõudmised. Sama kehtib ka teenuste kohta, mille puhul teenuse osutamise ja ka saamise kohta tänapäeva globaliseerivas maailmas on üha keerulisem täpselt määratleda.

Eestis on käibemaksuõigus pidevalt muutunud ning kümne aasta jooksul on kehtinud kolm erinevat seadust ja kõiki neid seadusi on pidevalt muudetud. Muutused on seejuures olnud üsnagi olulised, sest muutunud on põhimõistete sisu, sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud, aga ka omatarbe maksustamine. Lisaks on probleeme olnud õigusloome

kvaliteediga. Mitte just kaua aega tagasi oli maksuõiguses tavapäraseks seaduse reservatsiooni rikkudes antud ministri määrused. Käesolevaks ajaks ollakse sellest pahest paranenud, samas on jätkuvalt probleemid seaduse struktuuri ja süstemaatikaga ning mõistetele sisu andmisega. Juba nendest probleemidest saab selgeks maksuõiguse omapära – maksudega tegelevad tihti mittejuristid ning see mõjutab senimaani õigusloomet. Juristide “ligipääsu” maksuõigusele piirab tihti raamatupidamise ja majandusprotsesside mittetundmine. Karistusõiguses võib see tähendada fataalseid tagajärgi, sest erinevate tehingute ja toimingute hindamine võib jääda pealiskaudseks või ei saada tehingute tegelikust sisust ja eesmärgist aru. Maksuõigus on interdistsiplinaarne aine, mis avaldub ilmekalt selles, et koos kasutatakse nii majanduslikke kui õiguslikke termineid. Majanduslikud mõisted nagu sissetulek, kasu, tulu, käive, vara, majanduslik hüve on seotud nii raamatupidamise, tsiviilõiguse kui ka maksuõigusega. Tihtipeale võib mõni neist mõistetest omada erinevates valdkondades iseseisvat sisu. Näiteks tsiviilseadustiku üldosa seadus defineerib eraldi kasu ja tegevuskoha mõisted, kuid samad mõisted on ka maksuõiguses kesksseteks mõistetek.

Probleemiks võib pidada seda, et süsteemne maksuõiguse käsitus ei ole senimaani leidnud teed kõikidesse maksuseadustesse. Leian, et seadusandluses peab arvestama materjali korrastatuse nõudega, mis tähendab sätete paigutust seaduses. Eesti maksuseadustes seda tihti ei ole tehtud. Probleem ei ole ainult vormiline. Printsipiide mittetunnistamine toob kaasa mitte ainult halva struktuuriga õigusaktide koostamist, vaid ka sisuliselt küsitavaid lahendusi.

Just seetõttu on käesoleva töö eesmärgiks analüüsida käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu arengut ning põhimõtteid ja välja tuua kõrvalekaldeid. Leian, et Eestis on senimaani probleeme üldiste printsipiide järgimisega ning tihtipeale on just seetõttu seadusesse jõudnud sätted, mis toovad kaasa kumuleerumise. Kuigi töö teema võib tunduda laiana, siis leian, et selline käsitus ja teemavalik on põhjendatud. Leian, et just põhimõtete käsitlemisest on Eesti maksuõiguses seni puudus olnud.

Töö on kirjutatud süstemaatilisel meetodil, samuti on töös on kasutatud ka võrdlevat meetodit. Töös võrdlen Eesti käibemaksuõigust Euroopa Ühenduse ja Saksamaa käibemaksuõigusega. Oluline osa on ka käibemaksu ja maksustamise ajaloolisel käsitlusel, mis peaks aitama mõista tänapäevast käibemaksu.

Kirjandusena olen peamiselt kasutanud eelkõige saksakeelset kirjandust ning peamiselt Klaus Tipke töid. Klaus Tipke tööde kasutamise põhjus seisneb eeskätt selles, et ta vaatleb

maksuõigust mitte ainult lihtsalt normidesüsteemina, vaid käsitleb maksuõigust alati süsteemina ning nõuab iga maksu kehtestamiseks põhjendust. Samuti olen töös kasutanud Euroopa ühe tunnustatuma käibemaksuspetsialisti Ben Terra töid. Suur osa on töö kirjutamisel olnud ka Euroopa Kohtu praktikal, mis on äärmiselt mahukas ning mis pidevalt täieneb. Tõenäoliselt tuleb juba lähemas tulevikus käibemaksuga tegelevatel juristidel kulutada suur osa oma ajast Euroopa Kohtu praktikaga kursis hoidmisele. Lisaks võõrkeelsele kirjandusele olen püüdnud kasutada ka eesti keeles ilmunud teoseid. Märkimata ei saa aga jätta seda, et maksuõiguses on Eestis senimaani tihti määravaks folkloor ja mütoloogia. Näiteks suur osa sõiduautode maksustamisest toimub sellest lähtudes.

Kehtiva KMS-i kohta kahjuks ei ole ilmunud seni veel ühtegi kommentaari. Töö kirjutamisel olen kasutanud neid materjale, mis ma töötasin läbi raamatu “Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne” kirjutamisel. Nimetatud kommentaar on küll kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS-i kohta, kuid selle kirjutamisel püüdsid autorid käsitleda põhjalikumalt Euroopa Ühenduse käibemaksuõigust. Samuti olen töö kirjutamisel kasutanud neid materjale, mis olen läbi töötanud ajakirjas “Juridica” avaldatud artiklite valmimisel (“Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses”, *Juridica* 2001, nr 4, ja “Tulu mõiste”, *Juridica*, 2003, nr 5).

1. Käibemaksu ajalugu ja asend maksusüsteemis

1.1. Käibemaksu ajalugu

1.1.1. Käibemaksu teke kumuleeruva maksuna

Lisandunud väärtuse maks, mida meie Eestis tunneme käibemaksuna, on uuema aja nähtus, mille võidukäik jääb 20. sajandi teise poolde. Kui võrrelda käibemaksu ja tulumaksu arengut, siis osaliselt on see toimunud paralleelselt. Selle põhjuseks on see, et maksustamine on alati käinud kaasas ühiskondliku korraldusega ning tänapäevane tulu- ja käibemaks nõuavad administreerimiseks üsnagi suurt haldusaparaati ning kontrollivõimalusi. Enam ei piisa sillal seisvast relvastatud sõduritest, kes möödujatelt raha nõuavad. Just selliselt on toimunud algselt maksude kogumine⁴. Vanimate maksude hulka kuuluvad tollid ning nende jäljed ulatuvad vanasse Egiptusesse ja Idamaadesse kolmandasse aastatuhandesse e. Kr⁵. Maksudest ei saa mööda ka piibel. Näiteks Moosese 3. raamatus (3 Mo 27, 30–32) 13. saj. e. Kr räägitakse kümnistest (*Ja kõik kümnist veistest, pudulojustest, kõigist, kes karjasekepi alt läbi käivad...*)⁶.

Vanadel aegadel olid enamasti eelistatud just kaudsed maksud, sest võrreldes otseste maksudega on tegemist suhteliselt primitiivsete maksudega. Kaudsete maksude määramiseks pidi üle lugema mingid viljapuud, loomad, üle silla käivad isikud ja vastavalt maksu määrama. *Karl Häuser* võrdleb ilmekalt makse antiikajal ja toob välja põhjuse, miks olid populaarsed objektiivsed ja kaudsed maksud: *maksukogujad, tolliametnikud ei pidanud oskama lugeda ega kirjutada, nad pidid oskama ainult arvutada, et oma ülesannetega toime tulla*⁷. Tänapäeval ei julge keegi enam käibemaksu primitiivseks nimetada, sest tegemist on

⁴ Tarbimise maksustamise juured võib leida kaugelt ajaloost, kui kaupmehed pidid osa müüdüd kaupadest loovutama kogukonna juhtidele. Raha tekkides muutus populaarseks maksude kogumine rahas. Kirjanduses viidatakse, et ümmarguselt 1900 aastat e.Kr pidid karavanid Assüürias maksma tekstiili ja tina eksportimisel 2,9 protsenti teistesse riikidesse. Cahiers de droit fiscal international. Studies by the International Fiscal Association. Volume LXXXVIIIb. Subject II. Consumption taxation and financial services. International Fiscal Association, 2003, lk 24.

⁵ Mõiste "toll" pärineb kreeka keelsest sõnast *telos* (eesmärk, lõpp, lõplik maksmine) ja ladinakeelsest sõnast *teloneum* (lõiv). Varasemal ajal oli tegemist lõivudega, mida nõuti selle eest, et kaubad ületasid mõne tänava, silla või jõe. Tänapäeval kasutatakse tolli mõistet rahalise koormise tähenduses, mida kogutakse teatud kauba liikumiste puhul üle riigipiiri (import, eksport või transiit). Lõivust eristab tolli see, et puudub igasugune vastutasu, tarbimismaksust aga see, et siseriigis samasuguseid kaupu tolliga ei maksustata. Tollide ajaloo kohta: P. Witte, H.-M. Wolfgang, Hans-Michael. Lehrbuch des Europäischen Zollrechts. 3. Auflage, Berlin, 1998, lk 27-29.

⁶ Piibel. Vana ja Uus Testament. Soome Piibliselts, 1989.

⁷ Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer. Herausgegeben von Uwe Schultz. München, 1992, lk 19.

äärmiselt keeruka süsteemiga ning nii maksukohustuslane kui ka maksuhaldur peavad opereerima suure hulga määratlemata õigusmõistetega.

Kui lisandunud väärtuse maksuna rakendatav käibemaks on 20. sajandi nähtus, siis käivet ennast maksustati juba vanas Roomas. Rooma *tabularium* ide ehk maksuhaldurite ülesandeks oli muuhulgas kaudsete maksude, nimelt käibemaksu kogumine, mille määr oli 1% (*centesima rerum venalium*). Käibemaksuäär 4% oli kehtestatud orjadega kauplemisel (*vicesima quinta venalium mancipiorum*). Eraldi oli kehtestatud orjade vabakslaskmise maks 5% (*vicesima libertatis*)⁸. Hoolimata nendest maksudest peeti siiski olulisemaks kinnisvaramaksu (*tributum soli*), erinevaid varandusemaksu (viljapuudelt, viinamarjaistandustelt) ja peamaksu (*tributum capitis*).

Huvitava arengu võttis käibemaks 13.–14. sajandil Firenze ja Veneetsia linnriikides. Kui neid linnriike võib vaadelda kui algupärast kodanikuvalitsemist, siis maksusüsteemi kohta midagi positiivset on raske öelda. Selle aja maksukorraldus oli äärmiselt segane, sest maksusid ja lõivusid oli palju. Lisaks sai linn tulu veel ka kinnisvarast, poliitilisse ebasoosingusse sattunud isikute vara omastamisest, linna monopolidest (nt soolamonopol), linna rajatiste kasutamise eest võetavatest tasudest. Populaarsed olid ka tehingud linna laenudega, mille abil linn sai endale täiendavaid vahendeid. Käibemaks oli kumuleeruv ning maksumäär oli toidukaupade puhul 1,5% kasumile vastavast käibest (*des Gewinnteils am Umsatz*). Muud ettevõtjad olid koormatud 2,5% käibemaksuga⁹. Maksuvabastusi väidetavalt polnud¹⁰. Lisaks märgitakse seda, et ka muidu ühiskonnas tõrjutud ja paariastaatuses isikud pidi tasuma makse, sh käibemaksu. Sellisteks ametiteks peeti timukaabilisi, prostituute, hobusetallide puhastajaid jne¹¹. Erilised abinõud olid väidetavalt selliste jõukate kodanike jaoks, kes astusid mõne tsunfti liikmeks, kuid ei tegutsenud aktiivselt või ei olnud nende kasum piisavalt suur. Neid maksustati alates 1321. aastast käibemaksuga, mida arvutati nende eeldatavast kasumist. Maksukohustuslaste paremaks administreerimiseks oli moodustatud 73 gruppi selliseid isikuid. Sealjuures pandi maksukogumise õigus oksjonile¹².

⁸ Mit dem Zehnten fing es an (vt viide nr 7), lk 47.

⁹ Sealsamas, lk 102.

¹⁰ Sealsamas, lk 102-103.

¹¹ Selles osas ei ole tegelikult midagi muutunud. MKS § 83 lg 1 kohaselt seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärselt õiguspärase tehinguga. Seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel.

¹² Maksukogumise õiguse pantimine või rentimine oli Euroopas kuni 18. sajandini üsna levinud. Tavaliselt eelistati sellist maksukogumise viisi sellepärast, et suverään sai oma raha kohe kätte ja maksukoguja pidi kandma laekumise riskid. Vaadates viimase aja arenguid, siis on tänapäeval see idee jälle aktuaalseks muutunud. Näiteks Saksamaal anti raskeveokite teemaksu kogumine üle eraõiguslikule isikule, mis praegu suhteliselt

Maksude ajalugu on iseenesest äärmiselt kiras ning juba varasemast ajast on paljude kaupade tarbimist eraldi maksustatud. Erinevates riikides on maksustatud kõikvõimalikke asju – ehteid, tikke, mängukaarte, soola jne¹³. Lisaks on kehtestatud palju erinevaid subjektiivseid makse, mida pidid maksma teatud seisused või mille maksmiseks pidi olema teatud eritingimus. Markantsemaiks näiteks võib pidada Peeter I poolt 1699 kehtestatud habememaksu. Selle maksu puhul oli tegemist maksuga, mille puhul oli määravaks tema mõju ehk suunav funktsioon. See maks pidi habemikest bojaaridest eurooplased tegema. Samuti mainitakse mõrvamaksu (sks k *Mordsteuer*), mida kirjeldab Suurbritannia kuninga Henry II varahoidja Richard von Ely (1130–1198). Mõrvamaksu maksid isikud foogtile siis, kui viimase poole aasta jooksul oli vastava maafoogti piirkonnas toime pandud avastamata mõrv¹⁴. See maks oli ühest küljest trahv selliste kuritegude vältimiseks tulevikus. Teisest küljest pidi see maks aitama kaasa mõrvade avastamisele.

Kuigi maksude ajalugu on vanast Egiptusest alates väga kirev olnud, siis tänapäevase maksusüsteemi alged võib leida 18–19. sajandist. Esimene tänapäeva mõistes tulumaksuseadus kehtestati alles 1799. a Suurbritannias tollase peaministri William Pitt'i poolt sõjamaksuna. Tulumaksu kehtestamise põhjuseks oli Suurbritannia ja Napoleoni Prantsusmaa sõda, mis nõudis täiendavaid rahalisi vahendeid. Selline põhjendus sobis ka 19. sajandile valitsenud maksu mõiste teooriaga, mille kohaselt maks oli kodaniku tasu riigi kaitse eest (ohvriteooria). Tõenäoliselt just sellest teooriast tulenevalt nimetati Šveitsis kuni 1982. a tulumaksu kaitsemaksuks (sks k *Wehrsteuer*)¹⁵. Suurbritannias 1799. a jõustunud maks kehtis ajutiselt küll kaks aastat, kuid 1803. a kehtestati teisel katsel uus seadus Pitt'i järeltulija Henry Addingtoni poolt¹⁶. See seadus oli üles ehitatud erinevatele tululiikidele (*schedules*) ning selle seaduse põhimõtted on ka tänapäeval Inglise tulumaksusüsteemi osaks¹⁷.

edukalt toimib. Algul tabasid nimetatud projekti tehnilised probleemid ja tekkis oht, et kogu äriprojekt (nn *Toll-Collect*) ebaõnnestub. Vt selle kohta lähemalt: Eine Frage der Ehre. Der Spiegel, nr 5/26, 2004, lk 54–61. Eestis on seni piiratud maksuteadete kättetoimetamisega. MMS § 7 lg 2¹ annab rahandusministrile õiguse Vabariigi Valitsuse volitusel sõlmida eraõigusliku juriidilise isikuga lepingu maksuteadete kättetoimetamisega seotud tööde tegemiseks.

¹³ Sool, suhkur, tuletikud ja tee olid Saksamaal kuni 31.12.1992. a maksustatud eraldi maksudega. K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 679.

¹⁴ Mit dem Zehnten fing es an (vt viide nr 7), lk 245.

¹⁵ Tänapäevalgi on Šveitsis kaitsemaks ehk *Wehrsteuer*, kuid seda maksavad mehed vanuses 20–40 aastat, kes ei ole täitnud kaitsevääkohustust. Maksumäär on 0,6–0,8% isiku tulust.

¹⁶ D. Birk. Steuerrecht. 2., neubearbeitete Auflage, Heidelberg, 1999, lk 7.

¹⁷ Suurbritannias on tänapäeval järgmised tuluallikast lähtuvad tululiigid: tulu kinnisvarast (*Schedule A*), ettevõtlus- ja kutsetegevuse tulu (*Schedule D*), tulu investeringutelt (*Schedule D*), dividendid, mis on saadud Suurbritanniast (*Schedule F*), sissetulek välisriigist (*Schedule D*) ja palga jmt tulu (*Schedule E*). Suurbritannias on tänapäeval nagu ka paljudes teistes riikides (sh Eestis) tulumaks sünteetiline, s.t et maksustatakse sünteetiliselt kogu tulusid. Seda, et inglise keeles nimetatakse erinevaid tululiike terminiga *schedule*, ei tohi segamini ajada *schedular tax system* iiga, mis tähendab seda, et isiku tulu jaotatakse erinevatesse liikidesse ja

Märkida tasub seda, et maksude kehtestamise põhjuseks on ajaloos tihtipeale olnudki valitseja sõjakäigu finantseerimise vajadus. Juba Ateenas oli 4. sajandil e.Kr kehtestatud 1% varandusmaks sõdade finantseerimiseks, mida tasusid heal järjel olevad kodanikud ja mis enamasti oli vabatahtlik¹⁸. Lähiajaloo võib näiteks tuua Saksamaal enne Esimest Maailmasõda laevastiku ehitamise finantseerimiseks kehtestatud vahuveinimaksu¹⁹. Viimati nimetatud vahuveinimaksu puhul võib seda veel märkida, et kuigi Saksamaa hetkel suurt sõjalaevastikku ei ehitata ning Pärsia lahel nendega ei seila, siis vahuveinimaks kehtib senimaani. Sama saatus ootab Eestis tõenäoliselt ka hasartmängumaksu, mida tõsteti järsult seoses Kunstimuuseumi ehituse finantseerimisega²⁰.

Nagu Inglismaal, nii põhjustas ka Saksamaal tulumaksu kehtestamise sõda Napoleoni vastu ja sellest tulenev rahavajadus. Samamoodi nagu Inglismaal, nii ei õnnestunud ka Saksamaal tulumaksuseaduse kehtestamine esimesel korral²¹. Ajutised tulumaksuseadused kehtestati aastatel 1807, 1810 ja 1820 Saksamaal sõjamaksuna. Eraldi mainitakse ära ka tulumaksu kehtestamist 1808. a Preisimaal, Königsbergis ja Leedu aladel. Tegemist oli samuti sõjamaksuga, mis oli progresseeruv. Sellise maksu kehtestamist mõjutas vabahärra Karl vom Stein²². Kehtiv ja järjepidev maksusüsteem Saksamaal sai alguse aastast 1891, mil kehtestati progresseeruv tulumaks. Maksumäär oli 0,67–4%. Koos täiendavate kohalike maksumääradega (sks k *Kommunalzuschläge*) ulatus koormus kuni 12%²³. Lisaks nimetatakse erialakirjanduses ka Saksamaa 1920. a ja 1925. a seadusi kui oma olemuselt põhimõttelisi muudatusi kaasa toonud seadusi.

neid tululiike maksustatakse eraldi. Schedules tax system on nõ analüütiline süsteem ja üldjuhul tähendab see seda, et igal tululiigil on omad mahaarvamised. Vt selle kohta European Tax Handbook 2002. International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, lk 665. Saksamaal jaotatakse füüsiliste isikute puhul nende tulu seitsmesse gruppi (EStG § 1 lg 1).

¹⁸ D. Birk. Osutatud töö (1999), lk 4.

¹⁹ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 681.

²⁰ Hasartmängumaksuseaduse § 7 lg 2 p 1 sätestab, et riigieelarvesse laekunud hasartmängumaksu summast 46 protsenti kantakse laekumisele järgneva kuu 25. kuupäevaks Eesti Kultuurkapitalile. Nimetatud summast 63 protsenti eraldatakse kultuuriehitistele. Alates 01.07.2004. a jõustunud muudatustega täiendati hasartmängumaksu seadust § 9¹, kus selgelt sätestatakse, et kultuuriehitistele eraldatud summast 75 protsenti eraldatakse Riigikogu 1996. aasta 5. novembri otsuse «Eesti Muusikaakadeemia, Eesti Kunstimuuseumi ja Eesti Rahva Muuseumi ehitamise kohta» (RT I 1996, 78, 1384) alusel ehitatava Eesti Kunstimuuseumi uue hoone ehitamise rahastamiseks. Kunstimuuseumi ehk KUMU valmimine ei ole kaasa toonud hasartmängumaksu alandamist.

²¹ Saksamaast kui terviklikust riigist saab loomulikult rääkida alates 1871. aastast, kuid antud juhul on mõeldud Saksamaa aladel asunud iseseisvaid riike.

²² Karl Reichsfreiherr vom und zum Stein (1757-1831) on silmapaistev Preisimaa riigitegelane, kes pidas mitmeid ameteid. Ta oli muuhulgas Preisimaa majandus- ja rahandusminister 1804, aga ka Vene tsaari Aleksander I nõunik.

²³ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 225.

Kardinaalselt erinevalt käitus 19. sajandil Monaco, kus 1869. aastal keelati otsesed maksud. Seda joont on Monaco tänaseni järginud selle erandiga, et füüsiliste isikute ettevõtlustulu maksustatakse²⁴. Just sellepärast on Monacost tänapäeval kujunenud kõrgelt teenivate sportlaste ja artistide pelgupaigaks²⁵.

Tänapäevase käibemaksu teke jääb samasse aega kui tulumaksu areng. Selle põhjuseks oli ühiskonna ja riigi areng. Riigid vajasisid üha rohkem raha avalike ülesannete täitmiseks ja haldusaparaadi töös hoidmiseks, lisaks tekkis vähehaaval alates 19. sajandist sotsiaalsüsteem. 19. sajandi teist poolt ilmestabki Saksamaal sotsiaaldemokraatide ja konservatiivide vaidlus maksude kehtestamise üle. Sotsiaaldemokraadid pidasid kaudseid makse tööliste ja tavakodanikele vaenulikuks põhjusel, et need rikkuvat maksevõimelisuse põhimõtet²⁶.

Sotsiaalsüsteemi finantseerimiseks oli raha vaja ning maksusüsteemid, mis ainult osaliselt üritasid maksustada kaupu, ei olnud enam piisavad. Nagu eelnevalt juba mainisin, siis algselt üritati maksustada üksikuid kaupu (sool, tikud jne) müügi- või tollimaksudega. Käibemaksu eellane oli 1916. a kehtestatud templimaks, mille määr oli 0,5%. Templimakse oli ka varem kasutatud, kuid maksuobjekt oli piiratud nt väärtpaberite, vekslite või mängukaartidega. 1919. a jõustus käibemaksuseadus, milles maksumäär oli 0,5%. 1920. a tõsteti maksumäär 1,5%-le, luksuskaupade puhul oli maksumäär 15%²⁷. Johannes Popitz, seaduse üks loojaid, pidas käibemaksu tarbimismaksuks²⁸. Tegemist oli nn brutokäibemaksuga ehk siis kumuleeruva maksuga, mille tunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse puudumine. See tähendas seda, et iga täiendav tootmistsüklil muutis kaupa kallimaks ning kauba hinnas sisalduv käibemaks maksustati veelkord käibemaksuga. Seetõttu võitsid need ettevõtjad, kes suutsid koondada võimalikult palju tootmisetappe ning hoidsid ära käibe tekkimise tootmisahelas. Nimetatud seaduse põhimõtete järgi, s.t kumuleeruvana, toimus Saksamaal maksustamine kuni 1968. aastani, kui jõustus juba mittekumuleeruv käibemaksuseadus.

²⁴ Erandi moodustavad Prantsuse kodanikud, kes on viinud oma residentsuse Monacosse. Nad peavad ikka maksma Prantsuse tulumaksu, välja arvatud siis, kui nad on alates 12.10.1962. a viibinud vähemalt 5 aastat Monacos. Vt selle kohta European Tax Handbook (vt viide nr 17), lk 427.

²⁵ Vt selle kohta Raimo Ülavere. "Esimene läks lõunasse, kes on järgmine mineja?", Äripäev 11.12.2003. a. Kättesaadav internetis aadressil: http://www.aripaev.ee/2529/arv_kolumn_uus_252901.html

²⁶ K. Tipke. Osutatud töö, lk 889. Klaus Tipke tsiteerib Saksa sotsiaaldemokraatliku partei (SPD) looja Ferdinand Lassalle veel tänapäevalgi kasutatavat näidet: "Kes 20–50 või 100 korda sama rikas on kui tööline või tavakodanik, ei vaja seepärast veel 20–50 või 100 korda rohkem soola, leiba, liha, õlut, veini või ahjusoojust."

²⁷ Mit dem Zehnten fing es an (vt viide nr 7), lk 208.

²⁸ Johannes Popitz (1884-1945) oli kireva karjääriga jurist, kes pidas mitmeid ameteid nii Weimari vabariigis, kui ka Hitleri aegsel Saksamaal. Ta oli seotud 1944. a Hitlerile toime pandud atentaadiga ja selle eest ta hukati 02.02.1945. Vt lähemalt <http://www.dhm.de/lemo/html/biografien/PopitzJohannes/> (viimati vaadatud 20.08.2006. a.).

Ka aitas käibemaksu kehtestamisele kaasa sõda ja sellest tulenev rahavajadus. Esimese maailmasõja ajal tekkinud ja sõjalistest kulutustest põhjustatud eelarve puudujääk sundis Saksamaad otsima uusi tuluallikaid ning käibemaks sobis suurepäraselt. Alates 1871. a olid Saksamaal maksutulud jagatud selliselt, et otsesed maksu laekusid liidumaadele ja kaudsed maksud liidule. Kaudsed maksud, nagu näiteks tollid, Esimese maailmasõja ajal ei laekunud, sest Saksamaa väliskaubandus kuivas kokku (sõdivad riigid olid loomulikult üksteise suhtes embargod kehtestanud). Kuigi sellest reeglist hakati 20. sajandi alguses ja eriti Esimese maailmasõja ajal tegema erandeid, siis käibemaksu kehtestamisel 1918. a oli see üheks põhjuseks. Just Esimese maailmasõja järgsel perioodil kujunes Saksamaal välja maksusüsteem, millest lähtutakse veel tänapäevalgi. Üheks süsteemi arhitektiks peetakse tollast rahandusministrit Matthias Erzbergerit²⁹.

1.1.2. Mittekumuleeruva käibemaksu teke

Mittekumuleeruvat ehk netokäibemaksu võib pidada reaktsiooniks kumuleeruvale käibemaksule, mis tekitas konkurentsimoonutusi ja ebavõrdsust ettevõtjate vahel. Lisaks tekkis probleem ekspordil, sest ekspordil 0% maksumäära rakendamisel oli äärmiselt keeruline tuvastada kauba hinnast käibemaksu osa. Tänapäevase lisandunud väärtuse maksuna rakendamise idee ehk netokäibemaksu leiutajaks peetakse erialakirjanduses Carl Friedrich von Siemens'it³⁰. Tema poolt juba 1920. aastatel välja pakutud idee sai teoks alles tükk aega hiljem. Mittekumuleeruva lisandväärtuse maksuna kehtestati käibemaks esimesena Prantsusmaal alles 1954. a (*tax sur la valeur ajoutée*)³¹. Just Prantsusmaal võib pidada ka kõige tugevamaks mõjuallikaks Euroopas ning Euroopa Ühenduses. Lisaks Euroopa Ühendusele on käibemaksu areng maailmas tervikuna plahvatuslik. Mõnedel andmetel oli käibemaks 2001. a aprillis kehtestatud 123 riigis³². Vähestest riikidest, kus käibemaksu kehtestatud ei ole, paistavad silma Ameerika Ühendriigid, kus osariikide tasemel on

²⁹ Saksakeelses kirjanduses pärast Esimest maailmasõda toimunud muudatusi nimetataksegi Erzbergeri reformiks. Matthias Erzberger (1875-1921) oli 1903-1918 Riigipäeva liige tsentristide ridades. 1919-1920 oli ta lühikest aega ka rahandusminister. Vt lähemalt: <http://www.dhm.de/lemo/html/biografien/ErzbergerMatthias/> (viimati vaadatud 20.08.2006. a.).

³⁰ K. Tipke. Osutatud töö, lk 893. Samuti ka The Modern VAT. L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers. International Monetary Fund, Washington, D.C, 2001, lk 4. Carl Friedrich von Siemens'i (1872-1941) elulookirjeldus kättesaadav: http://w4.siemens.de/archiv/en/dokumente/carl_friedrich_von_siemens_en.pdf#search=%22Carl%20Friedrich%20von%20Siemens%22 (viimati vaadatud 20.08.2006. a.).

³¹ Tax Law Design and Drafting. Volume 1. Editor Victor Thuronyi. International Monetary Fund, 1996, lk 164.

³² Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 8.

kehtestatud küll müügitakse, kuid ühtse käibemaksuni seni veel jõutud ei ole³³. Tõenäoliselt on käibemaksu populaarsuse põhjuseks käibemaksu efektiivsus, sest käibemaksuga saab täita suhteliselt lihtsalt riigieelarvet. Käibemaksu efektiivsusest räägib ilmekalt järgnev fakt: ainult viis riiki on loobunud käibemaksust pärast selle kehtestamist. Sellisteks riikideks on Vietnam (loobus 1970. aastatel), Grenada (1986. a kehtestati ning järkjärgult tunnistati kehtetuks), Gaana (kehtestas 1995. a märtsis, kuid kaks kuud hiljem tunnistati seadus kehtetuks), Malta (1995. a kehtestati, 1997. a tunnistati kehtetuks) ja Belize (kehtestati 1996. a ning tunnistati kehtetuks 1999. a). Kolm nimetatud riigist on tänaseks käibemaksu uuesti kehtestanud: Gaana 1998. a, Malta ja Vietnam 1999. a³⁴.

Kuna Euroopa Ühendus on käibemaksu alal teinud kõige märkimisväärsemaid samme, siis peaks selgitama mõningal määral Euroopa Ühenduses maksuõiguse harmoniseerimist ja selle eesmärke. Kaudseid makse, sh käibemaksuõigust, reguleeritakse direktiividega³⁵ ning käibemaksuvaldkonnas on neid päris palju. Alguse sai kõik tükk aega varem. Juba kolm aastat pärast Rooma kokkulepete³⁶ allkirjutamist oli loodud töögrupp, kes jõudis järeldusele, et klassikalised müügi- ja käibemaksud, mis toovad kaasa kumuleerumise, tuleb muuta arvepõhiseks sisendkäibemaksu mahaarvamisega käibemaksuks (ing k *credit invoice method VAT*)³⁷. Käibemaksu reguleerimiseni jõuti siiski veidi aja pärast Nõukogu 11.04.1967. a direktiiviga 67/227/EMÜ (nimetatakse ka esimeseks direktiiviks), mis pani liikmesriikidele kohustuse asendada kehtivad käibelt võetavad maksud hiljemalt 01.01.1970. a lisandunud väärtuse maksu süsteemiga³⁸. Vastava direktiivi regulatsioon baseerub põhimõttel, mille kohaselt üldist tarbimismaksu kohaldatakse nii kaupadele kui ka teenustele alati proportsionaalselt hinna suhtes, ükskõik kui palju tehinguid leiab aset tootmis- ning jaotusahelas enne seda tasandit, mil maksu maksuma peab³⁹. Esimese direktiivi eelnõu nägi ette käibemaksu harmoniseerimise protsessi jagamise kolme etappi: esimene etapp pidi

³³ Küll aga ei ole käibemaksualane diskussioon Ameerika Ühendriikides sealsetele õigusteadlastele võõras. Nii viitab ka Klaus Tipke oma monograafias Ameerika Ühendriikides toimunud diskussioonile ja seal avaldatud kirjandusele. Vt selle kohta K. Tipke. Osutatud töö, lk 900.

³⁴ Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 14.

³⁵ Nt tolliõigus on reguleeritud artiklite 23, 25 jt alusel määrustega. Ühenduse Tollikoodeks (Community Customs Code) on kehtestatud Nõukogu 12.10.1992. a määrusega nr 2913/92. Tollimaksuvabastuste süsteem on kehtestatud Euroopa Ühenduste Nõukogu määrusega nr 83/918, tollimaks sätestatud ühises tollitariifistikus (*Common Customs Tariff*), mis on kehtestatud Euroopa Ühenduste Nõukogu määrusega nr 2658/87.

³⁶ Saksamaa, Prantsusmaa, Itaalia, Belgia, Holland ja Luksemburg kirjutasid 25. märtsil 1957. a alla Rooma kokkuleppele – sellega pandi alus Euroopa Majandusühendusele (EMÜ) ja Euroopa Aatomikoondisele (EURATOM). Sellega oli kolm Euroopa ühendust sündinud.

³⁷ Cahiers de droit fiscal international (vt viide nr 4), lk 24.

³⁸ Juba enne seda, kui Euroopa Ühendus asus käibemaksu reguleerima, kehtestas Taani 1967. a käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna, aasta hiljem kehtestas Saksamaa käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna.

³⁹ B. J. M. Terra, J. A. Kajus. Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community. IBFD Publications. Jan./May, 1997. Part One, lk 45.

kestma 4 aastat. Selle etapi kestel pidid liikmesriigid loobuma kehtivatest mitmetasandilistest kumulatiivsetest käibemaksudest ning asendada need oma valiku järgi mittekumulatiivse süsteemiga. Teise etapi kestel (mis pidi lõppema 31.12.1969), pidid liikmesriigid loobuma kehtestatud mittekumulatiivsetest süsteemidest ning asendada need ühtse lisandunud väärtuse maksu süsteemiga. Kolmanda etapi eesmärgiks seati ühendusesiseste maksupiiride kaotamine. Selle etapi eesmärkide saavutamiseks ajapiiri ei kehtestatud. Euroopa Parlamendi ettepanekul jäeti esimene etapp ära⁴⁰.

Lisandunud väärtuse maksu üldine süsteem sätestati Nõukogu 11.04.1967. a direktiivis 67/228/EMÜ⁴¹, mida nimetatakse teiseks direktiiviks. Selle direktiivi artikkel 2 nägi ette põhimõtte, mille kohaselt lisandunud väärtuse maksu pidi rakendama kaupade võõrandamisel ning teenuste osutamisel tasu eest maksukohustuslase poolt liikmesriigi territooriumil ning kaupade importimisel. Kuna direktiivid jätsid liikmesriikidele küllalt suure otsustusõiguse, siis kujunesid erinevate liikmesriikide lisandväärtuse maksu süsteemid üsna erinevateks⁴². Sellepärast võeti ette järgmine samm ja kehtestati ka praegu kõige olulisem akt – Nõukogu 17.05.1977. a direktiiv nr 77/388/EMÜ, mida nimetatakse kuuendaks direktiiviks⁴³. Kuuenda direktiiviga seati eesmärgiks erinevate rahvuslike seaduste harmoneerimine nii maksustatavate tehingute, maksustatava väärtuse, maksusoodustuste ja -vabastuste osas. Kuues direktiiv jõustus Suurbritannia ja Belgia suhtes 01.01.1978. a, Taani, Prantsusmaa, Saksamaa, Iirimaa, Itaalia, Luksemburgi ja Hollandi suhtes 01.01.1979. a⁴⁴. Teiste riikide puhul jõustus kuues direktiiv liitumisest: Kreeka suhtes alates 01.01.1980. a, Hispaania ja Portugali suhtes 01.01.1986. a, Austria, Soome ja Rootsi suhtes 01.01.1995. a⁴⁵. Alates 01.05.2004. a laieneb kuues direktiiv Eesti ja teiste nn uute liikmesriikide suhtes.

Kuna direktiiv jätab mitmetes küsimustes liikmesriikidele vabad käed, siis kuuenda direktiivi artikliga 29 loodi käibemaksualane nõuandev komisjon, mis koosneb liikmesriikide ja

⁴⁰ B. J. M. Terra, J. P. Wattel. *European Tax Law*. Second edition. Fed, Deventer, 1997, lk 68-69.

⁴¹ L. Browning jt. *Revenue Law – Principles and Practice*. Twenty-second edition. LexisNexis UK, 2004, lk 646.

⁴² B. J. M. Terra, J. P. Wattel. *Osutatud töö*, lk 72.

⁴³ Kuuendale direktiivile on eelnenud ja järgnenud suur hulk direktiive, kuid lisandunud väärtuse põhimõtte, käibemaksu kui lõpptarbija maksu põhimõtted on just selles aktis põhjalikult reguleeritud ja liikmesriikide käibemaksuseadused peavad vastama eelkõige kuuendale direktiivile.

⁴⁴ Saksamaa kohta märgitakse erialakirjanduses seda, et tegelikult õnnestus harmoneerimine alles 26.11.1979. a vastu võetud seadusega, mis jõustus 01.01.1980. a. W. Birkenfeld. *Mehrwertsteuer der EU. Die 6. Ust-Richtlinie mit Erläuterungen*. 4., völlig neu bearbeitete Auflage, 2001, lk 17.

⁴⁵ Kuuenda direktiivi kehtestamine ei ole ainult Eestis kaasa toonud uue seaduse kehtestamist ja selle hilisemat korduvat muutmist. Sama juhtus ka näiteks Soomes, kus 1994. a jõustus uus käibemaksuseadus, mis lähtus kuuendast direktiivist. Seejuures asendas käibemaks Soomes müügi maksu. 1995. a kehtestati Soomes nn ühendusesisese käibe reeglid. Vt selle kohta Cahiers de droit fiscal international (vt viide nr 4), lk 303.

Euroopa Komisjoni esindajatest. Nimetatud komisjon otsustab direktiivi tõlgendamise ja rakendamise üle, samas ei ole komisjoni otsused konkreetse liikmesriigi jaoks siduvad⁴⁶.

Tervikliku süsteemi lõhub veel ka see, et üksikutele liikmesriikidele võib artikkel 27 lg 1 alusel märgitud maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise tõkestamiseks või käibemaksustamise korra lihtsustamiseks Nõukogu anda õiguse kalduda kõrvale kuuendast direktiivist⁴⁷. Võib väita, et seda on üsna agaralt tehtud, kuid kuna tegemist on üleminekusätetega, siis on sellised erandid tähtajalised. Käesoleval ajal on jõutud selleni, et kuuendat direktiivi muudeti 24.07.2006. a Nõukogu direktiiviga 2006/69/EÜ, mille kohaselt art 27 lg 1 alusel tehtud otsused tunnistatakse alates 01.01.2008. a kehtetuks⁴⁸.

Pärast kuuenda direktiivi vastuvõtmist on vastu võetud veel hulgaliselt nummerdatud direktiive, mis suures osas puudutavad tähtaegade pikendamisi ja mitmeid liikmesriikidele lubatud erandeid üksikutes küsimustes. Näiteks Nõukogu 26.06.1978. a direktiiv 78/583/EMÜ (üheksas direktiiv), 19.12.1983. a direktiiv 83/648/EMÜ (viieteistkümmes direktiiv) ja 16.06.1986. a direktiiv 86/247/EMÜ (kahekümne esimene direktiiv) laiendasid mitmetele liikmesriikidele kuuenda direktiivi rakendamiseks ettenähtud tähtaegu. Nõukogu 06.12.1983. a direktiiv 79/1072/EMÜ (kaheksas direktiiv) ja 17.11.1986. a direktiiv 86/560/EMÜ (kolmeteistkümmes direktiiv) käsitlevad sisendkäibemaksu tagasimaksmist maksukohustuslastele, kes ei ole asutatud liikmesriigi territooriumil ning kes ei ole asutatud Euroopa Ühenduse territooriumil. Nõukogu 31.07.1984. a direktiivis 84/386/EMÜ (kümnes direktiiv) käsitletakse reegleid, mida kohaldatakse teenuste osutamise koha määramisel, kui toimub vallasvara väljarentimine.

Kui otsida põhjuseid, miks Euroopa Ühendus on sedavõrd põhjalikult asunud reguleerima käibemaksuga seonduvat, siis tuleb tähelepanu pöörata sellele, et tollid, impordikäibemaks jmt rahalised koormised takistavad otseselt kaupade ja teenuste liikumist ning ilma neid ühtlustamata pole võimalik saavutada mingit majanduslikult ühtset ruumi. Ka otseste maksude puhul on tehtud ettepankuid täielikuks harmoniseerimiseks. Näiteks koostati 1967. a

⁴⁶ Mõni aasta tagasi tehti ettepanek anda vastavale komisjonile pädevus anda siduvaid tõlgendusi juhtudel, kui võib tekkida topeltmaksustamine või üldse mittemaksustamine, kuid liikmesriigid lükkasid ettepaneku tagasi. W. Birkenfeld. Osutatud töö, lk 108.

⁴⁷ W. Birkenfeld. Osutatud töö, lk 19.

⁴⁸ Direktiivi preambula kohaselt tuleb meetmed märgitud maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise tõkestamiseks või käibemaksustamise korra lihtsustamiseks kõigi liikmesriikide jaoks võimalikuks teha. Nimetatud meetmed peaksid olema proportsionaalsed ning piirduma probleemi ulatusega. Kuna liikmesriikide vajadused on erinevad, tuleb kõnealused lahendused lisada mainitud õigusakti viisil, mis annab kõikidele liikmesriikidele võimaluse neid kohaldada ainult siis ja sel määral, mil selleks vajadus tekib. Direktiivi muudatused lubavadki liikmesriikidel väga erinevates valdkondades rakendada pöördmaksustamist.

vastav ettepanekute pakett⁴⁹. Liikmesriigid on otseste maksude osas harmoniseerimisele vastu olnud. Samuti on avaldatud arvamust, et otseste maksude harmoniseerimine oleks vastuolus subsidiaarsuse põhimõttega ning seetõttu on harmoniseerimine toimunud minimaalselt⁵⁰. Ühenduse õigusaktide pinnal pole harmoniseerimine peale mõnede direktiivide oluliselt kaugemale jõudnud⁵¹. Otseste maksude harmoniseerimist mõjutab tänapäeval hoopis Euroopa Kohtu praktika, milles üha enam puudutatakse otseseid makse⁵².

Teine põhjus peitub ka selles, et Euroopa ühenduste omavahendid sõltuvad riikide käibemaksulaekumisest. Euroopa ühenduste omavahendid koosnevad kolmest komponendist: traditsioonilised omavahendid, käibemaksupõhine makse ja rahvuslikul kogutulul (RKT) baseeruv täiendav makse. Käibemaksu baasil põhinev makse määratakse ühtlustatud käibemaksubaasi ja ühtse määra alusel, mis kujutab endast arvestuslikult korrigeeritud ja liikmesriikide erinevusi arvestavat taset. Käibemaksu-omavahendite sissenõudmise määr aastal 2004 on 0,5 protsenti ühtlustatud baasist⁵³.

Eeltoodu põhjal saabki väita, et nn Euroopa maksuõigus (sks k *europäisches Steuerrecht*, ing k *European tax law*) puudutab eelkõige käibemaksu ja tolle. Õigusliku aluse annab selleks Euroopa Ühenduse asutamisleping⁵⁴. Euroopa Ühenduse asutamislepingu art 93 (endine artikkel 99), millele tugineb kaudsete maksude harmoniseerimine, paneb liikmesriikidele kohustuse harmoniseerida käibemaksu puudutavad siseriiklikud normid niivõrd, kui võrd see

⁴⁹ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 36.

⁵⁰ Sealsamas, lk 36.

⁵¹ Otseseid makse reguleerivad direktiivid on järgmised: 23.07.1990. a Nõukogu direktiiv 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jagunemise, varade üleandmise ning aktsiate vahetuse suhtes rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta ehk nn Ühinemisdirektiiv (ing k *merger directive*). 23.07.1990. a Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide ema- ja tütarühingute suhtes rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta ehk nn Tütariühingu direktiiv (ing k *parent-subsidiary directive*). Niinimetatud hoiuseintresside direktiiv ehk nõukogu 03.06.2003. a direktiiv 2003/48/EÜ. Niinimetatud intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv ehk nõukogu 03.06.2003. a direktiiv 2003/49/EÜ. Lisaks on liikmesriikide vahel 23.07.1990. a sõlmitud konventsioon 90/436 topeltmaksustamise vältimise kohta seotud ettevõtete vaheliste tehingute hindade määramise korral ehk nn Arbitraazikonventsioon (ing k *arbitration convention*).

⁵² Euroopa Kohtu 14.02.1995. a lahendis asjas C-279/93 on kohus märkinud muuhulgas, et hoolimata sellest, et otseste maksude osas Ühendusel pädevus puudub, ei tohi otseste maksude kehtestamise Ühenduse õigust arvestamata jätta. Konkreetsetes asjas leidis kohus sellest lähtudes, et asutamislepingu art 48 (tööjõu vaba liikumise põhimõte) on vastuolus regulatsioon, mis ei luba mahaarvamisi teha isikul, kes töötab ühes liikmesriigis, kuid on teise liikmesriigi resident. Õigusalasest kirjanduses tuntakse seda kohtuasja kui Schumackeri kaasust. Taolisi otseste maksude kaasuseid on aina rohkem. Euroopa Komisjoni maksustamise ja tolliliidu peadirektoraadi veebilehel avaldatud nimekirjas oli 02.06.2004. a toodud 93 kohtuotsust otseste maksude (eelkõige tulumaks) valdkonnas.

⁵³ Seadus "2004. a riigieelarve" eelnõu seletuskiri. Seaduseelnõu nr 128 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.

⁵⁴ Euroopa Ühenduse asutamisleping (23.03.1957. a), mida viimati reformiti 07.02.1997. a Maastrichtis allkirjastatud Euroopa Liidu lepinguga ja Amsterdami 02.10.1997. a lepinguga. Maastrichti lepinguga loodi Euroopa Liit (lepingu art 1 lg 3). Kuigi tänapäeval on muutunud tavaks rääkida ka maksude kontekstis Euroopa Liidust, siis maksuõiguse harmoniseerimise pädevus toimub Euroopa Ühenduse asutamislepingu alusel. Vt selle kohta K Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 34.

on vajalik siseturu funktsioneerimiseks⁵⁵. Art 90 (endine art 95) keelab nii otseste kui ka kaudsete maksudega teiste liikmesriikide toodete diskrimineerimise ning liikmesriigi enda toodete kaitse. Isegi kui liikmesriigis ei toodeta kaupu, võib ikka või tekkida vastuolu kaupade ja teenuste vaba liikumise põhimõttega⁵⁶.

Euroopa Ühendus on siseturg, kus kaupade ja teenuste liikumine ühest riigist teise ei tohi tekitada konkurentsimoonutusi. Euroopa Ühenduse asutamislepingu art 14 lg 2 (endine art 7a lg 2) sätestab, et siseturg hõlmab sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumine vastavalt käesoleva lepingu sätetele. 1980. a alguses muutus poliitiliselt prioriteetseks siseturu loomine⁵⁷ ning see leidis väljenduse Ühtse Euroopa Aktis (artikkel 7a (tollal art 8a)).

Siseturu loomise tuumaks on piirikontrolli kaotamine Euroopa Ühenduse liikmesriikide vahel. Eelpool viidatud Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 93 (endine artikkel 99) nõudis piirikontrolli kaotamist artiklis 14 ettenähtud tähtaja jooksul. Artikkel 14 andis tähtaja, mis lõppes 31.12.1992. a. Kuigi praktikas enam liikmesriikide vahel piiritsooni tõkkepuude ja muu atribuutikaga pole, siis täielikult piiride kõrvaldamine riikide vahel on seni võimatu, kuni liikmesriikidel on maksude kehtestamisel iseseisvus ning puudub kogu Euroopa Ühenduses üks käibemaksuregulatsioon.

Probleemsed on olnud ka käibemaksuga sarnased tarbimismaksud, sest liikmesriikides võivad säilida teised kaudsed maksud, millel ei tohi olla käibemaksu iseloomu, s.t nad peavad kehtima ainult piiratud maksuobjektide suhtes. Kuuenda direktiivi art 33 lg 1 kohaselt ei tohi direktiiv takistada liikmesriike säilitamast ja kehtestamast makse kindlustuslepingutele, kihlvedudele ja hasartmängudele, aktsiisimakse, tempelmakse ja üldisemalt ükskõik milliseid makse, lõive või tasusid, mida ei saa käsitada käibemaksudena, arvestades siiski tingimusega, et need maksud, lõivud või tasud ei tohi liikmesriikide vahelises kaubanduses põhjustada piiri ületamisega seotud formaalsuste suurenemist.

⁵⁵ W. Jakob. Osutatud töö, lk 8.

⁵⁶ Siinkohal võib näitena tuua Euroopa Kohtu otsuse asjas nr C-47/99. Asja sisu oli lühidalt see, et Taani oli kehtestanud autode registreerimise kõrge maksu, mis puudutas uusi ja kasutatud imporditud sõidukeid. Maks oli sedavõrd kõrge, et Komisjon käsitas seda siseturgu kaitsva vahendina. Samas leiti, et otseselt ei ole võimalik art 95 puudutada, sest see räägib ainult kodumaisest toodangust. Taani aga teadaolevalt autosid ei tooda. Sellisel juhul kohus rakendas aga artiklit 30. Kuigi Taanis ei toodetud autosid, mõjutas kõrge registreerimise tasu uute autode importi. Kodumaised kasutatud autosid aga käsitati selles otsuses kodumaise toodanguga (*domestic product*).

⁵⁷ L. Browning jt. Osutatud töö, lk 646.

Tarbimismakse, mis puudutavad kindlaid objekte, nimetatakse reeglina aktsiisideks⁵⁸. Kuna aktsiisid mõjutavad kauba hinda ning seetõttu võivad piirata kaupade vaba liikumist, siis on aktsiiside kehtestamise tingimused reguleeritud nn süsteemidirektiiviga⁵⁹. Harmoniseeritud on kütuse, tubaka ja alkoholi maksustamine. Art 33 lg 1 tulenevalt on nii mitmedki liikmesriikide seadused olnud Euroopa Kohtu kontrollida, sealhulgas näiteks ka Saksamaa kinnisasja võõrandamise maks (sks k *Grunderwerbsteuer*)⁶⁰. Nimetatud maksu osas probleeme ei tekkinud ja see kehtib Saksamaal siiani. Samuti ei ole piiranguid nn ökomaksude kehtestamiseks, mida on edukalt tehtud just Saksamaal. Põhiline nõue on see, et vastav maks ei tohi olla käibemaksu iseloomuga. Seda, mida mõeldakse käibemaksu iseloomu all, on kohus selgitanud oma 07.05.1992. a otsuses asjas C-347/90. Kohus tugines selles asjas varasemale kohtupraktikale ja üldistavalt märkis käibemaksu olemuse kohta: *Lisandunud väärtuse maks kehtib kõikide kaupade ja teenuste seotud tehingute kohta. Teda arvutatakse proportsionaalselt kauba või teenuse hinnast. Lisandunud väärtuse maksu makstakse igal toomisetapil, s.t et tasutud lisandunud väärtuse maksu saab enda maksukohustusest maha arvata*⁶¹.

Eestis on tõenäoliselt problemaatiline kohalik müügitaks, mis osaliselt vastab käibemaksu iseloomule⁶². KoMS-is sätestatud müügitaks omab nõ brutokäibemaksu tunnuseid. Tegemist on üldise maksuga, sest maksustatakse kõiki kaupu ja teenuseid. Maks määratakse proportsionaalselt kauba hinnaga ja maks ei ole piiratud teatud kaupade või teenustega, vaid teatud subjektidega, mis peaks tagama selle, et maksustatakse ainult jaekaubandust (KoMS §

⁵⁸ Sõna “aktsiis” päritolu kohta puuduvad täpsed andmed. Saksakeelsetes allikates pakutakse algupäraks ladinakeelseid sõnu *assidere* (kehtestama), *accidere* (mõõtma) ja *assisa* (seisuste üldkoosolek). Eesti keelde on sõna “aktsiis” tulnud prantsuse (*accise*) ja vene keele kaudu. Võõrsõna on kasutusel veel näiteks inglise keeles (*excise duty*) ja hollandi keeles (*accijns*). Saksa keeles tähistab aktsiise *Verbrauchsteuer*, soome keeles *valmistevero*, hispaania keeles *impuesto especiales*, rootsi keeles *punktskatt* ja taani keeles *punktafgift*. Vt W. Schomburg. *Lexikon der deutschen Steuer- und Zollgeschichte. Abgaben, Dienste, Gebühren, Steuern und Zölle von den Anfängen bis 1806.* München, 1992, lk 6.

⁵⁹ Nõukogu 25.02.1992. a direktiiv 92/12/EMÜ direktiiv aktsiisikaupade ja nende hoidmise, veo ja kontrolli üldise süsteemi kohta.

⁶⁰ Euroopa Kohtu 08.07.1986. a otsuses asjas 73/85 leiti, et Saksa kinnisasja võõrandamise maks ei ole vastuolus kuuenda direktiiviga. Kohus rõhutas veekord seda, et sellisel maksul, mille liikmesriik kehtestab, ei tohi olla käibemaksu iseloomu.

⁶¹ Selles asjas kohus sedastas, et Itaalias kehtestatud maks advokaatidele, mida nad pidi tasuma enda käibelt, ei ole vastuolus kuuenda direktiiviga, sest nimetatud maks oli ainult ühetasandiline, seda ei saanud klient maha arvata, osa advokaate tasusid seda mitte proportsionaalselt vaid kindlas määras (nt kui neil ei olnud piisavalt suurt käivet).

⁶² Nt Maardu Linnavolikogu määrus 30.12.1996. a. nr. 8 “Müügitaksu kehtestamine”. Muudetud 26.02.1998. a määrusega nr 52. Terviktekst kättesaadav: Maardu Linnavolikogu määrus 30.12.1996. a. nr. 8 “Müügitaksu kehtestamine”. Muudetud 26.02.1998. a määrusega nr 52. Kättesaadav: http://www.emta.ee/failid/maardu_muugimaks.pdf (Viimati vaadatud 14.08.2006. a) Nimetatud maksumääruse puhul on märkimisväärne ka see, et pikka aega ei olnud seda määrust võimalik leida Maksu- ja Tolliameti kodulehelt. Samas KoMS § 2 järgi edastab vald või linn maksumääruse elektroonilisel teel või elektroonilisel andmekandjal Maksu- ja Tolliametile. Maksumäärus aga avaldatakse sama sätte kohaselt Maksu- ja Tolliameti veebilehel. Vastav veebileht on järgmine: <http://www.emta.ee/?id=1721> (viimati vaadatud 14.08.2006. a).

8 lg 2)⁶³. Samas peab silmas pidama seda, et kohalik müügitaks võib tekitada kumuleerumise, sest müügil võidakse maksustada ka selliseid kaupu, mida hiljem kasutatakse ettevõtluses ja mida edasi müüakse. Samuti tekib probleem siis, kui maksustatud kaup lõppkokkuvõttes eksporditakse või viiakse teise liikmesriiki. Olukorra muudab huvitavaks KoMS § 4 lg 2, mille kohaselt kohalik maks ei tohi takistada inimeste, kaupade ja teenuste vaba liikumist. Nimetatud säte kordab tegelikult üle põhiseadusega juba kaitstud õigusi ning on ebavajalik. Lisaks ei takista see samal seadusel seda põhimõtet rikkuda, sest kohalik müügitaks kumuleeruva maksuna piirab kaudselt kaupade ja teenuste vaba liikumist. Võimalik on olukord, kus kaupa müüakse edasi erinevate äriühingute vahel, kes asuvad erinevates omavalitsusüksustes. Seega muutub kaup kallimaks seetõttu, et osa äriühinguid asuvad sellises omavalitsusüksuses, kus on kehtestatud kohalik müügitaks. Eelistatud on need äriühingud, kes asuvad omavalitsusüksuses, kus müügitaksu ei ole.

1.1.3. Erinevad käibemaksusüsteemid Eestis

Eesti tänapäeva käibemaksu ajalugu algab aastast 1991. Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. a määrusega nr 209, mis jõustus 01.01.1991, kehtestati käibemaks⁶⁴. Maksumääraks oli algselt 7%, kuid kohalik omavalitsus võis kehtestada jaekaubanduse käibeale täiendava kuni 3%-lise maksumäära. Maksumaksjateks olid juriidilised isikud, välja arvatud võimu- ja valitsemisorganid. 01.01.1992. a hakkas kehtima Eesti Vabariigi käibemaksuseadus⁶⁵. Sellele ajale omaselt ei tunnustatud maksuõiguses ranget seaduse reservatsiooni ning nii anti seaduse rakendamiseks Rahandusministeeriumi 06.01.1992. a määrusega nr 1 rakendusjuhend⁶⁶. Seaduse kohaselt pidid ennast maksukohustuslastena registreerima ettevõtted ja organisatsioonid, kelle käive maksustamisperioodil (1 kuu) oli suurem kui kümnekordne valitsuse kehtestatud miinimumpalk. Maksumäär oli 10%, kuid Rahareformi Komitee 19.06.1992. a dekreediga nr 35 kehtestati uueks määraks alates 20.06.1992. a 18%. Kusjuures käibemaksuseadusesse vastavat muudatust kohe ei tehtud.

⁶³ Alates 01.07.2004. a jõustus KoMS § 8 lg 2 muudatus, mis piirab mõneti kohaliku müügitaksu maksukohustuslaste ringi. Kui enne pidid müügitaksu maksma valla või linna territooriumil kauplemis- või teenindusluba omavad füüsilisest isikust ettevõtjad ja juriidilised isikud, siis muudatuse kohaselt müügitaksu maksavad valla või linna territooriumil kauplemis- või teenindusluba omavad füüsilisest isikust ettevõtjad ja juriidilised isikud. Lisaks on täiendav tingimus seatud mille kohaselt müügitaksu maksab tegevuskohajärgselt kaupleja kaubandustegevuse seaduse (RT I 2004, 12, 78) mõistes, kes on registreeritud majandustegevuse registris ja tegutseb jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas.

⁶⁴ RT 1990, 14, 158.

⁶⁵ RT 1991, 36, 447.

⁶⁶ RTL 1992, 1, lk 6.

25.08.1993 võttis Riigikogu vastu uue KMS-i, mis jõustus 01.01.1994⁶⁷. Alates 01.01.1994 kehtinud seaduse rakendusjuhend kehtestati rahandusministri 30.12.1993. a määrusega nr 206⁶⁸. 31.03.1995. a määrusega nr 57 kehtestati alates 01.04.1995 rakendusjuhendi uus redaktsioon, mis kehtis kuni 10.10.1996⁶⁹. Riigikogus 12.06.1996 vastu võetud seadusemuudatusega (jõustusid valdavalt 01.09.1996) kaotati KMS-ist lõpuks generaaldelegatsioon rakendusjuhendi kehtestamiseks⁷⁰.

13.06.2001 võttis Riigikogu vastu uue seaduse, mis jõustus 01.01.2002⁷¹. Märkimisväärne on seejuures see, et pärast seaduse vastuvõtmist ja enne selle jõustumist nn *vacatio legis* e perioodil jõuti seadust kolm korda muuta. Selline praktika on Eestis kahjuks tavaliseks muutumas, sest samamoodi muudeti põhjalikult riigihangete seadust juba enne selle seaduse jõustumist. Lisaks nimetatud kolmele muudatusele muudeti seadust lühikese perioodi jooksul korduvalt. Põhjalikumad muudatused võeti vastu 29.01.2003. a ja need jõustusid 01.04.2003. a. Kuna Euroopa Ühendusega liitumine 01.05.2004. a nõudis seaduse muutmist, siis seadusandja otsustas uue seaduse kasuks⁷². Seadus võeti vastu 10.12.2003. a ja jõustus 01.05.2004. a⁷³ ning kehtib tänaseni.

Tänapäeva mõistes käibemaksuga sarnanev maks kehtis Eesti Vabariigis ka 1930. aastatel⁷⁴. 15.12.1932. a kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse määrus “Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtetelt

⁶⁷ RT I 1993, 60, 847.

⁶⁸ RTL 1994, 2, lk 48.

⁶⁹ RTL 1995, 29, lk 1003.

⁷⁰ Selle asemel andis rahandusminister 24.09.1996 määrusega nr 73 (RTL 1996, 106, 589) välja 11 erinevat rakendusakti, hiljem lisandusid veel 21.04.1997 määrus nr 29 (RTL 1997, 69, 385) koos 4 lisaga, 07.08.1997 määrus nr 53 (RTL 1997, 126, 742) ja 29.12.1999 määrus nr 119 (RTL 2000, 9, 87) kumbki ühe uue rakendusaktiga, samuti oli KMS alusel välja antud kaks Vabariigi Valitsuse määrust, üks sotsiaalministri ja üks majandusministri määrus.

⁷¹ RT I 2001, 64, 368.

⁷² Eelnõu seletuskirjas märgiti tagasihoidlikult järgmist: *Seaduse eesmärk on käibemaksuseaduse ühtlustamine Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiiviga (77/388 EMÜ, edaspidi Kuues Direktiiv). Lisaks Kuuendale Direktiivile on kasutatud Soome, Rootsi, Suurbritannia, Hollandi, Iiri ja teiste liikmesriikide käibemaksualast seadusandlust. Eelnõuga viiakse kehtivasse käibemaksusüsteemi sisse Euroopa Ühenduse sisese, st. liikmesriikidevahelise kaubanduse (ühendusesisene kaubandus) käibemaksuga maksustamist reguleerivad sätted. Käibemaksuseaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 131 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee. Huvitav on see, et sarnase teksti võis leida 01.01.2002. a kuni 30.04.2004. a kehtinud eelnõu seletuskirjast: 01.01.2002. a jõustunud seaduse seletuskirjas on järgmine tekst: *Seaduse eesmärgiks on käibemaksuseaduse ühtlustamine Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiiviga (77/388/EMÜ, edaspidi Kuues Direktiiv) ja sellest tulenevate teiste direktiividega seoses Eesti eelseisva liitumisega Euroopa Liiduga. Käesoleva eelnõuga ei ühtlustata käibemaksuseadust Euroopa Liidu seadusandluses kasutatava ekspordi ja impordi määratluse ning Euroopa Liidu liikmesriikide vahelist kaubandust reguleerivate sätetega, mis viiakse käibemaksuseadusesse Eesti liitumisel Euroopa Liiduga. Käibemaksuseaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 726 seletuskiri. Riigikogu 9. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.**

⁷³ RT I 2004, 41, 278.

⁷⁴ Lähikäigumaksu kohta vt P. Zeiger. 70 aastat käibemaksu Eestis. Maksumaksja nr 1 (63), 2003, lk 36-37.

võetava erimaksu määru⁷⁵. Seda läbikäigumaksu nimetati “erimaksuks aruandvatelt ettevõtetelt”. Nimetatud maks kehtestati ülemaailmse majanduskriisi ajal ning selle aluseks olid riigi eelarve tasakaalustamise, tööpuuduse vastu võitlemise ja eramajanduse korraldamise seaduse §-d 5 ja 6⁷⁶. Seega võib maksu kehtestamise põhjuseks pidada just riigieelarve kitsikust⁷⁷. Määruse kohaselt oli maksu objektiks läbikäik ning maksumäär oli 0,5% kuni 2%. Määruse § 2 kohaselt olid maksust vabad krediidasutised, kinoettevõtted, trahteriasutused, maiustusainetmaksuga⁷⁸ ja tubakaaktsiisimaksuga maksustatavate ainete tööstused. Sisuliselt oli tegemist tehnilise maksuvabastusega, mis pidi ära hoidma topeltnmaksustamise.

Kuid edasine viitab sellele, et läbikäigumaksu idee hakkas meeldima, sest 1934. a pikendati maksu kehtivust ning sama tehti 1935. a. Riigivanema 27.05.1937. a dekreediga kehtestati juba ajutine läbikäigumaksu seadus, mis oli määrusega võrreldes tunduvalt põhjalikum⁷⁹. Seaduse § 12 kohaselt oli üldine maksumäär 0,5% maksustatavast läbikäigust läbimüügi osas ja 2% talituste osas. Lisaks üldisele maksumäärale oli teatud kaupadele nagu tekstiilitooted kehtestatud erimäärad 0,15% kuni 3,5% (§ 13). Talitusena käsitles seadus ettevõtja poolt teostatud töid ja muid teeneid (§ 9 p 2) ehk tänapäeva mõistes on tegemist teenustega. Läbimüüki ennast defineeriti kui ettevõtte kaupade ja muude äriesemete müüki, vahetust ja muud võõrandamist (§ 9 p 1). Seaduse § 2 tõi maksuvabastused, mis sarnanesid suuresti määruse § 2 tooduga.

Huvitava asjaolu leiab ajutise läbikäigumaksu seaduse §-st 5, mis sätestas maksuvabastused. Nimetatud sätted sarnanevad käesoleval ajal kehtiva seadusega. Ajutise läbikäigumaksuseaduse § 5 p 1 kohaselt ei kuulunud maksustamisele läbikäigud ekspordi alal, välja arvatud metsamaterjali (tarbe- ja küttepuid) ja teravilja eksport. Kehtivast seadusest sarnaneb selline maksuvabastus § 15 lg 3 punktis 1 toodud eksporditavale kaubale rakendatava nullmääraga. Samuti olid maksust vabastatud *läbikäigud haigekassa apteekides müügil haigekassa liikmetele ja omavalitsuste apteekides müügil omavalitsuste asutistele või*

⁷⁵ RT 1932, 96, 754.

⁷⁶ RT 1932, 92, 716.

⁷⁷ Erialakirjanduses märgitakse üldistavalt kogu Euroopa kohta, et paljudes maades kehtestati müügitaksud 1930. aastate majanduskriisi ajal. Tihti esialgu ajutised maksud, kuid hiljem jäid need kehtima ja pärast Teist maailmasõda hakkasid maksumäärad tõusma. Vt selle kohta: Cahiers de droit fiscal international (vt viide nr 4), lk 24.

⁷⁸ Maiustusainetmaksu seaduse (RT 1932, 30, 259) § 2 kohaselt olid *maiustusaineiks kompvکید, karamellid, šokolaad, marmelaad, martsipaan, pastilaa, tordid, koogid, präänikud, küpsised, biskviit, marja- ja puuviljaekstraktid ning – keedised ja muud maiustusained, mis Majandusministri määrusega on tunnustatud maiusaineiks ning mille valmistamisel on tarvitatud peamiselt suhkrut, mett, kakaod, puuvilja, marju, mandleid, pähkleid ja teisi loomulikke või kunstlikke maitseaineid*. Maksumäärad olid 15% sisemaal valmistatud ainetelt (§ 7) ja välismaalt sissetoodud ainetele 20% (§ 11). Välismaalt sissetoodud ainete maksu koguti koos tollidega.

⁷⁹ RT 1936, 47, 372.

nende asutiste arvel (seaduse § 5 p 3). Nimetatud maksuvabastus omab sarnaseid jooni KMS § 15 lg 2 p-s 2 sätestatud 5% maksumääraga ravimitele. Mõlema puhul on eesmärgiks ravimite hinna odavus. Ajutise läbikäigumaksuseaduse § 5 p 3 kohaselt *läbikäigud välissõidulaevadele remondi alal ei kuulu maksustamisele*. KMS § 15 lg 4 p 6 kohaselt on nullmäär kehtestatud muuhulgas rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva remontimisele ja hooldamisele. Seega võib mitmetest maksuvabastustest leida ühiseid jooni tänapäeval kehtiva seadusega.

Kui tänapäeval moodustab käibemaks riigi tuludest umbes kolmandiku, siis esimese iseseisvumise ajal oli osakaal tunduvalt väiksem. Sama kehtib ka tulumaksu kohta, mille osakaal riigi ja kohaliku omavalitsuse tuludes on kolmandik. Riigi tulud tekkisid põhiliselt metsast, aktsiisidest, monopolidest (nt piiritusemonopol), raudteest jmt. Näiteks kui Eesti Vabariigi tulude ja kulude eelarves 1936/1937 aastaks⁸⁰ oli tulusid kokku arvestatud 78 114 805 krooni, siis lisaärimaksu laekumist mitteavalikelt aruandvatelt ettevõtetelt planeeriti 985 000, lisaärimaksu avalikult aruandvatelt ettevõtetelt 1 200 000 krooni ning tulumaksu laekumist planeeriti 2 800 000 krooni. Samas näiteks tubakaaktsiisilt oli laekumine planeeritud 3,55 miljonit krooni, metsatuludest oli laekumine planeeritud 4,705 miljonit krooni, raudteelt 12,2 miljonit krooni ja piirituse monopolilt 13,8 miljonit krooni. Aktsiiside laekumine oli planeeritud 6,25 miljonit krooni. Suur osakaal oli ka tollidel, mille kogulaekumine oli planeeritud 18,3 miljonit krooni. Eesti Vabariigi tulude ja kulude eelarves 1939/1940 aastaks⁸¹ olid kogutulud 105 878 187 krooni. Eelarves oli lisaärimaksu laekumist mitteavalikelt aruandvatelt ettevõtetelt planeeritud 1 600 000 krooni, lisaärimaksu avalikult aruandvatelt ettevõtetelt 2 000 000 krooni ning tulumaksulaekumine füüsilistelt isikutelt planeeritud 3,6 miljonit krooni, tulumaks avalikult aruandvatelt ettevõtetelt 2,1 miljonit krooni. Samas aktsiisidest planeeriti laekumiseks 10,1 miljonit krooni, tollidest 22 miljonit krooni, raudteelt 15,6 miljonit krooni.

Ka Nõukogude Liidus oli olemas spetsiifiline käibemaks⁸². NSV Liidu Ministrite Nõukogu 30.06.1975. a määrusega nr 572 oli kehtestatud käibemaks. Tegemist oli suhteliselt

⁸⁰ RT 1936, 27, 170.

⁸¹ RT 1939, 29, 207.

⁸² Käibemaksu kõrval eksisteeris ka tulumaks. Tulumaksustamise aluseks oli algselt NSV Liidu Ülemnõukogu Presiidiumi 30. aprilli 1943. a seadlus "Elanikkonna tulumaksu kohta", mida hiljem korduvalt muudeti. Maksumäärad olid progresseeruvad, kuid samas oli kehtestatud hulgaliselt maksuvabastusi. Tulumaksu arvutamine toimus koos lastetusmaksuga. Lastetusmaksu tasusid *kodanikud (peale vallaliste naiste), kellel ei ole lapsi: mehed 20 kuni 50 aasta vanuses, samuti abielus olevad naised 20 kuni 45 aasta vanuses*. Lastetusmaksu võeti NSV Liidu Ülemnõukogu Presiidiumi 21. novembri 1941. a seadluse "Maksu kohta vallalistelt, üksikutelt ja

omapärase maksuga tänapäeva mõistes. Nimetatud perioodil oli kaupadele kehtestatud hulgi- ning jaehinnad. Hulgi- ja jaehinna vahe tuli maksta riigieelarvesse ning seda maksu nimetati käibemaksuks. Osadele kaupadele, millele hulgihinda ei olnud kehtestatud, kehtestati protsentmäärad⁸³.

1.2. Käibemaks maksusüsteemis

1.2.1. Õigusriigis maksusüsteemile esitatavad nõuded

Riik ei saa toimida ilma rahaliste vahenditeta ning seetõttu on maksustamine hädavajalik. Maksustamine peab lähtuma kindlatest põhimõtetest, sest iga süsteem, ka maksusüsteem, tugineb kindlatele põhimõtetele, mis moodustavad omamoodi luustiku või struktuuri. Kui esmapilgul tundub, et maksuõiguses loeb tihti poliitiline tahe ning õigusteoreetilised seisukohad jäävad tahaplaanile, siis tegelikkuses puudutab poliitiline tahe reeglina maksumäärasid või mõne maksu kehtestamist⁸⁴. Lisaks võidakse poliitilise tahte pähe seaduses sätestada mõned grupihuve teenivad reeglid. Viimase näiteks võib tuua KMS-is sätestatud metsamaterjali erikorra, mis oli kehtestatud selgelt metsamaterjali eksportööride huvides⁸⁵. Selliste muudatustega on tihti hakatud sisustama mõisteid, millel on selge majanduslik sisu (nt tulu, tarbimine). Seadusandja ei saa anda sellistele mõistetele mingit eritähendust või neid omatahtsi muuta.

Riik saab maksustada lõppkokkuvõttes otseselt või kaudselt saadavat tulu või siis kogutud vara⁸⁶. Ainult maksude kogumise viis ja tehnikad erinevad (kas maksustada tulu saamist või tarbimist), eesmärk on ikka üks: raha kogumine riigieelarvesse. Kuigi riigid kehtestavad väga erinevaid makse, võib välja tuua maksude kehtestamisel tingimused, millele maksud peavad vastama. Maksuõiguses käsitletakse selliseid tingimusi kui põhinõudeid, mida esitab õigusriik ratsionaalsele maksusüsteemile. Adam Smith tõi juba 1776 ilmunud teoses "Rahvaste heaolu" välja neli põhimõtet maksude kehtestamisel: võrdne kohtlemine (maksustamisel peavad kodanikud vastavalt oma võimetele tasuma ning eelkõige sissetulekust, mida nad riigi kaitse all nautida saavad), määratletavus (maksu tasumise aeg,

lastetutelt NSV Liidu kodanikelt" ja 8.juuli 1944. a seadluse IV osa "Maksu kohta vallalistelt, üksikutelt ja vähelapselistelt NSV Liidu kodanikelt" alusel. Vt Tulu- ja lastetusmaks, Tallinn 1974, lk 30.

⁸³ S. Pulk. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn, 2001, lk 12.

⁸⁴ Kodumaine praktika näitab ka seda, et Riigikogus ei vaevu keegi vaidlema mitteresidentide maksustamise vmt küsimustega, kuid nt tollimaksude kehtestamisel ollakse nõus pidama ööistungeid.

⁸⁵ Kuna selline pöördmaksustamine ei olnud kooskõlas kuuenda direktiiviga, siis vastavat erikorda KMS-is ei ole. Regulatsiooni kohta vt L. Lehis. Soovikontsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615. – Maksumaksja, 2001, nr 2, lk 12-14.

⁸⁶ K. Tipke. Osutatud töö, lk 559

maksu tasumise viis ja maksu suurus peavad olema igapäevasele selged ja arusaadavad), mugavus (maksu tasumine peab võimalikult mugav olema) ja efektiivsus (maksu kogumise ja haldamise kulud peavad võimalikult madalad olema)⁸⁷. Klaus Tipke ja Joachim Langi maksuõiguse õpikus tuuakse välja järgmised neli tingimust: õiglus, maksu efektiivsus, märkamatus ja lihtne rakendatavus (sks k *Praktikabilität*, s.t transpertsus, lihtsus, selgus)⁸⁸. Nimetatud tingimused on selgelt tuletatud Smith'i klassikalisest käsitlusest, kuid kohandatud tänapäevale vastavaks. Toodud tingimused vajavad põhjalikumat käsitlust.

1.2.2. Õiglus

Tihti peale ei pöörata riigiõiguses tähelepanu sellele, kas mõni maks on põhjendatud või mitte. Maksude olemasolu on muutunud sama loomulikuks kui riigi enda olemasolu. Samas on päevselge see, et riik ei saa kehtestada ükskõik millist maksu. Tänapäeva õigusriigis ei oleks mõeldavad sellised maksud nagu olid keskajal, kus maksu kehtestamise põhjuseks võis olla ka kuningatütre abiellumine. Seega on selged tingimused ja põhjused, mis tingivad maksude kehtestamist. Õiglaste maksude kehtestamise tagamiseks on maksuõiguses mitmed põhimõtted. Eelkõige võib nimetada järgmisi: seaduslikkuse põhimõte, ühetaolise maksustamise põhimõte, maksevõimelisuse põhimõte, proportsionaalsuse põhimõte, õiguskindluse põhimõte, sotisaalriigi põhimõte ning üldine põhiõiguste ja -vabaduste tagamise põhimõte. Alljärgnevalt pööran tähelepanu ühetaolise maksustamise ning maksevõimelisuse põhimõttele. Põhjus on selles, et Eesti maksuõiguses võib märgata tihti teatud huvide eelistamist ning sellega konkurentsieeliste andmist mõnele huvigrupile. Näiteks varasemates seadustes juba eelpoolnimetatud metsamaterjali maksustamise erikord, mis on selgelt soosinud ühte huvigruppi⁸⁹.

⁸⁷ D. Birk. Osutatud töö (1999), lk 7.

⁸⁸ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 200.

⁸⁹ Seda, et tegemist on ühe huvigrupi eelnõuga, viitas eelnõu menetlusel Rahandusministeeriumi antud selgitus. Algselt toodi metsamaterjali maksustamise erikord seadusesse 17.11.1999 vastu võetud seadusega, mis jõustus 01.01.2000. Probleemaatiliseks osutunud muudatuse võttis Riigikogu vastu 06.03.2001. Selle muudatuse eelnõu 615SE seletuskirjas selgitati, et *saematerjal on kasutusel üldmõistena ja hõlmab endas nii materjalide laadimis-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulusid*. Vastates Justiitsministeeriumi ettepanekule mitte rakendada maksustamise erikorda saematerjali võõrandamisel ühelt maksukohustuslaselt teisele, kuna saematerjali mõiste tõlgendamine võib tekitada vaidlusi, vastas Rahandusministeerium: "Kuna vastava ettepaneku on teinud Metsatööstuse Liit, ei näe Rahandusministeerium probleeme selle rakendamisel". Õnneks Riigikogu siiski andis selle õiguse delegatsiooninormiga rahandusministrile ja Metsatööstuse Liit ei saanud defineerida metsamaterjali mõistet. Vt erikorra kohta lähemalt: L. Lehis. Soovikontsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615.-Maksumaksja, 2001, nr 2, lk 12-14. Käesoleval ajal Eestiga sarnane erikord metsamaterjalile on ajutiselt kuni 31.12.2009. a kehtestatud Lätis. Selle kohta vt Nõukogu 24.01.2006. a otsust nr 2006/42/EC. Tulevikus võib aga pöördmaksustamine olla jälle ka KMS-is sätestatud, sest kuuenda direktiivi muudatused (2006/69/EÜ) lubavad pöördmaksustamist rakendada väga erinevates valdkondades.

Selge on see, et tänapäeva õigusriigis (materiaalses õigusriigis) on õiglus üks olulisemaid tingimusi ning eelkõige on ta seotud võrdse kohtlemise postulaadiga, mis tähendab maksustamist maksevõimelisuse printsiibist lähtudes. Selles osas võib märgata ka tänapäevase käsitluse erinevust Adam Smith'i käsitlusest. Tol ajal oli rõhk siiski aadli või muu klassi soosimisel ja sellega seoses ebavõrdse kohtlemise kaotamisel.

Kui siinkohal vaadata Eestis toimuvat, siis tuleb tõdeda, et ebavõrdselt on isikuid koheldud suhteliselt regulaarselt. Ühe veidrama näitena võib tuua kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS § 13 lg 4 p 2, mille kohaselt teatud teenuste ekspordiks oli nende osutamine väljaspool Eesti tolliterritooriumi asuvale välismaa juriidilisele isikule. Suures osas Euroopa riikides ei ole täis- ja usaldusühingud juriidilised isikud, vaid tegemist on isikuühingutega ehk nn varakogumitega (sks k *Gesamthand*)⁹⁰. Millegipärast pidas Eesti seadusandja vajalikuks jätta selliste äriühingutele teenuse osutamise välja teenuse ekspordi regulatsioonist, mille tagajärg oli see, et usaldus- ja täisühingutele teenuse osutamisel polnud võimalik rakendada 0% maksumäära.

Teise näitena võib tuua segadused mittetulundusühingute maksustamisel. 17.11.1999. a Riigikogus vastu võetud KMS muutmise seadusega⁹¹ (jõustus 01.01.2000. a) sätestati KMS § 2 p-s 1, et mittetulundusühingute ja sihtasutuste põhikirjaliste eesmärkide saavutamisele suunatud tegevust ei loeta ettevõtluseks. Formuleeringut "põhikirjaliste eesmärkide saavutamisele suunatud tegevus" hakati tõlgendama äärmiselt laialt nagu kogu mittetulundusühingute ja sihtasutuste tegevus oleks alati kas otseselt või kaudselt suunatud põhikirjaliste eesmärkide saavutamisele (sest ka ettevõtluse tulemit kasutatakse põhikirjalisteks eesmärkideks). Sellest tehti omakorda järeldus, et mittetulundusühingutel ja sihtasutustel ei saagi mingit maksustatavat käivet olla⁹². Selline tõlgendus ei ole põhjendatud ja on vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega. Erialakirjanduses on maksevõimelisuse põhimõttest tulenevalt asutud seisukohale, et sõltumata ettevõtlusvormist peavad maksud kõiki ettevõtlusega tegelevaid isikuid võrdselt kohtlema, sest õiguslik vorm ei ole sobiv maksevõimelisuse näitaja⁹³. Õiguslik vorm ei näita ettevõtluse suurust ja ei peegelda tegelikku majanduslikku tegevust. Mitte miski ei keela näiteks mittetulundusühingul

⁹⁰ Näitena võib tuua Saksamaa, Austria, aga ka Prantsusmaa jpt.

⁹¹ RT I 1999, 92, 823.

⁹² Kodumaises maksuteemalises publitsistikas on avaldatud nimetatud sätte kohta isegi järgmist arvamust: "Seoses eeltooduga on mittetulundusühingutel ning sihtasutustel käesoleval ajal võimalus valida, kas nad käsitlevad oma eesmärgilise tegevusega mitteseotud kaupade võõrandamist ning teenuste osutamist ettevõtlusena või mitteettevõtlusena käibemaksuseaduses." Vt S. Pulk. Osutatud töö, lk 43.

⁹³ K. Tipke. Osutatud töö, lk 1285.

samamoodi ja samas mahus saapaid toota nagu mõni aktsiaselts. Kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduses ja alates 01.05.2004. a jõustunud seaduses sellist erisätet enam ei ole.

Maksude puhul õiglusest rääkimine võib tunduda iseenesest pentsikuna, sest keskmise tavakodaniku jaoks on igasugune maks ebaõiglane⁹⁴. Kuna maksude puhul puudub otsene vastutasu, siis võib kodanikul tihti jääda arusaamatuks see, milleks ta peab osa oma varast loovutama. Klaus Tipke leiab, et tänapäeva poliitilises diskussioonis puudub tõsine ja põhimõtteline debatt küsimuses, mida mõista maksude õigluse all⁹⁵. Pigem opereeritakse lööklausetega, mille abil lõigatakse poliitilist profiiti. Selleks et selline lööklausetega valijate meelitamine ei muutuks populismiks, keelab põhiseadus eelarve, maksude ja riigi rahaliste kohustuste küsimuse panemise rahvahääletusele (PS § 106)⁹⁶. Kui põhiseadus lubaks nt maksude alandamise küsimuse rahvahääletusele panna, siis oleks tulemus üheselt ette teada. See annaks võimaluse populismiks ja riigi laostamiseks, mille tulemusena riik ei saaks täita enam oma ülesandeid. Seega on maksude kogumine vajalik, vastasel juhul tekiks suurem ebaõiglus, kui seda tekib maksude kogumisega. Lisaks räägib rahvahääletuse vastu ka asjaolu, et maksuseaduse arutamisel peaks paratamatult kaaluma ka riigi kulusid. See oleks kompleksne probleem, mida rahvahääletusele ei saaks panna, sest sellisele küsimusele poleks enam lihtne vastata⁹⁷.

Nagu eelpool ajalugu käsitledes sai märgitud, on kaudsed maksud ja sealhulgas ka käibemaks põhjustanud palju vastuolusid just seetõttu, et väidetavalt on kaudne maksustamine vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega. Probleem seisneb selles, et kaudsed maksud võivad teatud juhtudel muutuda regresseeruvaks, s.t maksukoormus väheneb nendel, kes rohkem teenivad. Maksevõimelisuse põhimõtte tuleneb erinevatest põhiseaduse printsiipidest: võrdse kohtlemise, perekonna kaitse, ettevõtlusvabaduse ning omandi puutumatus ja kaitse põhimõttest⁹⁸. Maksevõimelisus tähendab maksude maksmise võimet enda ja lähedaste sissetulekust. Seetõttu välistab maksevõimelisuse põhimõtte eksistentsiiniimumi maksustamise, sest eksistentsiks vajalikud kulutused ei tekita isikul maksevõimet.

⁹⁴ Eestis just füüsilisest isikust ettevõtjate problemaatika käsitlemisega tuntuks saanud maksukonsultant Olavi Kärnsa on märkinud: "Minu arust eksisteerib maksustamine ainult kui riigile toimimiseks raha korjamise vahend ja seepärast võib see olla just selline, nagu konkreetsele riigile konkreetsetel ajahetkel kasulik". Vt Ivo Vanasaun. Füüsilisest isikust ettevõtjate maksustamist ja raamatupidamist reguleerivate sätete täiustamine Eesti õigusaktides. Magistritöö. Tallinna Tehnikaülikool. Tallinn 2004, lk 110.

⁹⁵ K. Tipke. Osutatud töö, lk 274.

⁹⁶ Seda on peetud sedavõrd enesestmõistetavaks, et erialakirjanduses seda enam eraldi ära ei märgitagi. Vt nt Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2002, lk 478-481.

⁹⁷ Kaudselt kehtib ka see valimislubaduste suhtes, sest iga maksude alandamine tähendab tegelikult kokkuhoidu kuludes. Kui maksude alandamisel näidatakse selgelt, mida vähendatakse, siis kulude poole pealt selgitusi ei anta ning mandaati kulude vähendamise osas tegelikult ei ole.

⁹⁸ Klein, F. Abgabenordnung. Kommentar. 7. Auflage, München, 2000, lk 30.

Sotsiaalriigi põhimõttest tuleneb, et isik peab teatud kulutused tegema, teistmoodi ta lihtsalt ei saa⁹⁹. Selleks on tulumaksuseadustes maksuvaba miinum ja mahaarvamised¹⁰⁰. Maksevõimelisuse põhimõtte lihtsustatult öelduna küsib, et mida kodanik saab oma riigi jaoks teha, et riik saaks oma ülesandeid täita. Ning maksuma peab igäiks vastavalt oma võimetele ja maksu tasumine ei tohi muutuda vabatahtlikuks või juhuslikuks¹⁰¹.

Just kaudsed maksud on tihti ebaõiglasel. Pärast Suurt Prantsuse revolutsiooni, mille üheks põhjuseks oli ka ebaõiglane maksusüsteem, tühistati rida tarbimismakse ja selle asemel kehtestati otsesed maksud¹⁰². Prantsuse 1789. aasta “Inimese ja kodaniku õiguste deklaratsioon” art 13 kohaselt *riigi sõjaväe ja halduse finantseerimiseks ei ole lubatud kehtestada üldist maksu, selle asemel tuleb kehtestada kõikidele kodanikele nende maksevõimest lähtuv maks*¹⁰³. Enne Prantsuse 1798. aasta “Inimese ja kodaniku õiguste deklaratsiooni nõudis Adam Smith 1776. aastal, et kodanikud peavad makse tasuma oma võimalustest lähtudes (“*in proportion to their respective abilities*”). Sisuliselt need mõtted tähendasid just tulu maksustamist, sest tulu maksustamine arvestab kõige rohkem isiku individuaalse maksevõimega. Kinnisvara-, isiku- ja ettevõtlusemaksu kõrval kehtestati pärast Prantsuse Suurt Revolutsiooni akna- ja uksemaks. Akende ja uste arvust peeti võimalikuks tuvastada isiku maksevõimelisust. Tõenäoliselt ei lubanud ühiskonna areng veel täielikult rakendada maksevõimelisuse põhimõtet tänapäevases arusaamas, mis eeldab selget arvepidamist ja deklareerimist, ning seetõttu otsiti maksevõimelisuse määratlemiseks mingeid objektiivseid kriteeriume¹⁰⁴.

⁹⁹ Eesti põhiseadus sõnaselgelt ei räägi sotsiaalriigist, kuid põhiseaduse § 10 alusel on sotsiaalriigi põhimõtet tunnustatud. Vt Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Osutatud töö, lk 105-106.

¹⁰⁰ Maksusoodustuste andmisel ei tohi samuti unustada maksevõimelisuse põhimõtet ning maksuvabastused ei tohiks ülearu mõjutada isikute otsustusvabadust. Näiteks kui kaks sarnase sissetulekuga isikut on erinevalt maksustatud seetõttu, et üks tarbib kaupu või teenuseid, mis annavad maksusoodustuse, aga teine ei tee seda. Paul Kirchhof viitab sellele, et sellised maksusoodustused toovad kaasa tegelikult selle, et isiku maksukoormus ei sõltu enam maksevõimelisusest vaid koostöövalmidusest riigiga (sks k *Kooperationsbereitschaft*). Vt P. Kirchhof. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*. München, 2005 lk 15.

¹⁰¹ Saksamaa Liitvabariigi Konstitutsioonikohus tunnistas mõni aeg tagasi põhiseadusega vastuoluks olevaks spekulatsioonimaksu (sks k *Spekulationsteuer*) põhjusel, et nimetatud maksu tasumine oli sisuliselt vabatahtlik ja seetõttu kohtles isikuid ebavõrdset. Nimetatud maksu objektiks oli börsil väärtpaberite kauplemisest saadud tulu. Kohus kasutas otsuses selle kohta karmi väljendit: “Aus on loll” (sks k *Der Ehrliche ist der Dumme*). Vt “*Spekulationssteuer zwischen 1997 und 1998 verfassungswidrig*.” Spiegel-online 09.03.2004. a. Kättesaadav: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/0,1518,289702,00.html> (viimati vaadatud 20.08.2006. a)

¹⁰² Maksude tõstmine on rahutusi ja ülestõuse ka hiljem põhjustanud. Veini maksustamine 1918. aastal viis rahutusteni Moseli ääres (sks k *Winzerunruhen*). Vt selle kohta Martin Peters; Matthias Bongartz; Sabine Schröer-Schallenberg. *Verbrauchssteuerrecht*. C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München 2000, lk 3.

¹⁰³ Inimese ja kodaniku õiguste deklaratsioon. Kättesaadav: http://www.elysee.fr/elysee/elysee.fr/anglais/the_institutions/founding_texts/the_declaration_of_the_human_rights/the_declaration_of_the_human_rights.20240.html (viimati vaadatud 20.08.2006. a).

¹⁰⁴ See on siiski äärmisel üldistatud lähenemine ja tegelikult Rooma ja ka Kreeka kultuuride alahindamine, sest juba väga varasest ajast on toimunud maksude administreerimine mõnes riigis üsna täpselt. Piiblis (Luuka evangeelium 2, 1) nimetatud Keiser Augustuse korraldatud rahvaloendus, mille pärast Joosep ja Maria pidid

Mõnede riikide põhiseadustes on maksevõimelisuse põhimõtte *expressis verbis* sätestatud. Itaalia 1947. aasta põhiseaduse § 53 sätestab, et igaüks on enda maksevõimelisusest sõltuvalt, avalike ülesannete finantseerimist toetama. Kreeka 1975. aasta põhiseaduse § 4 lg 5 sätestab, et kõik Kreeka kodanikud vastavalt enda võimetele maksavad makse. Eesti põhiseaduses puudub selline täpne määratlus, kuid maksevõimelisuse põhimõtte võib tuletada põhiseaduse §-st 12¹⁰⁵. Kuigi paljudes riikides on põhiseaduses sätestatud maksevõimelisuse põhimõtte, ei ole see takistanud neid riike kehtestamast hulgaliselt kaudseid makse.

Vastukaaluks maksevõimelisuse põhimõttele tuntakse teoorias veel peamaksu põhimõtet ja ekvivalendiprintsiipi¹⁰⁶. Peamaksude puhul ei arvestata isikute maksevõimet, sest sõltumata sissetulekust peavad kõik sarnaselt maksu tasuma. Seega võib maks muutuda konfiskaatorlikuks, sest isikul võib puududa sissetulek, kuid maksukohustus on¹⁰⁷. Tänapäeval on peamaksudele sarnaseid kohustusi siiski võimalik kehtestada erandjuhtudel, nt administreerimise huvides. Kui mõnel tegevusalal on nt suur sularaha käive (taksojuhid), siis kehtestatakse kõrge lõiv loa eest¹⁰⁸. Stiilipuhast peamaksu tuntakse mõnedel andmetel tänapäeval ainult mõnedes Šveitsi kantonites¹⁰⁹.

Ekvivalendi printsiibi kohaselt peab tasutud maksude ja riigi poolt vastu saadavate teenuste vahel seos olema. See tekitab ületamatu raskuse, sest riigilt saavad tavaliselt rohkem need, kes vähem maksavad. Sotsiaalabi süsteemist, mis on üsnagi kulukas, tuleks ekvivalendi printsiibi rakendamisel loobuda. Samuti on väga raske hinnata seda, kui suurt kasu saab kodanik kaitsejõududest või millise väärtusega see on. Ekvivalendi printsiibi rakendamise maksude puhul välistab tänapäeval teoorias omaks võetud maksu mõiste, mis on leidnud tee ka

minema Petlemma, oli mõnedel andmetel tegelikult maksumaksjate registri korrastamine. Vt Mit dem Zehnten fing es an (vt viide nr 7), lk 46.

¹⁰⁵ PS § 12 on sätestatud võrdsuspõhiõigused. Sellest võrdse kohtlemise põhimõttest tehti mõni aeg tagasi ajakirjanduses järeldus, et astmeline või progresseeruv tulumaks oleks PS § 12 vastuolus. Selline järeldus on suvaline. Astmeline või progresseeruv tulumaks ei oleks põhiseadusega vastuolus, sest sarnases olukorras olevaid isikuid koheldaks võrdselt ning erinevas olukorras olevaid erinevalt. Maksumäärade kehtestamine on eelkõige poliitiline otsustus ning põhiseadusega neid põhjendada ei saa.

¹⁰⁶ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 81.

¹⁰⁷ Saksa kirjanduses nimetatakse konfiskaatorlikku maksu *Erdrosselungssteuer* iks. K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 118.

¹⁰⁸ Samuti võib näitena tuua hasartmängumaksu seaduse § 6 lg 1 punktid 1-2, milles maksuobjekt on määratletud mängulaudade ja mänguautomaatide kaudu.

¹⁰⁹ Suurbritannias üritati kehtestada peamaksule sarnast maksu (ing k *Community Charge*, aga tuntud ka kui *Poll Tax*), mida põhjendati sellega, et iga isik tarbib riigilt teatud hulga teenuseid ja osaleb valimiste kaudu otsustamisel, sõltumata sellest, palju ta makse maksab. Maksule tekkis tugev vastuseis ning lõpuks ta tühistati. Vt. K. Tipke. Osutatud töö, lk 473

arenenud riikide seadustesse¹¹⁰. Ekvivalendiprintsiipi päris minema visata ei tasu, sest lõivude kehtestamisel on ekvivalendiprintsiip tänapäevalgi veel edukalt rakendatav¹¹¹.

1.2.3. Maksu efektiivsus

Maks peab üldjuhul riigi jaoks tulus olema, sest maksudel on enamasti fiskaalne eesmärk. Maksu kehtestamisega või maksusoodustustega võib mõjutada keskkonnakaitset, tervishoidu või ka kultuuri. Näiteks kõrge tubakaaktsiisiga soovitakse vähendada suitsetamist, pakendiaktsiis peaks aga sundima tarbijaid või tootjaid keskkonnasäästlikult käituma. Esmane on riigi rahakoti täitmine, mis omakorda ei saa toimuda piiramatult. Eestis kahjuks puuduvad andmed selle kohta, kas mõne maksu administreerimiskulusid ja eelarvesse laekuvaid tulusid on võrreldud¹¹².

Teoreetiliselt võiks kehtida ainult üks maks – tulumaks või käibemaks, mis peaks täitma kõik riigieelarve vajadused. Sellise maksu puhul tekiks tõenäoliselt üsna tugev vastuseis ja maksude vältimine muutuks populaarseks¹¹³. Seetõttu kasutatakse tänapäeval erinevaid otseseid ja kaudseid makse riigieelarve täitmisel, et vältida negatiivseid mõjusid, mis käiksid kaasas ainult ühe maksuga. Maksu efektiivsusel on ka vastupidine mõju: maksuarvestus ja maksu tasumine ei tohi muutuda maksumaksja jaoks koormavaks. See tähendab, et igasugune piirang, nagu õigusriigis ikka, peab olema proportsionaalne.

1.2.4. Märkamatus

Märkamatus tähendab seda, et maksumaksja ei taju otseselt maksu olemasolu. Näiteks käibemaksu puhul tarbija ei märka käibemaksu, sest see on muutunud endastmõistetavaks

¹¹⁰ Eesti MKS § 2 kohaselt on maksu üheks tunnuseks see, et *puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks*.

¹¹¹ Lõivude puhul on siiski hakatud üha rohkem rääkima huviprintsiibist, mis tähendab seda, et lõivu suurus sõltub vastu saadava hüve tähtsusest.

¹¹² D. Birk märgib oma õpikus Saksamaa kohta, et varandusemaksu (sks k *Vermögensteuer*) administreerimisele kulus 1984. aastal 32% sama maksu tuludest. Tubakaaktsiisil oli sama summa 0,2%. Vt D.Birk. Osutatud töö (1999), lk 15. Eesti ajakirjanduses on Eesti poliitikud samuti avaldanud andmeid välisriikide kohta, kuid mitte Eesti kohta. Nii on avaldanud Kalev Kukk ajalehes Äripäev järgmised andmed: *Saksamaal kulub maksude administreerimisele 2,4% maksutuludest, seda Rootsi 0,9 ja Soome 0,7 protsendiga võrreldes*. Vt K. Kukk. "Paha" Eesti maksusüsteem ehk pime talutab nägijat. Äripäev, 10.08.2004. a, kättesaadav internetis http://www.aripaev.ee/2678/arv_kolumn_uus_267801.html (viimati vaadatud 25.08.2006. a).

¹¹³ Kõiki kaudseid makse tänapäeval asendada enam ei saaks. Selle tõestuseks piisab 2002. a riigi ja omavalitsustulude kiirest analüüsist. Kogutulud on 35848,3 miljonit, millest füüsilise isiku tulumaksu laekumine on 7768,9 miljonit ning ettevõtte tulumaksu laekumine 950,0 miljonit. Kui kogu laekumised katta tulumaksuga, siis peaks tulumaksu laekumine olema neli korda suurem. Ehk tulumaks peaks muutuma rohkem kui konfiskaatorlikuks.

osaks kauba või teenuse hinnast¹¹⁴. Samamoodi on ka aktsiiside või ka tollidega. Aktsiiside puhul ei näe tarbija maksusummat isegi arvel nagu käibemaksu puhul. Kaudsete maksude puhul tervikuna ei pea tavaline tarbijast maksumaksja ise arvet pidama ega deklaratsioone esitama nagu tulumaksu puhul. Tarbija jaoks on maks välditav ainult sel teel, et ta lükkab kauba või teenuse soetamise edasi. Otsesed maksud, nagu näiteks tulumaks, on maksumaksjale selgelt tajutavad. Ajutiselt võib seda mõju leevendada kinnipidamise instituut, kuid oma tuludeklaratsiooni täies hiilguses nähes saab maksumaksja siiski aru, paljust ta on pidanud loobuma. Just seetõttu võib pidada otseseid makse maksumaksja suhtes ausamaks. Otsesed maksud peaksid positiivselt mõjutama kodanike huvi selle vastu, mida maksudest laekuva rahaga tehakse¹¹⁵. Kaudseid makse sedavõrd hästi ei tajuta ja nendele vastuseisu seetõttu nii kergelt ei teki. Vaevalt, et keegi füüsilisest isikust maksumaksja teeb arvestuse selle kohta, palju ta on riigile aasta jooksul käibemaksu või mõnda aktsiisi tasunud. Aktiivne autokasutaja näiteks võib sellest üsna raskesse masendusse sattuda, kui ta sellise arvestuse teeb, sest mootorikütuse eest peab tasuma nii aktsiisi kui ka käibemaksu. ATKAS § 66 lg 1 sätestab, et pliivaba bensiini aktsiisimäär on 4500 krooni 1000 liitri pliivaba bensiini kohta. Seega igalt bensiiniliitrit tasub tarbija 4 krooni 50 senti. Kui arvestada bensiiniliitri hinnaks 14 krooni (hind koos käibemaksuga), siis on käibemaks 2 krooni 16 senti. Liites aktsiisi ja käibemaksu, saame tulemuseks 6 krooni ja 66 senti. Seega bensiini omahinnast peaaegu poole moodustavad maksud. Kui arvestada aastas kuluvaks bensiinikoguseks (keskmine kulu 8 liitrit 100 kilomeetrile ja läbisõit kokku 25 000 km) 2000 liitrit, siis tasub tarbija riigile kaudseid makse 13320 krooni¹¹⁶.

¹¹⁴ Kui rääkida mõne kauba või teenuse puhul turuhinnast, siis see on kauba või teenuse hind koos käibemaksuga. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 14 lg 5 reguleeris maksustatava väärtuse leidmist turuhinna alusel ja sisustas turuhinna mõiste. Kuna maksustatava väärtuse hulka käibemaksu ei arvatud (§ 14 lg 1), siis § 14 lg 5 alusel turuhinna alusel leitud maksustavast väärtusest lahutati käibemaks. KMS on muutnud mõisteaparaati ja ei kasuta enam turuhinna mõistet. Samas viitab seadus ikka sellele, et maksustatava väärtuse hulka ei arvata käibemaksu ennast (vt KMS § 12 lg 1).

¹¹⁵ Eestis on tehtud tihti ettepanekuid muuta sotsiaalmaks palgast kinnipeetavaks maksuks, et töötaja tunneks rohkem huvi oma palga maksukoormuse vastu.

¹¹⁶ Seda arvutust võib veel edasi arendada. Näiteks kui suur on maksude osakaal siis, kui isik ostab bensiini oma palgast. Selleks, et tasuda 2000 liitri eest, peab ta antud arvutuse kohaselt tasuma 28 000 krooni. See oleks netopalk. Brutopalka arvutamiseks kasutan valemit: brutopalk=netopalk/0,77/0,994 (maksuvaba miinimumi arvestus arvesse ei võta). Brutopalk on seega 36 583,13 krooni (tulumaks 8363,64 krooni ja töötuskindlustus 219,49 krooni). Lisandub ka sotsiaalmaks järgmise valemi alusel: brutopalk * 0,33 (sotsiaalmaks on nõ tööandja maks ja kulu, aga tõe huvides tuleks teda siiski arvesse võtta), mis antud juhul on 12073 krooni. Lisaks ka tööandja osa töötuskindlustusest (0,3%) valemi alusel brutopalk*0,003. Seega kokku on tööandja töötuskindlustuse osa 110 krooni. Lisaks 13 320 kroonile aktsiisile ja käibemaksule lisada veel 20 766,13 krooni tulu- ja sotsiaalmaksu ja töötuskindlustuse makset. Ehk siis 48 766,13 kroonist (brutopalk koos sotsiaalmaksuga) saab riik endale maksude näol 34 086,13 krooni. Järgi jääb 14 680 krooni, mis läheb nõ "asja ette".

1.2.5. Lihtne rakendatavus

Maksuseadused peaks olema nii riigi kui maksumaksja jaoks selged ja arusaadavad. Tegemist on osaga proportsionaalsusest (PS § 11 ja MKS § 10), sest ükskõik millise õigusakti rakendamine ei tohi muutuda liialt koormavaks. See tähendab muuhulgas ka seda, et maksu kogumise protsess peab olema läbipaistev. Tegemist on õigusselguse põhimõttega, mida on käsitlenud RKPK oma 05.10.2000. a otsuses põhiseaduslikkuse järelevalve asjas nr 3-4-1-8-00. Selles otsuses on tunnistatud PS § 13 lg-st 2 tulenevat õigusselguse põhimõtet. Selle sätte ja sellest tuleneva põhimõtte kohta on kohus märkinud, et põhiseaduse viidatud sätte alusel peab seadus kaitsma igähte riigivõimu omavoli eest.

Õigusselgus on osa õiguskindluse põhimõttest, mis peale õigusselguse sisaldab veel õiguspärase ootuse põhimõtet, usalduse kaitse põhimõtet ning õigusrahu põhimõtet. Maksuõiguses realiseerub õigusselguse põhimõte eelkõige MKS § 4 kaudu, mis annab iseseisva tähenduse maksuseadusele. Õigusselguse põhimõttest tulenevalt nõuab MKS § 4 lg 3, et maksuseaduses sätestataks maksu nimetus, objekt, maksumäär, maksumaksja, maksu saaja või laekumise koht, maksu tasumise tähtpäev või tähtaeg, perioodilise maksu puhul ka maksustamisperiood, maksusumma arvutamise ja tasumise kord ning sellega kaasnevad lisakohustused, võimalikud maksusoodustused. Maksude maksmine peaks ideaalis olema seega lihtne protsess, ning kui on vaja suunata maksumaksjat muude õigusaktide juurde, siis peab maksuseadus sisaldama vastavat viidet.

Näiteks maamaksu puhul peab maksumaksja selgelt aru saama, mille eest ja kuidas on kujunenud maksusumma. Just maamaks on Eestis tekitanud palju vaidlusi ning kohalike omavalitsuste praktika on senimaani erinev. Osa omavalitsusi on väljastanud maksumaksjatele eelhaldusaktid, kus on arvatud maksustamishind. Samas on palju omavalitsusi, kes eelhaldusakti vormistanud ei ole ning on piirdunud maa hindamise seaduse § 5¹ lg-st 2 tuleneva maa hindamise tulemuste avaliku väljapanekuga. Sellist maksu kogumise protsessi ei saa selgeks ja läbipaistvaks lugeda¹¹⁷.

¹¹⁷ RKHK on 23.04.2003. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-33-03 märkinud, et *selline haldusakti algandmete avalik teatavakstegemine ei asenda haldusakti teatavakstegemist. Isiku jaoks on ebamõistlikult koormav arvutada selliste algandmete põhjal maatüki maksustamishind ja otsustada, kas see rikub tema õigusi või mitte. Pealegi on tõenäoline, et niisugune teatavakstegemine toob kaasa algandmete vääritlemist ja eksimusi.*

Oluline osa on seaduse rakendamisel normi sõnastusel, mis maksuõiguses peab olema selge, lihtne ja arusaadav. Erialakirjanduses seotakse üheselt normi sõnastus õigusriikliku määratletavusega (sks k *rechtstaatliche Bestimmtheit*)¹¹⁸. Normi sõnastuse keerukus võib siiski erineda sõltuvalt normi adreessadist. Näitena võib tuua TuMS § 60¹¹⁹, millest arusaamine keskmisel kodanikul käib ilmselgelt üle jõu. Nimetatud sättest pole keskmisel kodanikul üldjuhul aru vaja saadagi, sest nimetatud säte puudutab ettevõtjaid. Ettevõtjatele võib aga kõrgemaid nõudmisi esitada. Endastmõistetavalt võib raamatupidamiskohustuslastelt nõuda rohkem kui füüsiliselt isikult, kes heal juhul enne 31. märtsi liidab kokku oma aasta tulud ja teeb nendest mahaarvamised. Keeruline maksu kogumine muudaks teisest küljest kõrgeks ka maksu haldamise kulud riigi jaoks.

1.2.6. Käibemaksu asend maksusüsteemis

Eelpool toodud tingimused kirjeldavad ideaalset maksu. Tegelikult ei ole seni välja mõeldud sellist maksu, mis vastaks kõigile neljale tingimusele. Nelja tingimuse põhjal jagatakse maksud üldjoontes kahte gruppi: materiaalsele ja formaalsele ratsionaalsusele vastavad maksud. Õiglus ja tulusus on osa materiaalsest ratsionaalsusest, märkamatus ja lihte rakendatavus formaalse ratsionaalsuse elemendid¹²⁰. Otsesed maksud on eelkõige materiaalselt ratsionaalsed, kaudsed maksud vastupidiselt formaalselt ratsionaalsed. Otsesed maksud täidavad kõige paremini maksevõimelisuse printsiibi nõudeid, samas ei ole otsesed maksud märkamatud. Kaudsed maksud on märkamatud, kuid nad ei jälgi alati maksevõimelisuse põhimõtet ja seega võib kahelda, kas tegemist on õiglaste maksudega.

Käibemaksu ja teiste kaudsete maksude puhul tuuakse välja regressiivne mõju isikute sissetulekule, sest aktsiise või käibemaksu peab tasuma inimene sõltumatult sissetulekust. Sellest tulenevalt väidetakse ka seda, et käibemaksu ei saa põhjendada maksevõimelisuse põhimõttega¹²¹. Tõepoolest, teatud juhtudel võib käibemaks moodustada vähem teeniva isiku kogusissetulekust proportsionaalselt suurema osa kui seda näiteks kõrgema sissetulekuga isiku puhul. Näiteks kui isik, kes teenib igakuiselt netotulu 1 miljoni krooni ulatuses ja tarbib sellest 150 000 krooni (selle hulgas on ka 18% käibemaks) eest kaupu ja teenuseid, siis

¹¹⁸ K.Tipke, J.Lang. Osutatud töö, lk 181.

¹¹⁹ TuMS § 60 on rakendussäte, mis puudutab dividendide maksustamist. Sätte järgi tekkis vajadus seeläbi, et kuna kehtiv TuMS enam ei maksustanud jaotamata kasumit, kuid varem kehtinud seaduse alusel maksustatud kasumit võib dividendidena jaotada loomulikult ka uue seaduse kehtivuse ajal. Uus seadus andis võimaluse dividendide maksmisel tulumaksu mahaarvamiseks, sest vastasel juhul tekkinuks topeltnmaksustamine. Sellega käib aga kaasas mõningate arvutuste tegemine ja maksudeklaratsioon TSD lisa 7 täitmine.

¹²⁰ K.Tipke, J.Lang. Osutatud töö, lk 182.

¹²¹ K. Reding, W. Müller. Einführung in die Allgemeine Steuerlehre. München, 1999, lk 329.

käibemaks moodustab tema sissetulekust ~2,29% ($150\,000 \cdot 18/118 = 22\,881$ krooni 35 senti, mis 1 miljonist moodustab ~2,29 %). Samas kui 10 000 kroonise netosissetulekuga inimene säästab iga kuu 1000 krooni ja tarbib ülejäänud 9000 (selle hulgas on ka käibemaks), siis käibemaksu osa tema sissetulekust on 13,73% ($9000 \cdot 18/118 = 1372,88$, mis 10 000 kroonist on 13,73%). Just seetõttu tehakse tihti soodustusi kaudsete maksude osas kaupadele ja teenustele, mis on isiku normaalseks eksistentsiks hädavajalikud¹²². Kuna käibemaks on objektiivne maks ning ta ei arvesta konkreetse isiku maksevõimet, siis maksumäärade alandamine teatud kaupadele vähendab kõikide tarbijate maksukoormust. Seega lõpptulemusena protsentide proportsioon ei muutu. Säästmise puhul tuleb silmas pidada seda, et säästetakse tavaliselt selleks, et kunagi tulevikus tarbida ehk säästmine lükkab tarbimise edasi. Samuti investeerides näiteks väärtpaperitesse või võlakirjadesse loodetakse tulu saada, mida saaks jällegi tarbida. Reeglina jõuab seega ka säästetud tulu, mida kohe ei tarbita, kunagi ikkagi tarbimisse ja maksustatakse käibemaksuga.

Teisest küljes tuuakse käibemaksu ja ka teiste tarbimismaksude puhul välja nõ kompenseeriv mõju (sks k *Nachholwirkung*)¹²³. Kuigi näiteks osa tulu mõistet käsitlevaid teooriaid peavad õigeks ainult sellise tulu maksustamist, mida maksumaksja saab nautida, siis pole sellised teooriad praktikas rakendust leidnud¹²⁴. Seega võib käibemaksu vaadelda olemasoleva tulumaksu täiendava maksuna. Kompenseeriv mõju seisneks selles, et tulumaksu puhul mõjutavad negatiivselt maksevõimelisust vabastused, mille tõttu maksevõimelisust arvestatakse ainult osaliselt¹²⁵. Kõige sobivama näitena võib tuua maksuvabastuse loteriivõitudest saadud tulu osas (TuMS § 19 lg 3 p 1)¹²⁶. Lisaks mõjutavad negatiivselt maksevõimelisust maksude planeerimine ja maksukelmused. Tarbimise maksustamine aitab neid puudusi kompenseerida, sest tarbimisel võetakse arvesse kogu kaupade ja teenuste soetamisel tasutud väljaminek. Seega tarbimismaksudega, s.t käibemaksuga, maksustatakse tegelikult ka seda osa isiku sissetulekust, mis tal oli tulumaksuvaba või mis tal õnnestus säästa maksuplaneeringu või maksukelmuse abil.

¹²² Paljudes Euroopa riikides on põhiliste toiduainete suhtes kehtestatud alandatud käibemaksumäär. Selle võimaluse annab kuuenda direktiivi art 12 lg 3 p a, mis viitab direktiivi lisale H.

¹²³ W. Jakob. Osutatud töö, lk 48.

¹²⁴ K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. 2. Auflage, Köln, 2000, lk 571.

¹²⁵ Kuna tulumaksu puhul ei ole vara tekkepõhise juurdekasvu teooria (sks k *Reinvermögenszugangstheorie*, ing k *accretion theory*) praktikas rakendatav, siis võibki käibemaksu vaadelda maksuna, mis neutraliseerib tulumaksu negatiivsed mõjud. Kaks ebatäielikku maksu, millel on erinev maksuobjekt, peaksid paremini realiseerima maksevõimelisuse põhimõtte kui üks maks seda kunagi suudaks. Vt selle kohta K. Reding, W. Müller. Osutatud töö, lk 328.

¹²⁶ Loteriivõitude ja hasartmänguvõitude tulumaksust vabastamise eesmärk on ära hoida võimalik topeltmaksustamine, sest panuste tuvastamine on praktiliselt võimatu. Seega võib tulu asemel olla tihti tegemist hoopis kahjumiga, sest isik on pikka aega teinud panuseid võidu saamiseks. Samas kui isik teenib tõesti tulu, siis suure tõenäosusega asub ta seda nautima, mis tähendab kaupade ja teenuste ostmist ehk tarbimist.

Tänapäeval võib märgata arengut, kus riigid alandavad tulumaksu koormust, kuid selle arvelt suurenevad tavaliselt kaudsed maksud. Klaus Tipke märgib, et *kunagine maksude kuninganna on degenerereerunud lollide maksuks (sks k Dummensteuer), mida maksavad need, kellel on vähe infot või kes ei tarbi kvaliteetsest maksunõustamist või need, kellel puuduvad maksude optimeerimise võimalused (nt palgatöötajad)*¹²⁷. Käibemaksu eeliseks võib pidada seda, et maksukohustuslased on ettevõtjad, samal ajal kui tulumaksu maksab äärmiselt suur hulk isikuid, kellel puuduvad eriteadmised raamatupidamisest ja maksuarvestusest. Seega on käibemaksu lihtsam administreerida, sest subjektid teevad vähem vigu. Klaus Tipke viitab ühe argumendina sellele, et Saksamaa föderaalsetes maksukohtus on ainult üks kolleegium (sks k *Senat*) käibemaksu jaoks, samal ajal tegelevad seitse kolleegiumi tulumaksuga¹²⁸.

Käesoleva töö autori arvates ei ole võimalik vähemalt Eestis sellist vahet teha. Pigem on olukord vastupidine, sest tulumaksuõigus äriühingute jaoks on alates 01.01.2000. a jõustunud TuMS-iga muutunud tunduvalt lihtsamaks. Samuti ei ole keeruline füüsiliste isikute maksustamine tulumaksuga, sest puudub selline tulude liigitamine ja mahaarvamiste süsteem, nagu on Saksamaal¹²⁹. Küll on käibemaksuõigust pidevalt muudetud ning alati ei ole seda tehtud kõige arusaadavamalt, seega on viimasel ajal just käibemaksuga seonduvad vaidlused olulisemaks muutunud¹³⁰.

Eeltoodust võib selgelt järeldada, et ei ole olemas maksu, mis täidaks nii formaalse kui ka materiaalse ratsionaalsuse nõuded. Seetõttu peetakse õiglaseks sellist maksusüsteemi, kus on piisavalt palju erinevaid maksuliike. Üheks parimaks maksuks võib pidada siiski tulumaksu, sest see järgib kõige rohkem maksevõimelisuse põhimõtet. Käibemaks seevastu on riigi jaoks kõige mugavam viis koguda eelarvesse raha. Käesoleva töö autor leiab, et käibemaks ei riku maksevõimelisuse põhimõtet ning on sellega kooskõlas, sest tarbimine näitab isiku majanduslikku seisundit ehk maksevõimet. Ainult äärmuslikel juhtudel võib käibemaks oluliselt rikkuda maksevõimelisuse põhimõtet. Samas ei saa pidada reaalseks sellise tarbimismaksu kehtestamist, mis arvestaks iga indiviidi väljaminekuid. Sellise maksu

¹²⁷ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 224.

¹²⁸ K. Tipke. Osutatud töö, lk 907.

¹²⁹ Kui vaadata ettepanekuid, millega soovitakse vabastada näiteks jõusaalis käimine, siis ei ole kaugel see aeg, mil me võime end võrrelda ka Saksamaaga. Positiivseks seda pidada ei saa, sest igasugused maksuvabastused loovad võimalusi pettusteks, lisaks muutub keerulisemaks ja mahukamaks administreerimine. (Sellekohase idee kohta vt Eesti Päevaleht 09.01.2004. a, Kai Kalamees, "Res Publica teeks jõusaalis treenimise maksuvabaks." Kätesaadav internetis: http://www.epl.ee/artikkel_254459.html (viimati vaadatud 25.08.2006)).

¹³⁰ Kui vaadata puhtstatistiliselt Riigikohtu lahendeid nt 2006. a poolaasta lõikes, siis käibemaksuküsimused on maksude osas tugevas ülekaalus. Käibemaksukaasuseid oli lahendatud 4, tulumaksukaasuseid 1.

administreerimine kujuneks samamoodi kulukaks nagu tulumaksustamine vara tekkepõhise juurdekasvu teooriast lähtudes.

1.3. Käibemaksu eesmärk

1.3.1. Fiskaalse eesmärgiga normid

Igasugune maksu kehtestamine ei teeni tegelikult enamasti muud eesmärki kui riigile tulude hankimine. Riigikohus on oma 23.03.1998. a lahendis nr 3-4-1-2-98 märkinud, et riiklik maks täidab kaht peamist ülesannet – tagab riigitulu laekumise ja mõjutab maksumaksja tegevust.

Liigitust võib jätkata normitasandil. Maksuõiguse teoorias eristatakse maksude kehtestamise eesmärgist lähtudes kolme liiki maksuõiguse norme. Fiskaalse eesmärgiga normid, sotsiaalse eesmärgiga normid ja lihtsustavad normid¹³¹. Liigitus sobib nii maksukohustust tekitavate normide puhul kui ka maksuvabastusi lubavate normide puhul. Ka maksuvabastused võivad olla fiskaalsetel eesmärkidel tehtud, samas võib sotsiaalse eesmärgiga vabastuste kaudu soodustada mõnda sotsiaalset gruppi. Näiteks Eestis on võimalik täiendava maksuvaba tulu mahaarvamine kahe ja enama lapse korral (TumS § 23¹)¹³².

Fiskaalne eesmärk tähendab seda, et maksud kehtestatakse riigile vajalike finantsvahendite saamiseks. Sellele viitab üheselt ka MKS-is sätestatud maksu mõiste. MKS § 2 kasutab maksu kogumise eesmärgi määratlemisel järgmist konstruktsiooni: “riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks”. Käibemaksul on reeglina puhtalt fiskaalne eesmärk ning puuduvad kõrvaleesmärgid nagu näiteks tollimaksudel või aktsiisidel. Saksamaa föderaalne maksukohus Bundesfinanzhof (BFH) märkis 1973. aastal käibemaksu kohta järgmist: ”Enamus tarbimisel baseeruvad maksud, sealhulgas ka käibemaks, ei oma tegelikult sügavamat mõtet kui ainult riigile vajalike tulude saamine¹³³.”

Käibemaksu fiskaalset eesmärki põhistab ka riigi eelarve. Käibemaks moodustab riigi tuludest Eestis ligi kolmandiku. 2006. a eelarves¹³⁴ on käibemaksu laekumine ette nähtud 15 045 610 000 kr. Maksude kogumisest on Rahandusministeeriumile kokku planeeritud

¹³¹ K. Tipke. Osutatud töö, lk 74.

¹³² Algselt, s.o alates 01.01.2003. a, oli maksuvabastus ette nähtud kolme ja enama lapse korral. Alates 01.01.2006. a on mahaarvamine ette nähtud kahe ja enama lapse korral.

¹³³ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 553.

¹³⁴ 2006. a riigieelarve seadus (RT I 2005, 69, 535).

49 009 980 000 kr. Riigieelarve kogutulud on 61 417 894 543 krooni¹³⁵. Käibemaksu laekumisest suurem on vaid planeeritud sotsiaalmaksu laekumine, mis on sisuliselt sihtotstarbeline ning läheb ainult pensionikindlustuseks ja Haigekassa tarbeks. Sotsiaalmaksu laekumiseks on planeeritud 20 070 000 000 kr.

Tähelepanuväärne on see, et käibemaksu ja teiste kaudsete maksude osakaal eelarves kasvab mitte ainult Eestis, vaid ka mujal maailmas. Sarnane areng eelarve tuludes on toimunud ka Saksamaal. Erialakirjanduse andmetel oli Saksamaal 1985. aastal tulumaksu (sealhulgas nii füüsiliste isikute tulumaks kui ka juriidiliste isikute makstav tulumaks, sks k *Körperschaftsteuer*) osakaal liidu eelarves 49% juures, siis 2000. aastal oli see 41% juures. 1995. aastal ulatus riigieelarve sissetulek tulumaksust 176 miljardi euroni ja tarbimismaksude osa 175 miljardini. Aastal 2003 oli suhe vastavalt 182 miljardit 222 miljardi vastu¹³⁶.

1.3.2. Sotsiaalse eesmärgiga normid

Kuigi käibemaks tervikuna on kehtestatud ainult riigieelarve täitmise eesmärgil, siis ei välista see seda, et üksikud normid KMS-is ei võiks täita teisi eesmärke. Lisaks ei saa märkimata jätta seda, et ka fiskaalse eesmärgiga normid omavad alati sotsiaalset ja majanduslikku mõju, kuid oluline on tähele panna seda, et nad ei ole sotsiaalse või majandusliku mõju pärast kehtestatud. Sotsiaalse eesmärgiga on sellised normid, mis on kehtestatud muudel eesmärkidel kui riigile finantsvahendite saamine. Sellised normid võivad täita keskkonnakaitselisi, sotsiaalpoliitilisi, majanduspoliitilisi jne eesmärke. Sotsiaalse eesmärgiga normid võivad tähendada maksukohustust (sh täiesti uut maksu nagu nt pakendiaktsiis Eestis) või ka maksuvabastust. Reeglina annavad sotsiaalse iseloomuga normid maksuvabastusi. Näiteks KMS § 16 lg 1 p 1 sätestab sotsiaalse iseloomuga kaupade ja teenuste maksuvaba käibe¹³⁷.

¹³⁵ Nt 2004. a riigieelarves (seadus "2004. a riigieelarve". - RT I 2004, 1, 1) oli planeeritud käibemaksu laekumine Rahandusministeeriumile summas 12 747 672 000 kr. Sellele summale lisandub täiendavalt veel käibemaksu laekumine Siseministeeriumile 62 000 000 kr. Maksude kogulaekumiseks oli planeeritud Rahandusministeeriumile 38 729 172 000 kr ning sellele summale lisandub juba nimetatud 62 000 000 kr laekumine Siseministeeriumile. Riigieelarve kogutulud olid planeeritud 47 619 732 025 kr. Seejuures käibemaksulaekumine Siseministeeriumile oli 2004. a riigieelarve tegijate viga. Käibemaksulaekumine oli kajastatud Siseministeeriumi laekumisena põhjusel, et tasakaalustada menetluse käigus tekkinud kulusid seoses välisabiga. Riigieelarve seletuskirjas selle kohta kahjuks info puudub. Vt Seadus "2004. a riigieelarve" eelnõu seletuskiri. Seaduseelnõu nr 128 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.

¹³⁶ D.Birk. Steuerrecht. 6., neubearbeitete Auflage, Heidelberg, 2003, lk 10.

¹³⁷ Nimetatud säte tuleneb kuuenda direktiivi art 13 osast A, mis samuti rõhutab kaupade ja teenuste sotsiaalset iseloomu (skd direktiivi tekstis *Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*).

Üldreeglina on sotsiaalse eesmärgiga normid kantud järgmisest eesmärgist: neid, kes sotsiaalselt sobivalt või ühiskonna huvides käituvad, need vabastatakse maksudest; need, kes aga sotsiaalselt ebasoovitavalt või üldsuse huvide vastaselt käituvad, neid maksustatakse. Näiteks pakendiaktsiisiseaduse¹³⁸ § 8 punkti 1 kohaselt ei maksustata alates 1999. aasta 1. jaanuarist pakendit, millest vähemalt 60% taaskasutatakse. Seega maksustatakse neid pakendeid, mis suure tõenäosusega on keskkonda reostavad ehk neid pakendi kasutajaid¹³⁹, kes käituvad üldsuse huvide vastaselt. Üldsuse huviks antud juhul on puhas looduskeskkond. Igasugune sotsiaalse eesmärgiga norm peab olema põhjendatud, vastasel juhul oleks tegemist privileegiga ning tekiks vastuolu võrdse kohtlemise põhimõttega. Näiteks Eestis on problemaatiline KMS § 15 lg 2 p-s 6 sätestatud 5% maksumäär etenduste ja kontserdipiletitele, mis seab alandatud maksumäära rakendamise tingimuseks selle, et riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid moodustavad etenduse või kontserdi korraldaja kalendriaasta eelarvetulust vähemalt 10 protsenti¹⁴⁰. Eraõiguslike isikute puhul on eelarvetulust rääkida lausa kummastav. Ükski teine õigusakt ei anna eelarvele mingit tähendust seoses eraõiguslike isikutega. Iseenesest ka see tingimus, mis seob maksuvabastuse saamise avalik-õiguslikest vahenditest, on samamoodi veider. Sellistel alustel isikute eristamine ei ole mõistlik ning õiglane, sest avalik-õiguslikest vahenditest finantseerimine iseenesest ei tähenda alati tegutsemist üldsuse huvides. KMS on seejuures eriti ahistav teiste liikmesriikide isikute suhtes, kes mõne üksiku projekti raames võivad korraldada mõne etenduse või kontserdi Eestis. Mõeldamatu oleks see, et mõne sellise teatri või kontserdikorraldaja eelarvetulud sõltuksid kuidagi riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavatest vahenditest.

¹³⁸ RT I 2004, 41, 278; 2005, 37; 288.

¹³⁹ Pakendiaktsiisiseaduse § 2 p 2 kohaselt pakendi kasutaja on ettevõtlusega tegelev füüsiline või juriidiline isik või välismaa äriühingu filiaal Eestis, kes täidab pakendi kaubaga.

¹⁴⁰ Peale selle on küsitav sellise alandatud maksumäära kooskõla kuuenda direktiiviga. Kuues direktiiv lubab iseenesest madalamat maksumäära rakendada (artikkel 13 A lõige 1) ning direktiivi art 13 A lg 2 lubab seada alandatud maksumäära rakendamiseks ka tingimusi. Kuid kui võrrelda Eesti seadust direktiiviga, siis on üheselt selge, et KMS on direktiiviga vastuolus. Direktiiv pigem viitab sellele, et alandatud maksumäära peaksid saama rakendada isikud, kelle tegevus pole kasumit teenida.

1.3.3. Lihtsustava eesmärgiga normid

Tänapäeval on mitmetes arenenud õiguskorraga riikides üha enam maksuseadustes norme, mis otseselt ei täida ei fiskaalset ega ka sotsiaalset eesmärki. Tegemist on lihtsustavate normidega. Lihtsustavate normide põhjuseks on just see, et enamuses riikides on aja jooksul maksuõiguse normid muutunud äärmiselt detailseks ja keeruliseks ning see tekitab raskusi maksumaksjatele. Lihtsustavad normid võivad muuta nii fiskaalse kui sotsiaalse eesmärgiga norme; sellisel juhul ei kujuta nad endast eraldi normide liiki. Teoorias on neid norme hakatud käsitlema siiski täiesti eraldiseisva normide grupina ning neid nimetatakse lihtsustavateks normideks (sks k *Vereinfachungszwecknormen*)¹⁴¹. Lihtsustavad normid, mis annavad sagedamini esinevatele tüüpsituatsioonidele standardsed lahendused, peavad tehniliselt maksustamist selgemaks ja maksude maksmise ökonoomsemaks muutma. Sellega saavutaks reaalne kokkuhoid, sest maksumaksjal peaks olema lihtsam maksuarvestuse pidamine ja maksuhalduril lihtsam makse administreerida.

Lihtsustavad normid võivad samuti soosida teatud sotsiaalset gruppi, nt väikeettevõtjaid. Kuuenda direktiivi artikkel 24 lubab liikmesriikidel kehtestada väikeettevõtjate jaoks reeglid, mis lihtsustavad maksustamist, kuid sellised sätted ei tohi kaasa tuua maksusoodustusi. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS ja ka varasemad KMS-id tekitasid FIE-de jaoks ebasoodsama olukorra, sest käibemaksukohustuslasest FIE pidi pidama sisuliselt topeltarvestust, sest tulumaksuarvestus oli ja on FIE-de jaoks kassapõhine, käibemaks aga tekkepõhine. Alates 01.05.2004. a jõustunud KMS § 44 lubab FIE-del lubada kassapõhist käibemaksuarvestust.

Seadusandja peabki leidma kompromissi, mis ei tekita ebavõrdset kohtlemist ning teisest küljest aitab nii maksukohustuslase kui maksuhalduri kulusid kokku hoida. Selline kompromiss saab sündida põhjaliku analüüsi põhjal ja soovitatav on ikkagi jätta alternatiivseid võimalusi¹⁴². Alati ei ole Eestis eelöeldut silmas peetud. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 21 lg 2 lubas sõiduauto ja selle tarbeks mootorikütuse soetamisel maha arvata 2/3 sisendkäibemaksust. Selle tulemusel puudus maksukohustuslasel vajadus eraldi arvestuse pidamiseks. Samas on antud juhul küsitav, kas seadusandja poleks pidanud jätma

¹⁴¹ K. Tipke. Osutatud töö, lk 119.

¹⁴² Näitena võib tuua TuMS § 48 lg 7 ja 8 alusel Vabariigi Valitsuse määrusega nr 120 "Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine" kehtestatud erisoodustuste hinna määramise korra (RTL 2000, 1, 2; 2005, 80, 1135; 2006, 6, 94). Nimetatud korra punkti 4 alusel võib ametiautoga tehtavate erasõitude maksustatavaks väärtuseks lugeda 2000 krooni. Samas on maksumaksjale antud nimetatud määruse punktides 4¹ ja 4² võimalus arvutada täpselt erisoodustuse hind, kui ta ei soovi pidada sõidupäevikut..

siiski võimalust eraldi arvestuse pidamiseks nende maksukohustuslaste jaoks, kes kasutavad sõiduautot vähem kui 1/3 ulatuses omatarbes. Käesoleva töö autori arvates oleks pidanud maksukohustuslastel olema alternatiivsed võimalused¹⁴³.

1.4. Käibemaksu olemus

1.4.1. Käibemaks kui üldine tarbimismaks

Eelpool toodud käsitlust edasi arendades võib maksuobjektist lähtudes tarbimismaksud liigitada spetsiaalseteks ja üldiseks. Spetsiaalsed tarbimismaksud on sellised maksud, millega maksustatakse üksikuid kaubagruppe. Tänapäeval nimetatakse selliseid makse aktsiisideks. Üldine tarbimismaks on käibemaks. Kuna käibemaksu puhul on tegemist üldise tarbimismaksuga, siis peab maksuobjekt olema võimalikult lai. Sellepärast antakse mõistetele "kaubad" ja "teenused" erinevate riikide käibemaksuseadustes tavaliselt ülimalt lai tähendus. Selle eesmärgiks on hõlmata igasugune majanduslik tegevus¹⁴⁴. Igasugune kaupade ja teenuste tarbimine peab olema maksustatud. Sealhulgas võib maksustatav olla ka tegevusetus¹⁴⁵.

Võrreldes käibemaksuga on peale maksuobjekti ulatuse erinev veel ka aktsiiside tehniline rakendamine. Aktsiisi tasumine toimub ühel korral. Aktsiise tasutakse siis, kui kaup tuuakse käibesse. Näiteks ATKAS § 24 lg-s 1 sätestatud üldreegli kohaselt tekib maksukohustus aktsiisikauba tootmisel või importimisel. ATKAS § 24 lg 3 täpsustab ja toob erisused aktsiisilao kohta, kus üldistatuna tekib maksukohustus ka siis, kui kaup tuuakse välja või muul moel muudetakse tarbimine võimalikuks. Käibemaksu seevastu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, mis tähendab seda, et maks kogutakse kokku tootmisahelas erinevatelt maksukohustuslastelt ja erinevatelt müügi-etappidelt. Iga maksukohustustlane müüb oma kaupu või teenuseid käibemaksuga maksustades, sõltumata sellest, kas ostjad on tarbijad või ettevõtjad. Samas kuna ettevõtjal on õigus sisendkäibemaks maha arvata, siis sellest tulenevalt maksustatakse reaalselt tekkinud lisandväärtust.

Erandlikult võidakse maksu koguda pöördmaksustamise teel. Pöördmaksustamine tähendab seda, et maksukohustus pannakse täielikult teisele isikule ning maksumaksja vabastatakse

¹⁴³ Seadusandja siiski sai aru, et sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine sõiduautode ja mootorikütuse puhul ei ole alati põhjendatud. Seadusandja fantaasia aga piirdus kuni 30.04.2004 kehtinud seaduse § 21 lg 3 sätestatuga. Nimetatud sätte kohaselt said kogu sisendkäibemaksu maha arvata autode müügi ja üürimisega tegelevad ettevõtjad ning ettevõtjad, kes osutasid teenust sõiduautoga.

¹⁴⁴ Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 184.

¹⁴⁵ KMS § 2 lg 3 p 3 kohaselt on teenuseks tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine.

kõikidest maksu arvestamise ja tasumise kohustustest (samuti vastutusest)¹⁴⁶. Selliselt toimus Eestis pikka aega metsamaterjali maksustamine¹⁴⁷. Käesoleval ajal nähakse pöördmaksustamist ette kauba soetamisel teisest Euroopa Ühenduse liikmesriigist ning KMS § 10 lg-s 2 nimetatud teenuste ostmisel välismaa ettevõtjalt. Pöördmaksustamist kasutatakse siis, kui on vaja lihtsustada maksu administreerimist või kui soovitakse mingis teatud valdkonnas võidelda maksupettustega. Teenuste puhul on teenuse saajat lihtsam kontrollida kui teenuse osutajat, kes asub teises maksujurisdiktsioonis. Pöördmaksustamine maksupettuste vastu võitlemise vahendina muutub tulevikus populaarseks. Juba eelpool viidatud kuuenda direktiivi muudatused (2006/69/EÜ) lubavad tulevikus rakendada pöördmaksustamist teatud kindlates valdkondades: peamiselt ehituse ja jäätmekäitluse valdkonnas ning ka siis spetsiifilistel juhtumitel (kinnisvara võõrandamine kohtuotsuse alusel võlgniku poolt).

Kuigi üksikute tarbimismaksude osakaal on seoses käibemaksu levikuga vähenenud, kehtivad veel paljudes riikides mitmed üksikud tarbimismaksud. Sealhulgas ka Saksamaal. Klaus Tipke ei pea selliseid üksikuid tarbimismakse põhjendatuiks, kui neil ei ole mingi muud eesmärki peale fiskaalse¹⁴⁸. Väga teravalt kritiseerib ta seetõttu vahuveinimaksu. Alkoholi- ja tubakaaktsiisi puhul on maksu kehtestamise üheks eesmärgiks rahva tervise parem olukord. Seetõttu võiks isegi väita seda, et alkoholi- ja tubakaaktsiisi puhul on fiskaalne eesmärk kõrvaleesmärgiks ja maks on eelkõige kujundav. Kõrge maks peaks ära hoidma liigse tubaka ja alkoholi tarbimise. Nagu eelpool juba öeldud, kehtestati vahuveinimaks selleks, et finantseerida laevastiku ehitamist. Kuna maks kehtib senimaani, siis on tekkinud küsimus sellise maksu vajadusest. Eriti just seetõttu, et näiteks tavaline vein ei ole aktsiisiga maksustatud. Klaus Tipke leiab, et vahuveinimaks ei ole põhjendatud¹⁴⁹. Probleem on nimelt selles, et kui lähtuda maksevõimelisuse põhimõttest, siis ei ole selge, kuidas vahuveini tarbimine rohkem maksevõimet näitab kui näiteks austrite ja kaaviari tarbimine, mis ei ole maksustatud eraldi käibemaksuga¹⁵⁰. Selline maks tekitab ebavõrdse kohtlemise, kus samaväärsete kaupade osas mõnda kaubagrupperi maksustatakse ja mõnda mitte.

¹⁴⁶ Maksu kinnipidamise instituudist erineb pöördmaksustamine just sellepolest, et maksu kinnipidamisel maksu kinnipidaja ja maksumaksja vastutavad maksukohustuse eest solidaarselt.

¹⁴⁷ Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 32.

¹⁴⁸ K. Tipke. Osutatud töö, lk 953.

¹⁴⁹ Sealsamas, lk 977.

¹⁵⁰ Eestis on kehtinud aktsiis karusnahkadele (1992-1996). Eesti Vabariigi karusnahaaktsiisi seadus (RT 1991, 40, 492).

Kuskil ei ole öeldud, et käibemaks oleks üldine tarbimismaks, kuid kui analüüsida KMS § 1 ning mõelda sisendkäibemaksu mahaarvamise peale, siis saab üheselt selgeks, et maksukoormus ei lange mitte ettevõtjale vaid lõpptarbijale. Kuigi tihtipeale käibemaksu nimetatakse lisandväärtuse maksuks ja sellest tulenevalt väidetakse ka seda, et käibemaksuga maksustatakse lisandväärtust. Otseselt see vale ei ole, kuid ka seadus ütleb sõnaselgelt, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna (vt KMS § 1 lg 2). Seega on see ainult tehniline maksuobjekt, sest sisendkäibemaksu saavad maha arvata ainult ettevõtjad (käibemaksukohustuslased). Kuna tarbija (eratarbija, lõpptarbija; saksa keeles *privater Verbraucher, Endverbraucher*; inglise keeles *ultimate consumer, final purchaser*; prantsuse keeles *consommateur final, consommidor final*) ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, siis on tema käibemaksu maksukoormuse tegelik kandja¹⁵¹. Lõpptarbija maksule viitab ka näiteks impordikäibemaksu regulatsioon. Iga kauba importija peab tasuma käibemaksu. Sama kehtib ka teenuse importimisel. Kehtivas seaduses on tarbimise maksustamise eesmärgil sätestatud piiratud maksukohustuslase regulatsioon (KMS § 21), mille kohaselt kaupade ja teenuste soetamisel rohkem kui 160 000 krooni ulatuses peab isik end registreerima ning tasuma käibemaksu¹⁵². Samas mahaarvamise õigust ei teki ning seega on tegemist otsese maksuga.

Sarnaselt impordikäibemaksuga on otseseks maksuks ka ühendusesisesel soetamisel tasutud käibemaks (KMS § 8). Kuigi ühendusesiseselt piirikontroll puudub ning praktikas maksukohustuslasel maksukohustust enamasti ei teki, sest ta saab kogu sisendkäibemaksu maha arvata. Juhtudel, kus sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata ei saa, on tegemist samasuguse otsese maksuga nagu seda on impordikäibemaks, lihtsalt tasumise hetk on erinev. Kehtivas seaduses on otsese maksuna sätestatud ka teisest liikmesriigist uue transpordivahendi soetamisel tasutav käibemaks. Seda juhul, kui transpordivahendi soetab maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik (KMS § 3 lg 6 p 3).

Lõpptarbija maksule viitab ka KMS § 2 lg-s 6 sätestatud omatarbe regulatsioon, sest kauba või teenuse tarbimisel töötaja või juhatuse liikme isiklikes huvides peab tasuma käibemaksu. Omatarbe regulatsioon hõlmab ettevõtja tarbimise enda huvides (väljaspool ettevõtlust)¹⁵³. Kuna käibemaks on üldine tarbimismaks, siis ei ole vahet sellel, milline staatus on tarbijal ja

¹⁵¹ K. Tipke. Osutatud töö, lk 895.

¹⁵² Tähelepanu tuleb pöörata sellele, et registreerimise kohustus tekib teenuste ja kaupade osas erinevalt. KMS § 21 lg 1 tuleneb see, et KMS § 10 lg 2 nimetatud teenuste puhul tuleb end koheselt registreerida ning ei pea ootama mingi piirmäära täitumist. Kaupade puhul näeb KMS § 21 lg 2 aga ette 160 000 kroonise piirmäära. Seega võib tekkida olukord, kus isik on teenuse osas piiratud maksukohustuslane, kuid kaupade osas mitte. Selle kohta vt: Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega, lk 57-58. Kättesaadav internetis <http://www.fin.ee/doc.php?10324> (viimati vaadatud 25.08.2006.a).

¹⁵³ K. Tipke. Osutatud töö, lk 915.

millisel moel ta seda kaupa tarbib. Omatarbe regulatsiooni eesmärk on tagada maksumaksjate võrdne kohtlemine, sest kui ettevõtjad saaksid tarbida kaupu ja teenuseid väljaspool ettevõtlust oma isiklikes huvides ja seda ei maksustataks käibemaksuga, siis oleks tegemist käibemaksukohustuslase eratarbimise varjatud subsideerimisega. See oleks põhjendamatu vahetegu, kui ettevõtjaks olemine annaks võimaluse tarbida kaupu ja teenuseid käibemaksu võrra odavamalt. Just seetõttu on tänapäeval käibemaksuseadustes sätestatud meetmed selleks, et vältida kuritarvitusi ja põhjendamatu hüvede nautimist maksuvabalt. Seda eesmärki ei täida siiski omatarbe regulatsioon ideaalselt, sest täielikult võrdset kohtlemist ei ole võimalik saavutada. Näiteks kaupade omatarbe puhul ei maksa ettevõtja võrdselt oma klientidega, sest tal on võimalik jätta sisendkäibemaks maha arvamata, mistõttu maksustatakse kauba soetusmaksumust või selle puudumisel omahinda või teenuse omahinda, mitte turuhinda (KMS § 12 lg 6)¹⁵⁴.

Seda, et tegelik maksukoormuse kandja on lõpptarbija, aga mitte maksukohustuslane, näitab ka see, et ettevõtja võib tegutseda kahjumiga, kuid käibemaksu peab ta sellegipoolest tasuma. Seega ei ole käibemaksu ja maksukohustuslase maksuvõimelisuse vahel seost. Käibemaks ei mõõda käibemaksukohustuslase maksevõimet, sest suur käive ei näita maksevõimelisust. Nii nagu ükski maks, nii ei saa ka käibemaks olla konfiskaatorlik, kuid sellegipoolest peab ka kahjumiga tegutsev maksukohustuslane tasuma käibemaksu, sest ta aitab riigil kokku koguda maksu tarbijate käest. Siit jõuab teise lihtsa tõeni: käibemaks ei tohi koormata ettevõtjat ega tema kasumit, kui tegemist ei ole tarbimisega¹⁵⁵.

Käibemaksukohustuslased ainult täidavad maksukoguja ülesannet ning lisandunud väärtuse maksustamine on maksu kogumise tehnika. Just praktilistel põhjustel maksavad käibemaksu ettevõtjad ehk siis käibemaksukohustuslased. Teoorias tuuakse selle kohta mitmeid põhjendusi. Kui käibemaksu asemel oleks müügitaks, siis väidetavalt looks see palju võimalusi maksupettusteks ning muudak keeruliseks kontrollimise¹⁵⁶. Teiseks oluliseks plussiks on see, et ettevõtjad koguvad maksuameti eest ise maksu – teostavad maksuameti

¹⁵⁴ Erireegel kehtib sõiduautodele. KMS § 12 lg 7 sätestab, et *kui omatarbe moodustab tööandja sõiduauto tasuta või soodushinnaga kasutada andmine töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks, on nimetatud käibe maksustatav väärtus koos käibemaksuga tulumaksuseaduse § 48 lõike 8 alusel arvutatud erisoodustuse hind.*

¹⁵⁵ Näiteks 01.05.2004. a jõustunud KMS-iga seoses tekkisid probleemid transpordiga seotud teenuste maksustamisega. Kuna Eesti ettevõtjad konkureerivad selles valdkonnas teiste riikide ettevõtjatega, siis on selge, et näiteks rahvusvahelise transpordiga seotud teenuste maksustamine tõi kaasa selle, et Eesti ettevõtjad pidid konkurentsipüsimeks alandama hinda. Seadusandja reageeris siiski suhteliselt kiiresti ning 20.10.2004. a muudeti KMS-i (§ 10 lg 1 p 4, lg 2 p 13 jne) tagasiulatavalt alates 01.05.2004. a KMS-i. Samamoodi muudeti KMS-i tagasiulatavalt seoses vabatsoonidega (KMS § 15 lg 3 p 9, lg 4 p 7, lg 4 p 8).

¹⁵⁶ K. Reding, W. Müller. Osutatud töö, lk 332.

kasuks inkassofunktsiooni. Välja tuuakse ka psühholoogiline aspekt, et kaudne maks ei mõju nii repressiivselt kui otsene maks¹⁵⁷.

1.4.2. Käibemaks kui kaudne maks

Riik saab maksustada otseselt või kaudselt jooksvalt saadavat tulu või siis kogutud vara ning selle kasutamist (või ka kogutud tulu nautimist). Just tulu saamine ja selle kasutamine on isiku maksevõime indikaatoriteks. Kui tulu maksustamine toimub otseste maksudega, siis tarbimise maksustamine võib toimuda nii otseste kui kaudsete maksudega. Saksa maksuõiguse teoorias eristatakse sellest lähtudes käibelt võetavaid makse (sks k *Verkehrsteuern*) ja tarbimismakse (sks k *Verbrauchssteuer*). Käibelt võetavad maksud on otsesed maksud, mida maksab üks tehingupool. Käibelt võetavate maksude alla peetakse silmas selliseid makse, mille objektiks on tsiviilõiguslik tehing. Saksamaal on selliseks maksuks kinnisasja võõrandamise maks (sks k *Grunderwerbsteuer*) ja kindlustusmaks (sks k *Versicherungssteuer*)¹⁵⁸. Tarbimismaksud koormavad samamoodi tulu kasutamist, kuid see toimub selliselt, et maksustamine toimub tootja või müüja tasemel ehk kaudselt.

Saksamaal on vaidlusi tekitanud käibemaksu olemus tulenevalt liigitusest käibelt võetavateks maksudeks ja tarbimismaksudeks. Probleemi põhjused peituvad selles, et käibemaksu eellasteks olid Saksamaal templimaksud, mis oma iseloomult olid käsitatavad käibelt võetavate maksudena¹⁵⁹. Kuna käibemaks, mis 1918. a kehtestati ja 1919. a jõustus, oli kuni 1968. aastani kumuleeruv, siis oli raske kaduma käsitus käibemaksust kui käibelt võetavast maksust. W. Jakob märgib, et käibemaksu iseloomustamine tarbimismaksuna on vaieldav¹⁶⁰. Seda hoolimata sellest, et juba J. Popitz kirjeldas 1919. aastal jõustunud käibemaksu just tarbimismaksuna. Viimasel ajal on siiski ka Saksamaal jäädud seisukohale, et käibemaks on tarbimismaks. Seda seisukohta toetab nii W. Jakob kui K. Tipke¹⁶¹.

Eeltoodud liigitusest on tekkinud ka vaidlus selle üle, et mida peaks siis täpselt käibemaksuga maksustama ehk mis on käibemaksu objekt. Seadust lugedes tundub esmapilgul kõik lihtne

¹⁵⁷ Vt K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 610.

¹⁵⁸ Kuni 31.12.1990. a kehtis Saksamaal börsi käibemaks (sks k *Börsenumsatzsteuer*) ja vekslimaks (sks k *Wechselsteuer*). Kuni 31.12.1991. a kehtis ühingus osaluse võõrandamise maks (sks k *Gesellschaftsteuer*). Neid makse käsitati kui käibelt võetavaid maksusid.

¹⁵⁹ Templi- ja dokumendimaksude idee pärineb väidetavalt 17. sajandi Madalamaade maksuametnikult Johannes van den Broeck'ilt. Esimene templi- ja dokumendimaks kehtestati 1624. a Hollandi provintsis, põhjuseks loomulikult see, et riigile oli kriisi tõttu raha vaja. Vt K. Tipke. Osutatud töö, lk 932.

¹⁶⁰ W. Jakob. Osutatud töö, lk 5.

¹⁶¹ Sõnasegelt K. Tipke. Osutatud töö, lk 897.

olevat. KMS § 1 kohaselt on selleks käive¹⁶². Samas kui hakata lähemalt uurima käibe mõistet, siis võib näha, et käibe mõiste on äärmiselt lai ning ühte iseloomulikku tunnust on väga raske välja tuua. Eriti tekib probleem seoses sellega, et lõpliku maksukoormuse kannab tarbija, kuid maksu kogutakse ettevõtjatelt erinevate tootmisetappide kaudu¹⁶³. Teoorias on püütud üldistatult selgitada käibemaksu olemust reaalkiteooriast ja fiktsiooniteooriast lähtudes. Käibemaksu ainult käivet maksustatavate maksude hulka (sks k *Verkehrsteuer*) liigitajate jaoks oleks maksuobjektiks ainult käive. Impordi ja omatarbe puhul oleks seega tegemist fiktiivsete aktidega (sks k *fiktive Verkehrsakte*). Kuna impordi ja eriti omatarbe puhul on raske rääkida tsiviilõiguslikest tehingutest, mille maksustamist puhas käibemaks peaks ette nägema, siis seetõttu käsitati neid kui fiktsioone (sooritus iseendale). Selle teooria kohta märgitakse erialakirjanduses, et puudub mõistlik põhjus fiktsioonide maksustamiseks¹⁶⁴. Tõepoolest, kuidas saakski maksustada midagi sellist, mida võib ainult ette kujutada või mida tegelikult ei ole olemas. Samas pole peetud lõpuni sobivaks ka reaalkiteooriat, mille kohaselt soorituste puhul, mis on tehtud mitteettevõtlike seotult, maksustatakse reaalselt kulu (sks k *Wertabgabe*). Erialakirjanduses märgitakse kriitiliselt, et magamine on ka reaalkite, kuid seda ei maksustata sellepärast käibemaksuga¹⁶⁵.

Seega käibemaksuga ei maksustata sooritusi sellepärast, et nad on tehingud, reaalkite või et tegemist on väärtuste vahetamisega (sks k *Leistungsaustausch*). Tehnilised nüansid teenivad ainult tarbija maksustamise eesmärki¹⁶⁶. Kuna ei ole võimalik leida ühte kriteeriumit (tehinguid, reaalkite, toiminguid vmt), mille puhul saaks rääkida kohe automaatselt maksustamisest, siis kõik katsed selliselt käibemaksu iseloomustada tuleb lugeda ebaõnnestunuks. Seega ei ole õige väita, et käibemaks on maks tehingutelt või sooritustelt. Kui analüüsida KMS-i *de lege ferenda* siis näeme, et ainult tehingust käibe tekkel ei piisa, sest tehing ei tekita automaatselt maksukohustust. Näiteks lepingu sõlmimine ei tekita mingit maksukohustust, sest käibe tekkimisel peab lähtuma KMS § 11 toodud reeglitest. Samamoodi ei piisa alati asja üleandmisest või ka hüvede vahetusest.

¹⁶² Alates 01.05.2004. a kehtivas KMS-is on käibemaksu objektid loetletud 5-s punktis, kuid peamiseks tuleks siiski lugeda käivet (KMS § 1 lg 1 p 1), sest muud seaduses loetletud käibemaksu objektid on tehnilistest laadi lahendused, mis on tingitud vajadusest maksustada teistest riikidest kaupade soetamist või teenuste saamist.

¹⁶³ Tootmise ja tarbimise eristamise vajadusele juhtis RKHK tähelepanu 22.01.2001. a otsuses haldusajal nr 3-3-1-62-00. Eesti õiguskirjanduses ja ka praktikas polnud seni sellist terminikasutust kahjuks keegi veel kasutanud.

¹⁶⁴ K.Tipke, J.Lang. Osutatud töö, lk 554.

¹⁶⁵ Sealsamas, lk 555.

¹⁶⁶ Sealsamas, lk 555.

Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 8 kohaselt võis teatud juhul tehing koheselt tähendada käibe tekkimist (näiteks leping vastas arve nõuetele ja seda sai käsitada kui juba väljastatud arvet). Samamoodi võib reaalkt tähendada käibe tekkimist, kui näiteks poemanikust FIE võtab riulist leiva, siis on tegemist KMS § 2 lg-s 6 toodud omatarbe koosseisuga ja FIE peab tasuma käibemaksu. Seda kinnitab ka KMS § 11 lg 1 p 3, mille kohaselt kauba kasutusele võtmine ettevõtlusega mitteseotud otstarbel on käibe tekkimise ajaks.

Kui Saksamaal on toimunud diskussioon teemal, kas käibemaks on tarbimismaks või käivet maksustav maks, siis Eesti kohtupraktika on tunnistanud üheselt käibemaksu kui tarbimismaksu. RKHK 18.10.1999. a määruses haldusasjas nr 3-3-1-32-99 on selgesõnaliselt öeldud, et *tulenevalt käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu olemusest maksustatakse selle maksuga tegelikult lõpptarbija*. Käibemaksu olemust on selgitatud RKHK 22.02.2001. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-62-00, kus kohus on leidnud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleneb käibemaksu olemusest, sest tegemist on *üldise tarbimismaksuga, mille tasub lõpptarbija*. Käibemaksu kui tarbimismaksu põhimõtet on rõhutatud ka RKHK 28.05.2002. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-21-02. Kuna seaduses ja määruses toodud regulatsioon oleks kaasa toonud kumuleerumise, siis nimetatud lahendis on pidanud Riigikohus lisandunud väärtuse põhimõtet olulisemaks ning leidnud, et *kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Kui aga tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib mõnel ettevõtjal võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise¹⁶⁷*. Käibemaksu peab seega maksma ainult sellisel juhul, kui toimub tarbimine väljapool ettevõtlust. Selle põhimõtte järgmine on äärmiselt oluline, sest vastasel juhul võib tekkida kumuleerumine. See tähendab, et sisendkäibemaksu ei saa ettevõtja maha arvata ja seetõttu peab ta enda kaupade ja teenuste müügile maksustama kaupu ja teenuseid ning nendes sisalduvat käibemaksu. Seega maksustatakse käibemaksuga käibemaksu ning see tekitab nõ lumepalli efekti. See omakorda

¹⁶⁷ Selle asja sisu oli lühidalt järgmine: maksumaksja oli andnud ehitise mitterahalise sissemaksena üle teisele äriühingule, maksuamet nõudis ehitise soetamisel tasutud käibemaksu ümberarvutamist, sest ehitise võõrandati enne 5 aasta möödumist alates ehitise kasutuselevõtmisest. Seadus ei näinud ette aga lahendust selleks juhuks, kui ehitise anti mitterahalise sissemaksena üle äriühingule, kes jätkas ehitise kasutamist ettevõtluses.

moonutaks konkurentsi – toode, mille hinna sees on mitut-käibemaksu, ei ole teiste toodetega konkurentsivõimeline.

1.4.3. Käibemaks kui lisandunud väärtuse maks

Nagu juba eelpool öeldud, siis vahel nimetatakse käibemaksu lisandunud väärtuse maksuks¹⁶⁸. Tegelikult kujutab lisandunud väärtus endast tehnilist maksuobjekti ehk meetodikat, kuidas leida maksusumma. Enamasti toimub tänapäeval käibemaksu rakendamine arvepõhiselt (ingl k *invoice based method*), mida peetakse kõige levinumaks meetodikaks¹⁶⁹. Sellist süsteemi rakendatakse ka Eestis ja mujal Euroopas. Tegemist on kaudse meetodiga, mille kohaselt ei arvutata lisandunud väärtust mitte maksubaasina, vaid ettevõtjad koguvad maksu nende poolt sooritatud võõrandamistelt (väljund) ja arvavad maksukohustusest maha ettevõtluseks soetatud kaupade ja teenustega (sisend) tasutud käibemaksu. Tekkinud vahe kujutabki endast maksukohustust. Kui teatud perioodil on rohkem soetatud või on müügil madal maksumäär, siis sellisel juhul võib maksukohustus muutuda negatiivseks, ehk riik jääb võlgu maksukohustuslasele. Lisandväärtuse maksu põhimõte kehtib ainult siseriiklikult käibelt võetava käibemaksu kohta, impordikäibemaksu rakendatakse ühekordse maksuna, mida maksavad kõik kaupa importivad isikud.

Peale selle oleks võimalik kasutada otsese mahaarvamise meetodit, mis sarnaneb tulumaksu arvutamisele – ettevõtja müügikäibest lahutatakse maha sama perioodi ettevõtluskulud ja saadud vahe maksustatakse käibemaksuga. Samuti võib lisandunud väärtuse leida lisamismeetodiga, mille puhul arvutatakse lisandunud väärtus erinevate kululiikide kaupa (nt palgad, kasumid, rent ja intress) ja liidetakse kokku¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Saksa keeles kasutatakse käibemaksu mõistet (sks k *Umsatzsteuer*). Inglise keeles on aga enamasti kasutusel lisandunud väärtuse maks (ing k *value added tax ehk VAT*). Osades inglise keelt kõnelevates maades kasutatakse aga ka mõistet kaupade ja teenuste maks (ing k *goods and services tax ehk GST*). Näiteks Kanadas, Austraalias, Lõuna-Aafrika Vabariigis, Singapuris ja Uus-Meremaal. Vt selle kohta Cahiers de droit fiscal international (vt viide nr 4), lk 613.

¹⁶⁹ Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 169.

¹⁷⁰ B. J. M. Terra, J. Kajus. Osutatud töö, lk 31.

2. Maksukohustuslane ja maksukohustuse ulatus

2.1. Maksukohustuslane

2.1.1. Registreeritud maksukohustuslane

Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peab täitma selged protseduurireeglid. Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peavad mõlemad tehingu pooled olema registreeritud käibemaksukohustuslastena. Kuigi registreerimine puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalset külge, siis käibemaksusüsteemi tervikuna vaadates seonduvad registreerimisega mitmed olulised küsimused. Enamus riike on kehtestanud teatud käibe piirmäära, millest alates isik muutub käibemaksukohustuslaseks. Ka Eesti on kehtestanud kohustusliku piiri – 250 000 krooni –, millest alates peab isik end arvele võtma maksukohustuslasena (KMS § 19 lg 1 jj)¹⁷¹. Arvesse võetakse ainult maksustatav käive, maksuvaba kaupade ja teenuse käive arvesse ei lähe¹⁷². Seega võib isikul olla aktiivne majandustegevus, kuid ta ei muutu käibemaksukohustuslaseks¹⁷³. Alates 01.05.2004. a jõustunud KMS-s on lisaks harjumuspärasele 250 000 kroonile täiendavalt piirmäärad. Kui kaugmüüki teostab Eestis teise liikmesriigi maksukohustuslane, siis on seadusesse toodud 550 000 kroonine piirmäär (KMS § 19 lg 4). Kui teostatakse aktsiisikaupade kaugmüüki, siis piirmäära ei ole (§ 19 lg 5). Siinkohal tuleb silmas pidada seda, et täiendavad määrad on mõeldud riikide vahel maksutulude jagamiseks. Piirmäära ületamine või siis registreerimine nihutab maksukohustuse ühest riigist teise.

Registreerimise hetkest muutub isik maksukohustuslaseks ja tal tekivad maksukohustuslase õigused (saab hakata sisendkäibemaksu maha arvama) ja kohustused (arvepidamise kohustused muutuvad, deklareerimiskohustus ning nõuetekohaste arvete väljastamise

¹⁷¹ Eestis oli käibe määr kuni 31.03.1995 130 000 krooni. Alates 01.04.1995 tõsteti määr 250 000 peale, mis on jäänud tänaseni kehtima

¹⁷² Alates 01.01.2006. a jõustunud KMS § 19 lg 1 kohaselt registreerimiskohustust ei teki, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive. Kuni 31.12.2005. a kehtinud KMS § 19 lg 3 välistas registreerimise siis, kui nullmääraga maksustatava käive tekkis vabatsoonis, vabalaos või tollilaos. Vabatsoonis, vabalaos ja tollilaos registreerimiskohustuse välistamine oli vajalik seetõttu, et alates 01.05.2004. a (muudatus kehtestati tagasiulatuvalt alates 01.05.2004. a) muutus käive vabatsoonides jm maksustavaks käibeks. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS-i § 3 lg 2 p 2 kohaselt ei olnud vabatsoonis võõrandamise puhul üldse tegemist käibega. Tegelikult jääb arusaamatuks, miks seadusandja kohe ei andnud võimalust igasuguse 0% käibe puhul ennast mitte registreerida käibemaksukohustuslasena.

¹⁷³ Näitena võib tuua mittetulundusühingu, kes osutab koolitusteenust (KMS § 16 lg 1 p 6).

kohustus tekib)¹⁷⁴. Registreerimine on vajalik käibemaksu administreerimiseks, sest registreerimine annab ülevaate maksukohustuslasest ning registreerimisnumbri kasutamine annab võimaluse tehingute tegemisel kontrollida lihtsalt teise poole käibemaksukohustuslasene registreerimist. Registreerimise üheks eesmärgiks on ka maksupettuste vähendamine. Alates 01.05.2004. a kehtiv KMS on just maksupettuste vältimiseks registreerimisprotseduuri mõneti keerukamaks muutnud ning registreerimisvormil nõutakse võimalike maksupettuste vältimise ennetamiseks mitmeid andmeid¹⁷⁵. Nii nõutakse registreerimisvormi lahtris 8 osakapitali koosseisu, seda, kui suur osa osakapitalist on sisse makstud mitterahalise sissemaksuga, kui suur osa rahalise sissemaksuga ning kui suur osa osakapitalist on kassas¹⁷⁶. Muuhulgas küsitakse ka raamatupidamise eest vastutava isiku ees- ja perekonnanime, isikukoodi ja kontaktandmeid. Selle nõudmine on mõneti kummastav, sest raamatupidamise eest vastutavad juhatuse liikmed. Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus¹⁷⁷ kehtis reliktna kuni 30.06.2002. a. Samuti on taotluses väli, kuhu tuleks märkida see, kas äriregistrile või mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrile on esitatud taotlus andmete muutmiseks (lahter 14). Seda oleks maksuhalduril võimalik ka endal lihtsalt kontrollida, kuid millegipärast nõutakse taotleja kinnitust. Kui taotleja ei täida väljasid õigesti, siis kindlasti ei anna igasugune eksimus alust isiku mitteregistreerimiseks. Eriti veel juhul, kuis isik on ületanud seaduses sätestatud piirmäära. Sellisel juhul peaks maksuhaldur ise niikuinii isiku registreerima KMS § 20 lg 10 alusel.

Registreerimisprotseduuri muutmist formaliseeritumaks seoses käibemaksupettustega peetakse otstarbekaks ka Saksamaal. Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoda on välja pakkunud näiteks ühe variandina vestluse korraldamist Austria ja Hollandi eeskujul¹⁷⁸. Samuti on

¹⁷⁴ Seadus tunneb ka registreerimata maksukohustuslasi (KMS § 3 lg 6). Tegemist on siiski eranditega üldreeglid ning seetõttu käesoleva töö autor ei pea vajalikuks eraldi käsitleda registreerimata maksukohustuslaste teemat.

¹⁷⁵ Rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrus nr 76 "Isiku maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm ja maksukohustuslase registreerimise kohta tehtava maksuhalduri otsuse vorm".

¹⁷⁶ Seaduse muutmise põhjuseks võib pidada Riigikohtu lahendeid. RKHK 16.04.2003. a otsuses haldusastjas nr 3-3-1-29-03 on märgitud: *Kui maksuamet leiab, et käibemaksukohustuslane on esitanud registreerimisel valeandmeid või on registreerimisavaldus esitatud õiguserikkumise toimepanemiseks või esinevad muud maksuseaduses või Haldusmenetluse seaduses sätestatud alused, siis on maksuametil HMS §-de 64, 66 ja 67 alusel õigus tunnistada registreerimisotsus kehtetuks. Kui registreerimisotsus tunnistatakse kehtetuks tagasiulatavalt, siis tuleb arvestada, et heausksed ostjad ei saanud näha ette registreerimisotsuse kehtetuks tunnistamist. Maksuametil on võimalik algatada äriühingu sundlõpetamine Äriseadustiku §-de 59-61 alusel. Juriidilise isiku sundlõpetamise aluseid on sätestatud ka Tsiviilseadustiku üldosa seaduses. Selle seaduse § 40 lg 1 p-de 1 ja 2 järgi toimub sundlõpetamine, kui juriidilise isiku eesmärk või tegevus on vastuolus seaduse, avaliku korra või heade kommetega või kui juriidilise isiku asutamisel on oluliselt rikutud seadust.*

¹⁷⁷ RT I 1993, 43, 620; 2002, 53, 336.

¹⁷⁸ Vt Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoja 2000. a aruanne. Kättesaadav: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/bemerkungen->

erinevatele küsimustele vastamine vajalik Suurbritannias, kus uuritakse näiteks üsnagi põhjalikult äriühinguga seotud isikute eelnevat tegevust, mis võib vahel äärmiselt paljuütleval olla¹⁷⁹.

Kui isik on taotluse täitnud ja maksuhaldur seda aktsepteerib, siis maksuhalduri otsusega, mille vorm on juba eelpool nimetatud määrusega kinnitatud, antakse isikule 2000. a unikaalne registrikood, mis tuleb märkida kõikidele väljastatud arvetele¹⁸⁰. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks on asjaolu, et kaubad või teenused soetati *teiselt registreeritud maksukohustuslaselt*, siis registrikoodi olemasolu arvel võimaldab seda asjaolu kontrollida¹⁸¹. Selline numbrite süsteem on vajalik, sest maksu maksmine ning ka sisendkäibemaksu mahaarvamine käib arvete alusel. Käibemaksukohustuslased lisavad oma arvele vastava numbri, mille järgi on võimalik kontrollida sisendkäibemaksu mahaarvamisest seda, kas arvele lisatud maks on ka tegelikult tasutud. Unikaalse numbri kasutamine hoiab ära probleemid, mis võivad tekkida, kui kasutatakse äriühingute nimesid. Need võivad sarnaneda, samuti on võimalik, et mõne aja jooksul võib tegutseda kaks erinevat subjekti, kes kannavad sama nime. Hetkel ei ole piiranguid nime kasutamisel. Nii kui isik on registrist kustutatud, võib hakata kasutatud nime kohe uuesti kasutama. Samuti võib probleem tekkida erinevate FIE-dega. Tõenäoliselt on Eestis päris palju samanimelisi isikuid¹⁸². Tähele tasub panna ka seda, et

[2000.pdf/download](#) (viimati vaadatud 14.08.2006. a). Aruandes on jõutud järeldusele, et seoses ühendusesise käibe reeglitega ja piirikontrolli puudumisega suudavad maksuhaldurid vaevu kaupade liikumist jälgida (vt ptk 68.1). Muuhulgas on selles aruandes tehtud tähelepanuväärne ettepanek kuuenda direktiivi muutmiseks selliselt, et sisendkäibemaksu saaks maha arvata siis, kui on kauba või teenuse eest tasutud. Lisaks on välja pakutud ühe variandina ka ostja ja müüja solidaarse vastutuse kehtestamist. Samas mainitakse seda, et sisuliselt tähendaks see taganemist kehtivast lisandunud väärtuse süsteemist. Käibemaksupettuste teema on kuum jätkuvalt. Vt ka Saksamaa Liitvabariigi riigikontrolli aruannet käibemaksupettuste kohta. Kättesaadav internetis: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/bericht-umsatzsteuerbetrug.pdf> (viimati vaadatud 14.08.2006. a). Nimetatud aruande kohaselt on nn karusellpettuste maht Euroopa Liidus aastas 12 miljardit eurot. Lisaks karuselliskeemidele tuuakse välja näiteks probleemid liisingu ja kinnisvaratehingutega, kus pankrotieelselt näiteks müüakse kinnisvara ning kasutatakse optiooni ja lisatakse käibemaks. Ostja saab koheselt sisendkäibemaksu maha arvata, müüja aga ei tasu käibemaksu. Selle asemel tasub riigi asemel teistele võlausaldajatele ning lõppkokkuvõttes riik kaotab käibemaksu. Selliste skeemide puhul räägitakse vastavas aruandes krediitiasutuste initsiatiivist.

¹⁷⁹ Suurbritannia maksuhalduri kodulehel on registreerimisvorm koos selgitustega kättesaadav aadressil:

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageVAT_Forms&propertyType=document&id=HMCE_CL_000042 (viimati vaadatud 20.08.2006. a).

¹⁸⁰ Vastava koodi sisu on toodud Vabariigi Valitsuse 30.06.2002. a määruses nr 240 "Maksukohustuslaste registri" asutamine ja registri pidamise põhimäärus", mille § 21 lg 4 kohaselt käibemaksukohustuslasele omistatakse registrikood, mille pikkus on 11 sümbolit ja formaat on: 1) EE + unikaalne kood registris + kontrolljärk, kus EE – prefiks vastavalt EL 6. direktiivile Art. 22, ISO standard 3166-alpha 2. näitab, et tegemist on Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasega; 2) unikaalne kood registris (8 sümbolit); 3) meetodiga 7-3-1 arvutatud kontrolljärk (1 sümbol).

¹⁸¹ Kui arve väljastanud isik ei ole registreeritud käibemaksukohustuslane, siis tekib tal kohustus tasuda arvel näidatud käibemaks riigile (§ 2 lg 3 p 2). Sellest kohustusest on tuletatav ka arve tasunud isiku õigus arvata arvel näidatud käibemaks sisendkäibemaksuna maha, sest vastasel juhul tekiks topeltmaksustamine. Seda on aktsepteerinud ka Eesti kohtupraktika juba aastaid tagasi.

¹⁸² Tõestamisseaduse rakendamiseiga seotud seaduste muutmise seadusega (RT I 2001, 93, 565) muudeti äriseadustiku § 11 lg-t 1 järgmiselt: *füüsilisest isikust ettevõtja ärinimi peab olema selgesti eristatav teistest*

KMS § 37 lg 7 kohaselt peab maksukohustuslane arvele märkima registreerimise numbrit, kuid erinevalt kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduse § 28 lg 1 p-st 1 ei pea enam arvel olema äriregistrikoodi.

Registrikoodile on antud eriline tähendus ka Euroopa Ühenduses, kus ühendusesisese käibe puhul 0% maksumäära rakendamine on seatud sõltuvusse registrikoodist, mida müüja peab kontrollima. Kehtiva KMS § 37 lg 7 p 4 kohaselt peab arvele märkima kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel.

2.1.2. Piirmäär kohustuslikul registreerimisel

Eraldi tähelepanu tuleks pöörata registreerimise juures piirmäärale, millest alates registreerimine on kohustuslik. Teoreetilises plaanis ei tohiks olla üldse mingit piirmäära, sest ainult sellisel juhul ei tekiks konkurentsimoonusi, kui kõik kaupade müüjad ja teenuste osutajad oleksid kohustatud lisama tarnetele käibemaksu. See tähendaks suurt hulka maksukohustuslasi ning muudaks käibemaksu administreerimise äärmiselt keeruliseks. Nõrgema haldussuutlikkusega riigis võib see kaasa tuua suure hulga kuritarvitusi. Kirjanduses viidatakse sellisele eksootilisele riigile nagu Gaana¹⁸³. Piirmäära kehtestamine iseenesest ongi vajalik selleks, et liiga väikese käibega ettevõtjate administreerimine kujuneks riigile tõenäoliselt kallimaks. Seega sõltub piirmäär konkreetsest riigist ja majanduslikust keskkonnast. Põhimõtteliselt on võimalik ka erinevate ettevõtjate puhul erinev kohtlemine. Näiteks võidakse teatud ettevõtlusharudele kehtestada erireeglid (nt põllumajandus)¹⁸⁴. Samas peab hakkama sellisel juhul neid ettevõtlusharusid piiritlema, mis ei pruugi üldse kerge ülesanne olla.

Samuti on piirmäära vaja selleks, et kui see on piisavalt kõrge, siis hoiab see ära skeemid, kus pidevalt ostetakse kaupu ja teenuseid ning nt aasta jooksul esitatakse arveid väga väikeses ulatuses (nt 10 000 krooni eest). Lisaks tuleb tähelepanu pöörata sellele, et tänapäeval on

sama registripidaja tööpiirkonnas äriregistrisse kantud või vähem kui kolm aastat tagasi äriregistrist kustutatud ärinimedest.

¹⁸³ Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 113-114. 1995. a kehtestatud käibemaksu puhul oli registreerimise piirmäär 20 000 USA dollarit. Kaks kuud hiljem maks kaotati. Maksu taaskehtestamisel 1999. a oli registreerimise piirmääraks kehtestatud 75 000 USA dollarit.

¹⁸⁴ Sellise valdkonna jaoks võivad erireeglid olla vajalikud nii kohustusliku piirmäära, maksustamisperioodi kui arvestuse põhimõtete osas. Näiteks põllumajanduses kui hooaegadest sõltuvas majandusharus on mõistev see, kui 11 kuud aastast deklareeritakse enamakse, sest põlduril on ainult kulud ning müügikäive on ainult ühel kuul aastas, kui aasta saak maha müüakse. Meie maksuhalduri praktikas senimaani tundub mitmekuune enamakse deklareerimine kahtlase tegevusena ning sellele järgnevad revisjonid, tagastamistaotluste peatamised jne.

käibemaksu puhul tegemist maksuga, kus maksukohustuslane peab ise suure töö ära tegema. Makse liigitatakse muuhulgas ka sooritamise viisi järgi sissenõutavateks, tähtajalisteks ja kinnipeetavateks¹⁸⁵. Käibemaks on tähtajaline maks ning maksukohustuslane peab ise maksusumma tähtjaks välja arvutama, deklareerima ja maksusumma maksuhaldurile üle kandma¹⁸⁶. Kuna tähtajaline maks toob kaasa kohustused, siis peab maksukohustuslasel olema teatud nõu haldussuutlikkus. Ta peab toime tulema nende ülesannetega, mida seadus ette näeb. Väikeettevõtjale ei pruugi käibemaksuarvestus alati jõukohane olla ja seetõttu on mõistlik mitte muuta maksukohustuslaste ringi väga laiaks¹⁸⁷.

Enamikus riikides on kehtestatud registreerimise piirmäär. Samas on reeglina võimalik end vabatahtlikult ka varem registreerida ning vabatahtlikku registreerimist piiravad ainult vähesed riigid. OECD andmetel 1992. a ei võimaldanud Norra, Hispaania, Rootsi ja Türgi vabatahtlikult käibemaksukohustuslasena registreerida¹⁸⁸. Vabatahtliku registreerimise piiramise põhjus seisneb võimalikes maksupettustes. Erialakirjanduses viidatakse võimalusele, et end registreerivad isikud, kes arvavad küll sisendkäibemaksu maha, kuid arvestatud käibemaksu nad tasuma ei hakka, sest neil puudub ettevõtlus¹⁸⁹. Samuti võidakse karta liiga suurt maksukohustuslaste hulka, mis muudaks maksu administreerimise raskeks.

Euroopa Ühendusega läbirääkimistel oli käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäär üks nendest, milles Eesti sai erandi ning seda just põhjusel, et 97% käibemaksutuludest laekub maksukohustuslastelt, kelle käive ulatub üle 1 miljoni krooni¹⁹⁰. Seega

¹⁸⁵ L. Lehis. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. *Juridica*, 1998, nr 9, lk 434-443.

¹⁸⁶ Lisaks käibemaksule on tähtajaliseks maksuks ka sotsiaalmaks ja tulumaks, mida maksavad isikud tehtud väljamaksetelt. Sissenõutavaks maksuks on näiteks maamaks või siis füüsilise isiku tulumaksu juurdemaks. Kinnipeetavaks maksuks on tulumaks. Kinnipidamise koosseisud on sätestatud TuMS § 41.

¹⁸⁷ Siinkohal sõltub palju ka maksusüsteemi enda suutlikkusest. Näiteks IMF-i uurimus jagab riigid kolme kategooriasse lähtudes kohustuste täitmise mahust (ing k *self assessment*). Esimese rühma moodustavad riigid, kus käibemaks on tähtajaline maks ja kohustuste täitmiseks on mõistlik hulk protseduure ning maksu deklareerimine ja tasumine ei ole eriti aeganõudev protsess. Teises rühmas on riigid, kus käibemaks on samuti tähtajaline maks, kuid kohustuste täitmiseks on kehtestatud formaalsused nagu näiteks deklaratsioonivormid on mitmeleheküljelised, deklaratsioonile peab lisama täiendavalt dokumente, deklaratsiooni esitamine ja maksu tasumine toimub erinevates kohtades jne. Kolmanda rühma moodustavad riigid, kus käibemaks on sisulisest sissenõutav maks. IMF-i andmetel oli käibemaks 16 riigis 120-st. Sellistes riikides toimuvat kirjeldatakse järgmiselt: (1) maksukohustuslane esitab maksuhaldurile deklaratsiooni; (2) maksuhaldur vaatab deklaratsiooni läbi ja koostab maksuteate; (3) maksukohustuslasele saadetakse maksuteade; (4) maksukohustuslane tasub pangas maksu; (5) maksuhaldur võrdleb maksuteates nõutud ja tegelikult laekunud summat. IMF toob näitena Venemaa, kus nende andmetel saab maksukohustuslane maksuteate kätte kohapeal, kus ta peab aga enne ootama, kuni tema deklaratsiooni kontrollitakse. Samuti viidatakse ka Ugandale, kus sellist keerulist protseduuri kasutati kuni 1998. a. Vt lähemalt Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 139-140.

¹⁸⁸ Selle kohta viidatud: Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 116.

¹⁸⁹ Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 181.

¹⁹⁰ Välisministeeriumi veebilehel avaldatud kokkuvõttes liitumisläbirääkimiste tulemuste kohta on selle kohta järgmine teave: *Kuuendat käibemaksu direktiivi 77/388/EMÜ täiendatakse artikliga 24 bis, mille kohaselt rakendades artikkel 24 lõikeid 2-6 võib Eesti anda käibemaksu erandi käibemaksukohustuslastele, kelle aastane käive on vähem kui 16 000 eurot (250 000 krooni). Eestis peab end käibemaksukohustuslaseks registreerima*

administreerimise efektiivsuse huvides peeti vajalikuks erandi saamist. Kuuenda direktiivi art 24 kehtestab piiriks 5000 eurot, mis oleks tunduvalt madalam 250 000 kroonist ning mille kehtestamine tooks kaasa suure hulga füüsilisest isikust ettevõtjate muutumise käibemaksukohustuslaseks. See tähendaks maksukohustuslaste plahvatuslikku kasvu¹⁹¹.

Märkimata ei saa jätta seda, et Eesti ei ole ainus. Enamus riike Euroopas ületavad selle piiri, välja arvatud Rootsi ja Holland¹⁹². Rootsis on piir seatud 3300 eurole. Hollandis on piiriks 1345 eurot, kuid see ei ole käive, vaid tasutava käibemaksusumma määr. Üldreeglina siiski registreeritakse kõik ettevõtjad käibemaksukohustuslastena, samas maksuma peavad need, kes seaduses sätestatud piiri ületavad. Hollandis on väikettevõtjatele (füüsilisest isikust ettevõtjad, täisühingud ja usaldusühingud) kehtestatud erireeglid. Kõiki isikuid loetakse maksukohustuslaseks, kuid maksu vähendatakse selliselt, et kui maksta tulev summa (väljund miinus sisendkäibemaks) ei ületa 1883 eurot, siis maksu vähendamisel võetakse appi koefitsient 2,5, millega korrutatakse läbi 1883 euro ja makstava summa, mis on suurem kui 1345 eurot, vahe¹⁹³. Olgu siinkohal meelde tuletatud, et käibemaks määr Hollandis on 19% (alandatud määr on 6%)¹⁹⁴. Teistest Euroopa riikidest võib tuua järgmisi näiteid: Austria 22 000 eurot, Soome 8500 eurot, Saksamaa 16 620 eurot¹⁹⁵, Läti 16 750 eurot, Leedu 28 962 eurot, Hispaania 300 120 eurot, Suurbritannia 86 942 eurot.

ettevõtja, kelle maksustatav käive ületab 250 000 krooni (16 000 eurot) aastas. ELis on see piirmäär ainult 78 250 krooni (5000 eurot), millest väiksema käibe puhul on registreerimine vabatahtlik. EL määrade üleminek suurendaks põhjendamatult administratiivseid kulutusi, mis ületaks märgatavalt lisanduvat tulu. Madalam registreerimise piirmäär vähendaks käibemaksu tulusi, kuna suureneks potentsiaalne maksutagastamise taotluste arv. Maksuameti andmetel saadakse 97% käibemaksu maksumaksjatelt, kelle käive ulatub üle 1 mln krooni aastas. Eesti liitumisläbirääkimistel Euroopa Liiduga saavutatud kokkulepped. Kätesaadav: http://www.vm.ee/est/euro/kat_247/3374.html#maksustamine (viimati vaadatud 14.08.2006. a).

¹⁹¹ Füüsilisest isikutest ettevõtjate jaoks oli kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduse kohaselt probleem ka raamatupidamises. Füüsilisest isikust ettevõtja raamatupidamine on kassapõhine, aga käibemaksuarvestus oli tekkepõhine. Seega pidi varem FIE, kes oli käibemaksukohustuslane, pidama sisuliselt kahte erinevat raamatupidamist. Alates 01.05.2004. a jõustunud KMS muutis seda olukorda ning seaduse § 44 lubab FIE-del rakendada ka käibemaksuarvestuses kassapõhist arvestust.

¹⁹² Kokkuvõtte piirmäärade kohta võib leida järgmisest allikast: VAT Registration Thresholds in Europe. Fabiola Annacondia, Walter van der Corput. VAT Monitor, November/December 2002, lk 487-488.

¹⁹³ Lihtne näide: kui isik peab maksuma käibemaksu 1345 eurot, siis sellisel juhul toimub maksu vähendamine järgmise arvutuse teel: $2,5 * (1883 - 1345) = 1345$. Sellisel juhul käibemaksu tasuma ei pea, sest 1345 eurost maksusummat on sama suure summa võrra vähendatud. Sellest tuleneb aga see, et kui maksukohustus on 1345 eurot kuni 1883 eurot, siis maksuvabastus väheneb. Kui maksusumma on 1500 eurot, siis sellisel juhul peab isik maksuma 387,5 eurot ($2,5 * 1883 - 1500 = 957,5$; $1500 - 957,5 = 387,5$). 1600 eurose maksusumma puhul peab aga isik maksuma juba 637,5 eurot ($2,5 * 1883 - 1600 = 707,5$; $1600 - 707,5 = 637,5$).

¹⁹⁴ Maksuäärade kohta vt

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf (viimati vaadatud 14.08.2006. a).

¹⁹⁵ Saksamaal on ette nähtud, et maksustamisperioodiks on kalendriaasta, kuid sõltuvalt maksukohustuse suuruselt peavad ettevõtjad esitama kas kord kuus või kord kvartalis eeldeklaratsioone ning vastavalt ka tasuma jooksvaid makseid või esitama tagastusnõudeid. Igakuiselt peavad deklaratsioone esitama ettevõtjad, kelle maksukohustus oli eelneval aastal kokku 6136 eurot (varem 12000 marka ehk 96000 krooni), samuti kõik ettevõtjad esimese kahe tegevusaasta jooksul (kuna "algajad" teevad rohkem vigu, siis tahetakse neid rohkem kontrollida). Kui ettevõtjal oli eelmisel aastal käibemaksu tagastusnõudeid vähemalt 6136 eurot, siis võib ta

Seoses suhteliselt kõrge piirmääraga Eestis peab analüüsima selle negatiivseid tagajärgi. Käibemaksudkohustuslase staatusest pääsemine ei huvita kindlasti neid ettevõtjaid, kes soetavad kaupu ja teenuseid ning töötlevad neid ja annavad neile oma lisaväärtuse. Nende jaoks on oluline sisendkäibemaksu mahaarvamine, mis võimaldab toota kaupu ja teenuseid odavamalt. Samas nt teenusepakkujad (maksunõustajad, konsultandid jmt, kelle lisandväärtus on intellektuaalne), kelle puhul suurimaks sisendiks on bürookulud, puudub tihti huvi olla käibemaksudkohustuslane. Seetõttu võib just teenuste puhul atraktiivseks muutuda suure hulga subjektide asutamine, kellest ükski ei ole käibemaksudkohustuslane. Näiteks ühe äriühingu juurde asutatakse äriühingud, mis ei soeta olulisel määral kaupu ega teenuseid, kuid osutavad 249 999 krooni eest kalendriaasta jooksul konsultatsiooniteenuseid. Seda võimalust on kasulik ära kasutada just nendel, kes osutavad teenuseid mittemaksudkohustuslastele, kes ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Seega on toodud näite puhul teenuse hind nende jaoks käibemaksu võrra odavam¹⁹⁶.

Kui registreerimisel Eestis takistusi ei tehta peale registreerimisevormi täitmise, siis registrist pääsemisel on seadusandja ette näinud võimaluse viia läbi täiendav kontroll (KMS § 22 lg 5)¹⁹⁷. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 10 lg 4 pani maksuhaldurile kohustuse kontrollida isikut, kes soovis enda kustutamist. Eesti käibemaksuõigus tunneb varasemast ajast lisaks kontrollimisele omapärasemaid meetmeid. Kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS § 11 lg 2 sätestas, et Maksuametil on õigus kustutada registrist isik, kelle poolt maksustamisperioodi maksustavalt käibelt arvatud käibemaks on vähemalt kolme üksteisele järgneva maksustamisperioodi jooksul olnud väiksem tema poolt kaupade ja teenuste soetamisel makstud käibemaksu summast, kui see ei ole tingitud käibemaksu määraga 0% maksustavast käibest. Raske on öelda, kas nimetatud säte oli vajalik maksupettuste vältimiseks või oli selle põhjuseks lihtsalt vildakas arusaam käibemaksust. Tõepoolest, kui käibemaksu olemust ei taba, siis võib raske olla mõista maksu, mida ei tasuta, kuid võidakse hoopis kogu riigilt tagasi nõuda. Absurdne on nõuda, et iga alustav ettevõtte suudaks kolme kuuga saavutada nii suure

samuti kasutada igakuise deklareerimise õigust. Kui ettevõtja eelmise aasta maksukohustus jäi terve aasta kohta alla 512 euro (varem 1000 marka ehk 8000 krooni), siis võib ta maksuametilt taotleda eeldeklaratsioonide esitamise kohustusest vabastamist (st käibedeklaratsioon tuleb esitada ainult üks kord aastas).

¹⁹⁶ Saksamaal on selliste skeemide vastu rakendatav nn *Organschafti* instituut. Kui üks juriidiline isik kuulub finantsiliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt teise juriidilise isiku ettevõtte koosseisu (*Organschaft*), siis loetakse, et tegemist ei ole iseseisvalt tegutseva ettevõtjaga, vaid organikandjat ja kõiki tema kontrolli all olevaid juriidilisi isikuid käsitletakse maksustamisel ühe isikuna (§ 2 II Nr 2 UStG). Tegemist on majandusliku tõlgendamise väljendusega. Tõenäoliselt oleks ka Eestis MKS § 84 alusel võimalik teatud juhtudel erinevaid isikuid koos vaadelda.

¹⁹⁷ Olulisem on alates 01.01.2006. a jõustunud muudatus, mis lubab maksuhalduril kustutada registrist isiku, kelle puhul ei ole piisavalt tõendatud tema tegelemine ettevõtlusega (KMS § 22 lg 3¹).

käibe, mis kataks kõik tootmise käivitamiseks vajalikud investeeringud. Maksuseadus ei saa määrata seda aega, kui kaua tohib investeerida. Võib kindlalt väita, et kuni 31.12.2001. a seaduse § 11 lg 2 oli vastuolus käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhimõttega, sest sisuliselt nõuti, et ettevõtja peaks hakkama enne müüma ja alles siis tegema kulutusi.

2.1.3. Registreerimise mõju sisendkäibemaksu mahaarvamisele

Kõrgest piirmäärast probleemsem on olnud tagasiulatuva registreerimise puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld. Alates 01.05.2004. a jõustunud KMS-is on ära lahendatud mitmed probleemid, mis puudutasid selliste kaupade võõrandamist, mis olid soetatud enne käibemaksukohustuslasena registreerimist. Nii on toodud seadusesse § 29 lg 5, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata ka kaupadelt, mis on soetatud enne registreerimist. Kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduses selline regulatsioon puudus, kuid kuni 31.12.2001. a kehtinud seaduses oli §-s 23 sõnaselgelt antud võimalus käibemaksu mahaarvamiseks, kui kaubad olid soetatud enne registreerimist¹⁹⁸. Seega on seadus korduvalt muutunud, mis iseenesest on juba taunitav, sest selliselt kannatab õiguskindlus. Halb on aga see, et perioodil 01.01.2002. a kuni 30.04.2004. a nägi seadus ette kumuleerumise¹⁹⁹. Sel perioodil kehtinud KMS § 11 lg 2 nägi ette maksukohustuslaste õiguste ja kohustuste tekke ning sellele sättelegi oli maksuhaldur andnud tõlgenduse, mis keelas kõikide kaupade puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise enne registreerimist. Samas on kohtupraktika seda seisukohta tauninud ning leidnud võimaluse kumuleerumise ärahoidmiseks. Tallinna Ringkonnakohus on 21.06.2004. a haldusasjas nr 2-3/409/04 märkinud järgmist: *KMS § 11 lg 1 viimane lause sätestab, et maksukohustuslasena registreerimise päevast alates võib käesoleva seaduse § 20 lõikes 1 nimetatud mahaarvamisi teha pärast maksukohustuslasena registreerimist soetatud kauba ja*

¹⁹⁸ Ka Rahandusministri 31.03.1995. a määrus nr 57 "Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine" lubas enne registreerimist soetatud kaupadelt käibemaksu maha arvata. Nimetatud p 3.13. lg 1 sõnastus oli järgmine: *Registreeritud maksukohustuslasel, kellel on laos enne tema registreeritud maksukohustuslaste õiguste ja kohustuste tekkimise päeva soetatud kaupu, millelt on makstud käibemaksu, on Maksuameti loal õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata nendelt kaupadelt tasutud käibemaksusummad käibemaksuseaduse paragrahvis 24 sätestatud nõuetele vastava arve või impordi käibemaksu tasumist tõendava dokumendi ja impordi kaubadeklaratsiooni alusel.*

¹⁹⁹ Kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduse üks põhiautor Ain Ulmre kommenteeris seda järgmiselt: *Uue käibemaksuseadusega võetakse selline tagasiulatuva mahaarvamise õigus ära, sest riik ei peaks maksukohustuslastele registreerimisavaldusega hilinemise eest veel peale maksma. Kui maksukohustuslasel on selle aja jooksul, mis ta juba oleks pidanud registreeritud maksukohustuslane olema, ostmisel makstud käibemaksu summa suurem tema poolt eelarvesse tasumisele kuuluvast käibemaksust, oleks tal hoopis käibemaksu eelarvest tagasi saada. Vt A. Ulmre. - Uue ja vana käibemaksuseaduse erinevused. Äripäev, 06.07.2001. Kui üks seaduse koostajaid peab sisendkäibemaksu mahaarvamist kellelegi pealemaksmiseks, siis on lood enam kui halvad, sest sisendkäibemaksu mahaarvamine kujutab endast käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu ühte olulist komponenti ning pealemaksmisega pole siin mitte tegemist. Tegemist on maksu kogumise tehnilise küljega ning tegelikult tuleks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse mitteandmist vaadelda lausa põhiõiguse rikkumisena. Riik peaks tagastama raha, mille ostja maksis müüjale, kes omakorda on tasunud maksu riigile. Seega on riik juba tegelikult raha saanud.*

saadud teenuse puhul. Sama paragrahvi 2.lõige sätestab mahaarvamise tegemise suhtes erandi, lubades KMS § 9 lg 5 alusel registreeritud maksukohustuslasel teha mahaarvamisi Maksuameti otsuse tegemise kuu esimesest päevast alates. See tähendab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise realiseerumine nihutatakse hilisemale ajale, kuid mahaarvamine ise ei muutu keelatuks. Endiselt jääb kehtima õigus maha arvata sisendkäibemaks pärast registreerimist soetatud kauba ja saadud teenuse puhul. Seega saab registreerimise päeva ja otsuse tegemise päeva vahelise perioodi sisendkäibemaksu maha arvata alles maksustamisperioodil, mis algab maksuameti otsuse tegemise kuu esimesest päevast²⁰⁰. Nimetatud seisukoht ühtib juba varem käibemaksualases kirjanduses väljendatud seisukohtadega²⁰¹.

Käesoleva töö autor leiab, et sisendkäibemaksu mahaarvamist ei saa keelata sellel eesmärgil, et distsiplineerida maksumaksjaid. Selleks on olemas muud vahendid (trahvid, sunniraha), mis peaksid tagama kohustuste õigeaegse täitmise. Näiteks Saksamaal on asutud seisukohale, et asutamisel olev kapitaliühing, mis tekib notariaalse asutamislepingu sõlmimisega, on vaadeldav ettevõtjana – seega on sisendkäibemaks mahaarvatav, kui hiljem registrisse kantud ühingul tekib käive, mis annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata²⁰².

2.2. Maksukohustuse ulatus

2.2.1. Ettevõtluse mõiste

Sisulise külje pealt peab iga maksukohustuslane hindama seda, kas soetatud kaup või teenus on üldse ettevõtlusega seotud. Selleks peab määratlema ettevõtluse mõiste KMS-is. KMS § 2 lg 4 sätestab, et *ettevõtlus käesoleva seaduse tähenduses on isiku (§ 3) iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast kuuenda direktiivi lisas D sätestatud majandustegevust või selliseid käesoleva seaduse § 1 lõikes 1*

²⁰⁰ Selles kohtuasjas oli eriti kurioosne see, et maksuhaldur registreeris isiku tagasiulatuvalt, kuid oli enne juba isiku maksukohustuslaste registrist kustutanud kuni 31.12.2001. a kehtinud seaduse § 11 lg 2 alusel, mis lubas Maksuametil kustutada registrist isiku, kelle poolt maksustamisperioodi maksustavavalt käibelt arvatud käibemaks on vähemalt kolme üksteisele järgneva maksustamisperioodi jooksul olnud väiksem tema poolt kaupade ja teenuste soetamisel makstud käibemaksu summast, kui see ei ole tingitud käibemaksu määraga 0% maksustavast käibest. Nimetatud säte iseenesest on täiesti põhjendamatu ja diskrimineeriv. Ettevõtluse alustamisel on täiesti normaalne, kui näiteks poole aasta jooksul investeeritakse rohkem, kui müüa suudetakse ning seeläbi käibemaksu enammakse tekib.

²⁰¹ L. Lehis, K. Lind. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2004, lk 238.

²⁰² W. Jakob. Osutatud töö, lk 286.

loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmise mõjutab oluliselt konkurents.

Ettevõtluse mõiste on suhteliselt lai ning ettevõtlusena on käsitatav igasugune püsiv tegevus, mille eesmärk on sissetulek (mitte kasum, vaid sissetulek)²⁰³. Püsiva majandustegevuse mõiste KMS-is on analoogiline TuMS-is sätestatud püsiva majandustegevuse mõistega. Püsivuse kriteerium näitab, et majandustegevuse koht peab olema planeeritud regulaarseks, mitte ajutiseks tegevuseks. Püsiva majandustegevuse tuvastamisel on enamasti aluseks planeeritud tegevus²⁰⁴. Seega peab hindama erinevaid asjaolusid konkreetsel juhul. Saksamaa föderaalne maksukohus BFH toob järgmise kataloogi püsivuse hindamisel, mida on võimalik ka Eesti õiguskorras rakendada²⁰⁵: mitmeaastane tegevus; planeeritud tegevus, korduv tegevus (sisuliselt tootmisprotsess, ja see kordub); rohkem kui üks käive; sarnaste asjaolude esinemisel samasuguse tegevuse alustamine; tegevuse intensiivsus; turuosa; esindajana esinemine jne.

Tegevuse püsivuse hindamine on oluline näiteks füüsilise isiku tehingute kvalifitseerimisel. Näitena võib tuua kaasuse ettevõtluse mõistest kasutusõiguse üleandmisel, mis direktiivi art 6 kohaselt on majandustegevus. BFH taotles Euroopa Kohtu käest arvamust küsimuses, kas eratarbimises kasutatava sõiduk-elamu (sks k *Wohmobil*) väljarentimine on vaadeldav sellise majandusliku tegevusena. Kohus võttis seisukoha, et selline tegevus võib olla majandustegevuseks, kuid jättis lõpliku otsustamise liikmesriigi kohtule, kes peab kõiki asjaolusid arvesse võttes otsustama, kas antud artiklis on 4 lg-s 2 toodud erikoosseis²⁰⁶. Kõiki asjaolusid kogumis vaadeldes (üks sõiduk, puudub reklaam, puudub organisatsioon majandustegevuseks, tegelikkuses renditi sõidukit väga harva välja) otsustas BFH, et tegemist ei ole majandustegevusega²⁰⁷. Samasugused probleemid tekivad füüsilisel isikul tulumaksu puhul. Nt kui isik ostab-müüb ühe aasta jooksul oma sõiduautot. Kas sellisel juhul on tegemist enam isiklikus tarbimises oleva asja võõrandamisega? Kui isik kolm korda aastas müüb vaheltkasuga sõiduauto, siis tõenäoliselt on tegemist ettevõtlusega ning tulu tuleks kvalifitseerida ettevõtlustuluks. Samas võib see kaasa tuua lisaks veel ka käibemaksukohustuse²⁰⁸.

²⁰³ Kuuenda direktiivi art 4 kasutab inglise keelses tekstis mõistet *economic activity*.

²⁰⁴ L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 102.

²⁰⁵ W. Jakob. Osutatud töö, lk 41- 42.

²⁰⁶ Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-230/94.

²⁰⁷ W. Jakob. Osutatud töö, lk 37.

²⁰⁸ Eestis on viimasel ajal seoses kinnisvarahindade tõusuga muutunud populaarseks kruntide müümine. Sellisel juhul peab silmas pidama, et kuigi TuMS järgi võib olla tegemist maksuvabastusega (tulenevalt TuMS § 15 lg 4-5 sätestatud vabastusest), võib tegemist olla ettevõtlusega KMS-is ning isik võib muutuda

Samuti on määrava tähtsusega see, et tegevus on suunatud kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele. Kasumi tootmine ei ole oluline, piisab, kui taotletakse mingit vastusooritust. Õiguslik vorm jääb tahaplaanile, ka seadus ei too kuskil õiguslikust vormist tulenevaid erisusi välja. Oluline on hinnata veel ka tegevuse iseseisvust (KMS § 2 lg 2), sest ettevõtlus saab olla ainult iseseisev tegevus. Seega on välistatud töölepingu alusel töötamine ja avalikus teenistustes töötamine, sest tegemist ei ole iseseisva majandustegevusega²⁰⁹. Nimetatud alustel töötamisel allub ametnik või siis töötaja tööandja juhistelegi ning ta ei ole enam iseseisvalt tegutsev. Siinkohal vajab eraldi äramärkimist see, et juhatuse ja nõukogu liikmete tegevust ei saa vaadelda iseseisva majandustegevusena. Saksamaal lähtutakse riski kriteeriumist. Äriühingu juhtorgani sooritused ei ole ettevõtlusriski puudumise tõttu iseseisvad²¹⁰. Saksa erialakirjanduses märgitakse ka seda, et variisikute²¹¹ puhul loetakse ettevõtjaks isik, kes tegelikult korraldusi annab²¹².

Kuuendas direktiivis on ettevõtluse mõiste toodud art 4 lg-s 1. Direktiiv ei tunne abstraktset ettevõtjat kui maksusuhte subjekti, vaid räägib maksukohustuslasest, kes on iseseisev ja teostab majandustegevust²¹³. Direktiivis märgitakse ka selgelt, et ettevõtluse mõiste ei sõltu majandustegevuse eesmärgist ega tulemist²¹⁴. Kuuenda direktiivi artikkel 4 lg 1 kasutab *ettevõtluse* asemel mõistet "maksukohustuslane". Artikkel 4 lg 1 sätestab, et "maksukohustuslane" on iga isik, kes iseseisvalt tegeleb majandustegevusega sõltumata asukohast ja tegevusest ning sõltumata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest. Mõistete erinevus ei tohiks probleeme tekitada, sest sisuliselt ei muuda direktiiv midagi. Samale järeldusele on jõutud ka Saksamaal (Saksamaal räägitakse seaduses ettevõtjast – *Unternehmer*). Kuna direktiivi ja seaduse mõiste omavahel sisuliselt kattuvad, siis on hoolimata erinevusest sõnastuses võimalik tõlgendada Saksa käibemaksuseadust kooskõlas direktiiviga.

käibemaksukohustuslaseks. Enamuse selliste "arendajate" probleemidest peaks siiski lahendama KMS § 46 lg 3, mis välistab sellise maatüki maksustamise, mis soetati enne 01.05.2004. a.

²⁰⁹ Kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS § 2 p 1 pidas vajalikuks ettevõtluse definitsiooni juures eraldi märkida, et töötamine töölepingu alusel ja avalik teenistus ei ole ettevõtlus.

²¹⁰ W. Jakob. Osutatud töö, lk 40.

²¹¹ Eesti kõnekeeles nimetatakse variisikuid ka tankistideks. Saksakeelses kirjanduses kasutatakse väljendit "õlemehike" (sks k *Strohmann*).

²¹² J. Bunjes, R. Geist. Umsatzsteuergesetz. Kommentar. 6.trükk, München, 2000, lk 110.

²¹³ W. Jakob. Osutatud töö, lk 35.

²¹⁴ Samasugused seisukohad on omaks võetud ka väljapool Euroopat. Näiteks Uus-Meremaa kohta märgitakse erialakirjanduses, et ettevõtluse (ing k *taxable activity*) mõiste laieneb igasugusele majandustegevusele, sealhulgas ka kolmanda sektori tegevusele. Samuti laieneb see mõiste valitsusasutuste tegevusele. Cahiers de droit fiscal international (vt viide nr 4), lk 617.

2.2.2. Ettevõtluse mõiste võrdlev käsitlus

Ettevõtluse mõiste KMS kontekstis erineb nii tavakeeles kasutatavast kui ka äriõiguses kasutatavast ettevõtluse mõistest ning TuMS-is sätestatust.

ÄS ei defineeri ettevõtluse mõistet, vaid lähtub ettevõtjast. ÄS § 1 kohaselt on ettevõtja füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kaupade ja teenuste müük on talle püsivaks tegevuseks, ning seaduses sätestatud äriühing. Ettevõtja KMS võib olla ka riigiasutus, sihtasutus või mittetulundusühing²¹⁵. Seega on KMS mõistes ettevõtjal laiem tähendus.

TuMS kontekstis on ettevõtluse mõiste oluliseks tunnuseks see, et maksumaksja majandustegevus toimub tulu saamise eesmärgil²¹⁶. TuMS tähenduses hõlmab ettevõtlus sarnaselt KMS-iga igasugust iseseisvat majandustegevust. TuMS § 14 lg 2 sätestab, et ettevõtlus on isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus (sealhulgas ka notari kutsetegevus), mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguine või teaduslik tegevus²¹⁷. RKHK 12.06.2003. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-55-03 on märgitud, et *ettevõtlus on aktiivne tululiik - ettevõtja teeb oma nimel ja oma riisikol kulutusi tulu saamise eesmärgil. Ettevõtja aktiivne tegevus seisneb majandustegevuse korraldamises, planeerimises ja läbiviimises.*

Käibemaksu puhul on oluline kauba või teenuse eest vastutasu saamine, mida maksustatakse²¹⁸. Tulu või kasumi teenimine ei ole maksustamiseks vajalik. Riigikohus on toonud välja asjaolu, et ettevõtja mõiste erineb sõltuvalt seadusest. RKHK 22.juuni 1999. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-29-99 märgiti, et *notariaadiseaduse § 3 lg 1 viimane lause*

²¹⁵ Eesti kohtupraktikast võib esile tõsta RKHK 26.04.2001. a otsuse haldusasjas nr 3-3-1-12-01, kus märgiti kuni 31.12.1999. a kehtinud TuMS-i tõlgendades: *Seega oli Tulumaksuseaduse järgi võimalik, et mittetulundusühing tegeles ettevõtlusega, sai tulu ja teda maksustati seadusega sätestatud korras. Tulumaksuseadus ei sätestanud, et mittetulundusühingu ettevõtluseks ei saa olla tema tegevus valdkonnas, kus toimub sellise ühingu mittetulunduslik tegevus. Selline piirang ei tulene ka Tulumaksuseaduse mõttest.*

²¹⁶ L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 250.

²¹⁷ TuMS-is on ettevõtluse ja mitteettevõtluse eristamise põhjuseks see, et kui isik tegutseb ettevõtjana, siis saab ta teha maksustatavast tulust mahaarvamisi, kuid peab tasuma sotsiaalmaksu. Kui isik ei tegele ettevõtlusega, siis peab ta peab tasuma ainult tulumaksu, kuid tulust mahaarvamisi ta ei saa teha, v.a võõrandamistinguga seotud kulud vastavalt TuMS § 37 lõikele 1. Selle kohta vt RKHK 28.06.2004. a otsust haldusasjas nr 3-3-1-30-04.

²¹⁸ Erandiks on omatarve, mille puhul puudub rahaline vastusooritus või ei ole seda fikseeritud. Seega on vaja kauba või teenuse hinna määramiseks eraldi regulatsiooni. Kui näiteks kasutusrendile võetud sõiduauto kasutatakse ka erasoitudeks, siis peaks hakkama määrama hinda, mida maksustamisel aluseks võtta. Kasutusrendile võetud auto kasutamisel, mida ka erasoitudeks kasutatakse, on tasuks auto kasutamise eest töötaja poolt osutatud töösooritus. Seda täpset väärtust ei ole aga võimalik lepingus täpselt rahas väljendada. Vt Nachtrag Jakob, Umsatzsteuer 2. Auflage von Dr. Wolfgang Jakob. München, 2000, lk 12.

“Notar ei ole ettevõtja” tähendab, et notar ei ole ettevõtja äriseadustiku mõttes. Maksuõiguses tuleb ettevõtluseks pidada mitte üksnes ettevõtjate tegevust, vaid ka teiste isikute maksuseadustes sätestatud tingimustele vastavat majandustegevust. Kasumi taotlemine ei pruugi käibemaksuseaduse seisukohalt oluline olla.

Tõepoolest, notar, samuti kõik teised eraõiguslikud isikud (patendivolinik, maamõõtja, audiitor, volitatud veterinaararst, kohtutäitur, pankrotihaldur, tegevuslubasid väljastav mittetulundusühing jne) tegutsevad erahuvides. Avaliku ülesande täitmiseks andmine riigi poolt vaadatuna lähtub tõesti avalikest huvidest, kuid ülesande täitja lähtub ainult oma erahuvist – ta tahab oma kutsetegevuse eest saada raha, ükskõik, kas riigilt või kliendilt²¹⁹. Notari puhul on teiseks oluliseks aspektiks konkreetse kliendi olemasolu, puudub abstraktne finantseerimine, nagu see toimub avalik-õiguslike juriidiliste isikutega. Sama põhimõtet on kuuenda direktiivi tõlgendamisel tunnistanud ka Euroopa Kohus. Kuuenda direktiivi kohaselt tuleb vabakutselist tegevust lugeda ettevõtluseks, sest vabakutselise ameti kandjad on majanduslikult iseseisvad ja tegutsevad omal riisikol²²⁰.

Kui analüüsida näiteks kohtutäituri tasu, siis pole erinevust selles, kas tasu võtab kohtutäitur või siis riigiasutus. Erinevus tuleb välja just subjekte analüüsidest. Kohtutäituri tasu kohta on RKPK oma 19.12.2003. a otsuses asjas nr 3-4-2-1-03 märkinud, et *riigi ülesannete täitmist tuleb rahastada eeskätt riiklike maksude ja lõivude arvelt. Lähtudes kohtutäituri ülesannetest ja tasu olemusest, leiab Riigikohus, et kohtutäituri tasu on avalik-õiguslik kohustus Põhiseaduse § 113 mõttes. Kohtutäituri tasumäärad kehtestab riik ja neid ei ole võimalik muuta kohtutäituri menetluses osalejate taotlusel.* Seega on kohtutäituri tasu ühest küljest sarnane riigilõivule. Täituri tasu ei saa võrrelda tavapärase kauba või teenuse hinnaga, mis kujuneb välja konkurentsi tingimustes. Aga kui võrrelda näiteks kohtutäiturit riigiasutustega, siis on erinevus ilmne. Kohtutäitur peab ise kandma riskid, tal on iseseisev majandustegevus ning tal puudub võimalus katta oma tegevuskulusid muude tulude arvelt, kohtutäitur võib

²¹⁹ Huvitav regulatsioon on sätestatud looduskaitseaduses (RT I 2004, 38, 258; 2005, 22, 152). Seaduse § 17 lg 10 sätestab, et kaitseala, hoiuala või püsielupaiga poollooduslike koosluste säilitamiseks vajaliku töö tegemist ei loeta majandustegevuseks ega ettevõtluseks. Seaduseelnõu seletuskirjas, millega vastav muudatus looduskaitseadusesse tehti, on märgitud: *Looduskaitseaduse muutmise seaduse eelnõu on algatatud eesmärgiga parandada tehnilistel põhjustel tekkinud viga seaduse paragrahvi 17 lõikes 10. Seaduse paragrahvis 17 on kaks täpselt ühesuguse sõnastusega lõiget, nr. 9 ja 10. Samas on kaduma läinud algataja ja Riigikogu keskkonnakomisjoni arvates vajalik säte, mis algselt lõige 9 oli. See pidi andma tegevusele, mille eest makstakse loodushoiutoetust, selgelt ettevõtlusega mitteseotud tähenduse ja vabastaks ta maksustamisest.* Looduskaitseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 390 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee. Sisuliselt tähendab see aga ka seda, et pole võimalik teha mahaarvamisi.

²²⁰ Euroopa Kohtu 26.03.1987. a otsusega kohtuasjas nr 235/85 leiti, et Holland on rikkunud kuuendat direktiivi, vabastades käibemaksust vabakutselised notarid ja kohtutäituriid.

muutuda ka püsivalt maksejõuetuks. Kohtutäituri tegevuskulude katmine sõltub sellest, kui palju makstakse talle tema toimingute eest. Mingit kõrvalist abi tal loota ei ole. Teoreetiliselt võiks ka riigilõivu maksustada käibemaksuga, aga sellisel juhul peaks tegemist olema isemajandava riigiasutusega ning selliseid Eesti haldusõigus praegu ei tunne.

Kui võrdluseks tuua Saksamaa, siis seal kasutatakse ettevõtluse mõistet käibemaksuseaduses paralleelselt KStG-ga ning nendele kahele lisandub veel kuues direktiiv. Kõik nad erinevad. Saksa UstG § 2¹ on täpselt määratletud ettevõtte ja ettevõtja mõiste. Põhimõtteliselt on üldreegel, et ettevõtjaks olemiseks peab olema iseseisev majandustegevus või kutsetegevus. Seaduses on täpselt ära toodud erandid. Näiteks on eraldi lõige 3, mille kohaselt avalik-õiguslikud juriidilised isikud on maksustatavad ainult majandustegevuse osas. Kirjanduses viidatakse sellele, et ettevõtja mõiste käibemaksuõiguses erineb tunduvalt tavapärasest ettevõtja mõistest²²¹.

2.2.3. Sfääride teooria

Ettevõtluse mõiste määratlemine muutub oluliseks isikute puhul, kellel on nii ettevõtlus kui ka mitte-ettevõtlus. Selline probleem puudutab füüsilistest isikust ettevõtjaid, mittetulundusühinguid, sihtasutusi, avalik-õiguslikke juriidilisi isikuid. Käibemaksuõiguse teoorias räägitaksegi ettevõtluse ja mitte-ettevõtluse ehk eratarbimise eristamisel sfääride teooriast²²². Sfääride määratlemine on oluline ka omatarbe puhul, sest omatarbe regulatsioon hõlmab ettevõtja tarbimise enda huvides (väljaspool ettevõtlust)²²³.

Põhimõtteliselt on igal ettevõtjal ettevõtluse sfäär ja sellest väljapoole jääv sfäär ehk tarbimissfäär. FIE-de puhul tuleb see eriti teravalt esile. RKHK 22.02.2001. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-62-00 eristatakse tootmise ja tarbimise sfääri ning selgitatakse tarbimise tähendust. Riigikohus on märkinud: *Üldjuhul on tootjaks ja tarbijaks erinevad isikud ning käibemaksuga maksustatakse tootja ja tarbija vaheline tehing, kusjuures tootjal on õigus käibemaks maha arvata, tarbijal aga mitte. Seepärast tuleb mahaarvamisõiguse mõistmiseks eristada tootmist ja tarbimist. Tootmisega e. Käibemaksuseaduse mõttes ettevõtlusega luuakse uusi kaupu ja teenuseid, mille võõrandamisel tuleb tootjal tasuda käibemaksu. Sellest maksusummast on õigus maha arvata uute kaupade ja teenuste loomiseks soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduv käibemaksusumma, sest tootmiseks kaupade ja teenuste soetamine ei*

²²¹ J. Bunjes, R. Geist. Osutatud töö, lk 91.

²²² W. Jakob. Osutatud töö, lk 48.

²²³ K. Tipke. Osutatud töö, lk 91.

ole tarbimine. Tarbimine seisneb kaupade ja teenuste soetamises isiklike, kollektiivsete või avalike huvide rahuldamiseks, kusjuures ei toodeta võõrandamiseks uusi kaupu ja teenuseid.

Erandjuhtudel võib ettevõtluse sfäär äriühingul puududa, tegemist on nõ ilma käibeta ettevõtjatega nagu näiteks *holding*-ühingud, millel puudub väljundi käive, nad valdavad ainult aktsiaid või osasid²²⁴. Seda seisukohta on kinnitanud ka Euroopa Kohus 20.06.1991. a lahendis C-60/90, kus on märgitud, et kuuenda direktiivi art 4 tuleb selliselt tõlgendada, et *holding*-ühing, mis ei sekku vahetult või kaudselt tütarettevõtja tegevusse, pole ettevõtja ja ta ei saa art 17 alusel sisendkäibemaksu maha arvata. Lisaks märkis kohus seda, et kuulumine ülemaailmsesse kontserni, mis tegutseb ühe nime all, ei ole antud juhul määrav.

Eesti praktikas on tekkinud probleemid avalik-õiguslike juriidiliste isikutega. RKHK märkis oma 22.02.2001. a otsuses asjas nr 3-3-1-62-00, mis puudutas avalik-õiguslik juriidilist isikut Eesti Televisioon, et *põhimõtteliselt ei saa lubada olukorda, kus nõutakse "ettevõtluseks" soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduva käibemaksu tagastamist või mahaarvamist, "ettevõtluses" aga ei toimugi uute kaupade ja teenuste võõrandamist või ei tasuta võõrandamisel nende väärtuselt käibemaksu. Selline olukord oleks vastuolus käibemaksu fiskaalse eesmärgiga. Maksustamise seisukohalt ei ole oluline, kas selline ettevõtlus toimub era- või avalikes huvides ja kas tegemist juriidilise isikuga või mitte. Tõepoolest, avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevus ei ole selline, mille eesmärk otseselt oleks sissetuleku saamine, mis on ainuomane ettevõtlusele. Avalik-õiguslikud juriidilised isikud on ettevõtjad sellise tegevuse osas, mis on samasugune majandustegevus, millega tegelevad eraõiguslikud isikud (ettevõtjad)²²⁵. Selle eesmärk on tagada neutraalsus – võrdne kohtlemine: avaliku võimusektori tegevus peab olema samamoodi maksudega koormatud nagu eraõiguslike isikute oma, kellega konkureeritakse turul. Kui lähtuda sfääride teooriast, siis tarbimissfääris, mis välistab sisendkäibemaksu mahaarvamise, ei toimu lisandunud väärtuse loomist, vaid soetatud kaupu ja teenuseid kasutatakse kas isiklikuks tarbeks (füüsilise isiku puhul), isikute grupi ühistes tarbimishuvides (nt mittetulundusühingu puhul) või avalikes huvides (riigiasutuste, avalik-õiguslike juriidiliste isikute puhul). Lõpptarbijaks on ka avalik sektor, sest avaliku sektori poolt pakutavaid "teenuseid" ei saa käsitada teenusena KMS-i tähenduses. Riigi ja omavalitsuste avalik-õiguslike funktsioonide täitmiseks kogutakse makse – seega võib tinglikult rääkida maksumaksjate ühisest tarbimisest. Kui maksustada riigi poolt osutata-*

²²⁴ W. Jakob. Osutatud töö, lk 285.

²²⁵ Konkureerimisele teiste isikutega kui olulisele momendile isiku tegevuse hindamisel viidatakse ka õiguskirjanduses. Vt J. Bunjes, R. Geist. Osutatud töö, lk 120.

vaid avalikke teenuseid, siis maksustaks riik iseenda poolt kogutavaid makse täiendava maksuga.

Avalik-õiguslike juriidiliste isikute puhul tekib põhjendatult küsimus, kas põhiülesannete täitmine on iseseisev majandustegevus. Seadus sellele vastust ei anna. Samas tuleb asuda seisukohale, et avalik-õiguslike juriidiliste isikute põhiülesannete täitmist ei saa pidada iseseisvaks majandustegevuseks, sest avalik-õiguslike institutsioonide põhiülesanded on sätestatud seaduses. Neid ülesandeid peab täitma, siin ei ole autonoomiat otsustada selle üle, kas ülesande täitmine on kasulik ning kas seda on mõtet edasi täita. Avalik-õiguslik juriidiline isik on haldusekandja, kelle riik on loonud ja kellele ta on täitmiseks pannud oma ülesanded. Eeltoodust tuleneb ka see, et seda ei saa võrrelda teenuse ostmisega. Teenuse ostmisel kuulutatakse tavaliselt välja riigihange ning ettevõtjatel on õigus konkureerida vastava teenuse täitmisele. Samuti on riigihanke puhul tegemist konkreetse sooritusega kindla summa eest. Tegelikult on see samasugune tehing, kui eraõiguslik isik midagi ostab. Erinevus seisneb selles, et ostjaks on avalik-õiguslik juriidiline isik ning sellest tuleneb eriline menetluskord.

Olulist tähelepanu väärrib ka avalik-õiguslik juriidiline isik ise. Avalik-õiguslike juriidiliste isikute loomine on osa detsentraliseerimise protsessist. Riik täidab oma ülesandeid kaudse riigihalduse kaudu. Sellega luuakse paindlikumad võimalused mõne ülesande täitmiseks, samuti võib see vähendada kahjulike päevapoliitiliste otsuste mõju. Mõneti on see riski hajutamine, sest luuakse uus haldusekandja, kellele seadus paneb õigused ja kohustused. Vastav subjekt on ise oma vara omanik, kuid ta peab seda kasutama seaduses ettenähtud eesmärkide täitmiseks. Põhimõtteliselt võib avalik-õiguslikku juriidilist isikut käsitada halduse organisatsiooni osana, võrdselt riigiasutustega.

Kuuenda direktiivi art 4 lg 5 sätestab avalik-õiguslike institutsioonide kohta, et neid ei loeta maksumaksjateks avaliku võimu teostamisega seotud soorituste osas. KMS-is on sätestatud vastav põhimõtte subjektide osas kitsamalt. Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-4/89 on antud direktiivi art 4 lg 5 järgmine tõlgendus: *avaliku võimu teostamine tähendab sellist tegevust, mis on omane ainult avalik-õiguslikule institutsioonile/subjektile, välistatud on selline tegevus, kus avalik-õiguslikud subjektid tegutsevad samasugustel õiguslikel tingimustel nagu eraõiguslikud isikud. Mittemaksustatavad ei ole tegevusalad, mida avalik-õiguslikud isikud täidavad nagu eraõiguslikud isikud.* Art 4 lg 5 teise lause tõlgendamisel viitab kohus konkurentsimoonutuste vältimise kohustusele. Tõepoolest, kui avalik-õigusliku isiku tegevust eraõiguslikus suhtes ei käsitata maksustatava käibena, siis võib sellest tekkida

konkurentsimoonus, sest avalik-õigusliku subjekti pakutud kaup ja teenus võivad osutada käibemaksu võrra odavamaks.

3. Sisendkäibemaks

3.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused

3.1.1. Sisendkäibemaksu mõiste

Mittekumuleeruva käibemaksu, mida rakendatakse lisandväärtuse maksuna (sks k *Allphasen-Netto-Umsatzsteuer*), tuumaks on sisendkäibemaksu mahaarvamine. Seda seisukohta on kinnitanud ka Eesti kohtupraktika (nt eelpool viidatud RKHK 28.05.2002. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-21-02). Sisendkäibemaksu mahaarvamise tagatakse see, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks kumuleerumist. Käibemaksu arvestatakse kaupade või teenuste hinnast proportsionaalselt, see ei tohi sõltuda tehingute hinnast, mis tehakse enne kauba või teenuse müümist lõpptarbijale²²⁶. Sisendkäibemaksu ei tohi lubada õigustamatult maha arvata, sest ka see võib moonutada konkurentsi ning takistada kaupade ja teenuste vaba liikumist. Jutt käib seega mõlemasuunalistest hälvetest. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mittemahaarvatava käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest see on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Kui tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib teatud ettevõtjatel võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise.

Sisendkäibemaksu mõiste annab KMS § 29 lg 3, mis loetleb neljas punktis nelja erinevat käibemaksu. Olulisemaks tuleks pidada neist § 29 lg 3 p-s 1 nimetatud sisendkäibemaksu: teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse eest tasumisele kuuluvat käibemaksu. Seda tuleks lugeda nõ ehtsaks sisendkäibemaksuks, sest teised seaduses loetletud sisendkäibemaksuliigid on maksutehnika tõttu käsitatavad sisendkäibemaksuna.

Teiseks liigiks on importimisel tekkinud käibemaks. Importimisel makstud käibemaks erineb siseriiklikust käibest tekkinud käibemaksust selle poolest, et impordikäibemaks on ühekordne maks, mida tasuvad kõik isikud²²⁷. Kui kauba impordib mittemaksukohustuslane, siis tema

²²⁶ Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 164.

²²⁷ Kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduse § 2 lg 3 p1 sätestas, et käibemaksu peab maksma ka isik, kes on käibemaksu osas võlgnik tolliseadustiku tähenduses. Alates 01.05.2004. a jõustuva seaduse § 3 lg 6 p 1 sätestab,

jaoks on tegemist lõpliku maksuga. Kui kauba impordib ja käibemaksu tasub maksukohustuslane, siis sellisel juhul tekkib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS käsitles koos kauba impordiga ka teenuse impordil arvestatud käibemaksu. Kehtiv seadus enam ei kasuta teenuse puhul impordi või ekspordi mõistet ning räägib teenuse käibe tekkimise kohast. Maksustamise tehnika mõlemas seaduses on sarnane, s.t kasutatakse pöördmaksustamist. Kehtiv KMS toob § 29 lg 3 p-s 3 eraldi siiski sisendkäibemaksu liigina välja sisendkäibemaksu, mis on välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavat väärtuselt arvatud käibemaks.

Alates 01.05.2004. a jõustunud seadusega lisandus uus sisendkäibemaksu liik seoses liitumisega Euroopa Ühendusega. Tegemist on ühendusesisesel soetamise puhkudel tasutava käibemaksuga, mis sisuliselt ei erine siseriiklikust käibemaksust. KMS § 29 lg 3 p 4 kohaselt on sisendkäibemaks ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktehinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käesoleva seaduse kohaselt käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks. Tegemist on tehnilise lahendusega ning pöördmaksustamine puudutab maksukohustuslasi. Ostja peab müüja eest deklareerima käibemaksukohustuse ning ta saab koheselt maha arvata ka sisendkäibemaksu²²⁸. Seega sarnaneb see siseriiklikult käibemaksule (KMS § 29 lg 3 p 1), mitte impordikäibemaksule (KMS § 29 lg 3 p 2)²²⁹. Sellist lahendus pole kahjuks peetud seni võimalikuks rakendada impordikäibemaksu puhul, kuigi sellekohaseid ettepanekuid seadusandjale on tehtud²³⁰. Iseenesest lubab seda kuuenda direktiivi art 23 impordikäibemaksu tasuta deklareerimisega käibedeklaratsioonis, mitte maksega tollile tollieeskirjades sätestatud korras nagu see käesoleval ajal Eestis toimub. Selline lahendus oleks mõistlik, sest see hoiaks ära mõttetut raha keerutamise ja sundlaenu andmise riigile.

et käibemaksu peab maksuma ka võlgnik ühenduse tolliseadustiku (Euroopa Ühenduste Nõukogu määrus nr 2913/92/EMÜ) tähenduses;

²²⁸ Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskirjas viidati sellele, et impordikäibemaksu tasumise asemel deklaratsioonis käibemaksu mahaarvamine ühendusesisesel soetamisel lükkab maksustamise hetke edasi. Seletuskirja kohaselt planeeriti riigieelarve tulude laekumise vähenemiseks 2004. a ca 700,0 mln krooni. Käibemaksuseaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 131 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.

²²⁹ Kuni 30.04.2004. a kehtinud seadus rakendas pöördmaksustamist ka siseriiklikus käibes. Seaduse § 32 nägi ette kasvava metsa raieõiguse ning metsamaterjali ja sellega seotud teenuste käibemaksustamise erikorra, mille kohaselt ostja pidi müüja eest arvestama, deklareerima ja tasuma käibemaksu.

²³⁰ Näiteks Eesti Maksumaksjate Liit on teinud vastava ettepaneku Riigikogu rahanduskomisjonile. Eesti Maksumaksjate Liidu 28.10.2005.a kiri 2-11/215. Kättesaadav: http://www.maksumaksjad.ee/modules/dms/file_retrieve.php?function=view&obj_id=187

3.1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg

Kui isik on tuvastanud kaupade ja teenuste seotuse enda ettevõtlusega, siis tekib tal õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub kohese mahaarvamise printsiibi alusel. Kohese mahaarvamise printsiip (sks k *Prinzip des Sofortabzugs*) tähendab seda, et arvel näidatud käibemaksu mahaarvamisel sisendkäibemaksuna ei ole oluline see, kas ostja on tasunud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult²³¹. Ainult siis, kui on kindel, et ei toimu sissenõudmist (sks k *die Uneinbringlichkeit*), ei saa käibemaksu maha arvata. Ettemaksu arvete puhul on mahaarvamine seotud samas teenuse osutamisega või kauba tarnimisega²³².

Sisendkäibemaksu võib maha arvata selles ulatuses, kui suures ulatuses tahetakse kaupa või teenust ettevõtluses kasutada maksustatava käibe tarbeks²³³. Kui hiljem on kauba või teenuse tegeliku kasutamise proportsioonid muutunud, siis toimub ümberarvutuste tegemine tagantjäre. Erand puudutab tegelikult ainult põhivara ja kinnisasju (KMS § 32 lg 4). Nimetatud regulatsioon on ka kuuendas direktiivis, mille art 20 lg 2 annab korrigeerimise võimaluse ja art 20 lg 4 annab liikmesriikidele volituse kehtestada põhivara definitsioon, määrata minimaalsed summad, millest alates tekib korrigeerimise kohustus ning sätestada muid eeskirju menetluse lihtsustamiseks ja alusetute maksueeliste ärahoidmiseks. Eestis on näiteks problemaatiline põhivara mõiste²³⁴. Varem lähtuti põhivara määratlemisel RPS-sit²³⁵, kuid alates 01.01.2003. a kehtiv RPS²³⁶ ei anna enam põhivara definitsiooni ja nii on see jäänud iga maksukohustuslase enda sisustada²³⁷.

²³¹ O.-G. Lippross. Umsatzsteuer. 20. Auflage. Achim bei Bremen, 2000, lk 586.

²³² Sisendkäibemaksu mahaarvamist ettemaksult pole seadused alati võimaldanud. Alates 01.05.2004. a jõustunud seadus aga lubab teatud tingimustel sisendkäibemaksu maha arvata ka ettemaksult. Arve tuleb väljastada ettemaksuna tasutud summa kohta ning sellel peab olema näidatud ettemaksu summale vastav käibemaks, s.t 18/118 tasutud summast (vt § 37 lg 2). Sisendkäibemaksu arvatakse maha täpselt samal ajal ja samal ajal, kui müüja arvestab käibemaksu. Mahaarvamine tehakse sellel kuul, millal ettemaks tehti, eeldusel, et arve on enne järgmise kuu 20. kuupäeva kätte saadud.

²³³ Sisendkäibemaksu osaliselt mahaarvamisel peab vahet tegema kahel situatsioonil. Kui kaupu kasutatakse nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks. Sellisel juhul toimub sisendkäibemaksu mahaarvamine suhtarvu alusel (KMS § 32 lg 1). Kui isikul on ettevõtlus ja mitteettevõtlus, siis saab maha arvata sisendkäibemaksu kaupadelt ja teenustel selles osas, mis on ettevõtlusega seotud (KMS § 29 lg 4). Käesoleval juhul on jutt sellistest juhtudest, kui kaupa kasutatakse nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks.

²³⁴ Põhivara puhul näeb käibemaksuseadus ette hilisema sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise (KMS § 32 lg 4). Kuna aga legaaldefinitsioon puudub, siis saab maksukohustuslane ise otsustada, kas talle on korrigeerimine kasulik või mitte. Kui kauba soetamise ajal on tegemist 100% maksustatava käibe tarbeks kasutatava asjaga, aga kaks aastat hiljem ei kasutata asja enam maksustatava, vaid maksuvaba käibe tarbeks, siis on kasulik seda kaupa mitte käsitada põhivarana. Võimalik on ka vastupidine lahendus. Seadusandja ei ole senimaani pidanud vajalikuks olukorda muuta.

²³⁵ RT I 1994, 48, 790; 2002, 102, 600.

²³⁶ RT I 2002, 102, 600; 2005, 61, 478.

²³⁷ Kuni 31.12.2002. a kehtinud RPS § 27 lg 1 kohaselt oli põhivara vara, mida kasutati majandustegevuses pikema ajavahemiku jooksul, tavaliselt rohkem kui üks aasta.

Ainult kohesel ja ulatuslikul sisendkäibemaksu mahaarvamisel on tagatud käibemaksu neutraalsus. Sama põhimõtet on kinnitanud ka RKHK oma 18.10.1999. a määruses haldusasjas nr 3-3-1-32-99, kus on märgitud, et *käibemaksuseadus ei sätesta, et KMS § 18 lg 1 p. 1 kohaldamiseks peavad maksumaksja soetatud kaubad ja teenused jääma tema omandusse või olema tema ettevõtluses kasutatavad kohe. Samuti ei ole Käibemaksuseadusega sätestatud, millisel viisil peaksid kaubad ja teenused olema oma ettevõtluses kasutatavad.* Sellest tuleneb, et ka nõ edutud ettevõtjad saavad tehtud investeeringutelt sisendkäibemaksu maha arvata. Piisab sellest, et tõsise kavatsusega arendati tegevust, mis oleks tulevikus tekitanud maksustatava käibe. Kavatsused peavad olema hiljem kontrollitavad. Kui edutu ettevõtja müüb ettevõtluse tarbeks soetatud kaubad maha, siis maksab ta müügil käibemaksu.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine on õigus, mille piiramine on tegelikult ettevõtlusvabaduse ja omandiõiguse piiramine. Seega peab igasugune piiramine olema põhjendatud. Eesti praktikas pole sellest siiski nii üheselt aru saadud. RKHK on pidanud 02.05.2001. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-18-01 selgitama, et *käibemaksu kui tarbimismaksu olemusest tuleneb, et seda maksu maksab lõpptarbija. Nimetatud põhimõtte tähendab, et käibemaks ei koorma ettevõtjat, ettevõtja ülesanne on vaid käibemaksu kogumine tarbijatelt. Kui piirata sellest põhimõttest lähtuvat käibemaksu mahaarvamist, siis toob see endaga kaasa mitmekordse maksustamise, mida tuleb vältida. Alusetu on maksuameti seisukoht, et käibemaksu mahaarvamise õigus on maksumaksjale antav hüve²³⁸.*

3.1.3. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel

Eesti praktikas on tekkinud viimase paari aasta jooksul mitmeid vaidlusi seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise ja müüjate kontrollimisega. Praktikas määrasid maksuhaldurid maksukohustuslastele täiendavalt tasumisele käibemaksu põhjusel, et kaubad või teenused, mis ettevõtja soetanud oli, kas puudusid või olid soetatud selliselt ettevõtjalt, kellel puudusid töötajad ja vahendid selliste kaupade müümiseks ja teenuste soetamiseks. Lisaks sellele, et juurde määrati käibemaksu, määrati tihtipeale ka täiendavalt tulumaks ettevõtlusega mitteseotud maksete eest. RKHK on seoses selliste kaasustega korduvalt²³⁹

²³⁸ RKHK 02.05.2001. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-18-01.

²³⁹ Riigikohus on selliseid käibemaksuvaidlusi käsitleanud järgmistes otsuses: 16. aprilli 2003. a otsus asjas nr 3-3-1-29-03, 5. mai 2003. a otsus asjas nr 3-3-1-39-03, 8. mai 2003. a otsus asjas nr 3-3-1-43-03, 2. juuni 2003. a

selgitanud, et käibemaksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust müüja tuvastamiseks. Asjaolust, et müüja ei käitu maksuõigussuhetes õiguspäraselt, ei tulene iseenesest, et ostja on käibemaksu maha arvanud alusetult.

Nõutava hoolsuse on Riigikohtu praktika sidunud väljapoole maksuõigust jäävate aktidega. RKHK 08.05.2004. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-43-03 on märgitud, et *kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb ostjale täiendavaid kohustusi oma tehingupartneri kontrollimiseks (nt Rahapesu tõkestamise seadusest tulenev kohustus tuvastada väljamakse saanud isik) ja ostja jätab sellise kohustuse täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hoolsust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et kauba või teenuse müüja on tõepoolest arvel näidatud isik*. Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude täitmata ega suuda tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole pidanud silmas nõutavat ja tavapärast hoolsust ning seepärast tuleb pidada tegelikuks müüjaks tundmatut kolmandat isikut²⁴⁰. Lisaks rahapesu tõkestamise seadusele²⁴¹ on Riigikohtu praktika juhtinud tähelepanu erinõuetele, mis tulenevad energiaseadusest ja selle alamaktides. RKHK 02.06.2003. a otsuses asjas nr 3-3-1-40-03 tugineti energiaseaduse § 11 lg 2 ja majandusministri 7. oktoobri 1998. a määrusega nr 30 kinnitatud "Vedelkütuse nõuetekohasuse tõendamise protseduurid ja korrale" ning nõuti eriliste hoolsustingimuste täitmist: vastavussertifikaadi ja kaubasaatelehe vormistamist. Kolleegium märkis, et vastavussertifikaat kui dokumentaalne tõend annab ilmselgelt teavet ka selle kohta, kes oli kütusepartii müüja. Kui vastavussertifikaati pole müüjalt saadud, näitab see, et ka ostja polnud nõutaval määral hoolas ning see tekitab kahtluse selles, kas ostja ostis kauba või kas see kaup pärines arve väljastajalt.

otsus asjas nr 3-3-1-40-03, 12. juuni 2003. a otsus asjas nr 3-3-1-52-03 ning 20. juuni 2003. a otsus asjas nr 3-3-1-49-03, 02.10.2003. a otsus asjas 3-3-1-50-03.

²⁴⁰ Nimetatud otsuses viidatigi sellele, et rahapesu tõkestamise seaduse § 5 lg 1 p 2 ning § 7 lõike 3 alusel on ettevõtja kohustatud tuvastama isikusamasuse kõigil isikutel, kellelt ta tehingu või omavahel ilmselgelt seoses olevate tehingute sooritamisel kokku võtab vastu, kellele vahendab või maksab välja sularaha üle 100 000 krooni, sularahata arveldamise korral üle 200 000 krooni või tehingu või omavahel ilmselgelt seoses olevate tehingute eest nii sularahas kui sularahata arveldamise korral sularahas ja sularahata maksetena kokku üle 200 000 krooni. Nimetatud järeldus jäi maksuhalduritele siiski mõneti raskesti arusaadavaks ning järgmisena asuti väitma seda, et ka sularahata (s.o eelkõige pangalaekannetega tasumisel) peaks hakkama ka eraldi tehingu teist poolt tuvastama. Käesolevaks ajaks on siiski Riigikohtu praktika täienenud seoses sularahata arveldustega. RKHK 03.06.2004. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-21-04 leiti, et sularahata arveldamise teel müüja pangakontole tasumisel ei saa müüja esindaja isiku tuvastamata jätmisest teha järeldust, et seetõttu pole teada tegelik müüja.

²⁴¹ Maailma Kaubanduskeskuse ründamine terroristide poolt 09.11.2001. a on jätnud oma jälje ka Eesti õigussüsteemi. Alates 01.01.2004. a jõustunud seadusega rahapesu tõkestamise seadust muudeti ja nimetati ümber rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduseks. Vt RT I 2003, 81,544.

3.1.4. Arve

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel on lisaks sellele, et mõlemad tehingu pooled oleksid maksukohustuslased, oluline arve olemasolu. Kuna nii Eestis kui ka kogu Euroopa lähtutakse arvepõhisest käibemaksusüsteemist, siis on arvetel käibemaksuõiguses keskne tähendus²⁴². Tähendus seisneb eelkõige selles, et sisendkäibemaksu mahaarvamine saab toimuda KMS § 31 lg 1 kohaselt ainult arve alusel. Samasuguse põhimõtte leiame ka kuuendast direktiivist, mille art 18 lg 1 p a kohaselt saab sisendkäibemaksu maha arvata ainult nõuetekohase arve alusel. Arvete kaudu on maksuhalduril võimalik kontrollida kogu müügi- ja tootmisahelat, sest käibemaksu arvestamine ja sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub sünkroonselt. Iga mahaarvamise korral peab olema võimalik leida arve väljastaja²⁴³. Seejuures KMS § 37 lg 1 kohustab kauba müüjat või teenuse osutajat väljastama arvet 7 päeva jooksul arvates kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päevast alates²⁴⁴.

Euroopa Kohtu praktikas on kinnitatud põhimõtet, et sisendkäibemaksu mahaarvamist saab teostada ainult konkreetsete kaupade ja teenuste kohta esitatud arvete alusel. Mingit arvestuslikku või hinnangulist mahaarvamist ei lubata, sest kogu süsteem on nõ arvepõhine ning seda on kinnitanud ka Euroopa Kohtu praktika. Euroopa Kohtu 08.11.2001. a otsuses kohtuasjas nr C-338/98 on sedastatud, et kuuenda direktiiviga oli vastuolus Hollandis kehtinud kord, mis lubas tööandjal maha arvata käibemaksu töötajatele paušaalmäärades makstud hüvitiselt seoses sõiduauto kasutamisega töösõitudeks. Kohus motiveeris oma otsust sellega, et käibemaksu mahaarvamiseks puudub nõuetekohane arve ning et tarne saajaks oli töötaja, mitte tööandja. Kuna töötamine töölepingu alusel ei tekita maksustatavat käivet, siis ei saanud töötaja poolt auto kasutamist töösõitudeks käsitada käibena. Kohus leidis, et tööandja sai töötaja tegevusega seotud kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata ainult siis, kui kauba soetajaks oli tööandja ning selle kohta oli olemas arve. Teatud juhtudel siiski tunnistatakse õigust sisendkäibemaksu mahaarvamise tõendamiseks muu dokumendiga kui seda on arve. Euroopa Kohtu 05.12.1996. a otsuses kohtuasjas C-85/95 on märgitud, et liikmesriikidel on õigus täpsemalt määratleda kriteeriumid dokumentidele, mis originaalarve

²⁴² Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 224.

²⁴³ Reeglina väljastab arve kauba müüja või teenuse osutaja. Teatud juhtudel on aga võimalik, et maksukohustuslase asemel väljastab arve kauba soetaja või teenuse saaja (*self-billing*). Eelduseks on sellekohane kirjalik kokkulepe poolte vahel (KMS § 37 lg 5).

²⁴⁴ Probleemid tekivad siis, kui müüja peaks mingil põhjusel keelduma arve väljastamisest. Sellisel juhul tuleb kontrollida seda, kas poolte vahel sõlmitud lepingus on olemas KMS § 37 lg 7 tingimused.

kõrval tõendavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust²⁴⁵. Nimetatud dokumendid peavad tõendama käibe toimumist²⁴⁶.

Just seetõttu, et arvete alusel toimub nii käibemaksu arvestus kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamine, on arvetele kehtestatud KMS-is tavapärasest arvest erinevad nõuded. RKHK 19.06.2002. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-26-02 on märgitud, et oluline on silmas pidada, et käibemaksuarvestuses ja tulumaksuarvestuses kehtivad erinevad nõuded maksukohustuse vähendamise õigust tõendavatele dokumentidele. Riigikohus viitas selles otsuses sellele, et TuMS-is ei olnud kuludokumentidele täpseid vorminõudeid esitatud. Sellepärast tuleb juhendada RPS üldnõuetest, mis ei räägi otseselt arvest, kuid selle asemel kasutatakse mõistet "raamatupidamise algdokument" (RPS § 7). Enamasti on raamatupidamise algdokumentiks just arve. Kui võrrelda kahte seadust, siis võib tõdeda seda, et erinevused on just seoses käibemaksuga. Üldnõuded on RPS-is ja KMS-is sarnased. KMS §-st 37 tuleneb, et arvel peab olema näha eelkõige arve väljastaja, arve number, poolte aadressid. Erisused tulenevad sellest, et KMS § 37 lg 7 p 8 kohaselt peab arvel olema märgitud kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui seda pole hinna sisse arvatud. Samuti nõuab KMS § 37 lg 7 p 9, et arvel oleks märgitud maksustatav summa käibemaksu määrade kaupa koos kohaldatavate käibemaksu määradega või maksuvaba käibe summa. Alates 01.05.2004. a on arvel KMS-is täiesti erinevad ühendusesiseste tehingute, kolmnurk tehingute, nullmäära rakendamise ja muude sarnaste tehingute puhuks, mis nõuavad teatud tehingute puhul viitamist KMS sätetele või siis kuuendale direktiivile (KMS § 37 lg 8).

3.1.5. Lihtsustatud arved

Reeglina peab arvetele esitatud nõuetest väga rangelt kinni pidama, teatud juhtudel võib alates 01.05.2004. a jõustunud seaduse kohaselt kasutada nõ lihtsustatud arvet. Varem, s.o kuni 30.04.2004. a kehtinud seadus seda ette ei näinud ja võrreldes Saksamaaga oli Eesti KMS äärmiselt paindumatu. Alates 01.05.2004. a kehtivas seaduses on lihtsustatud arve esitamise võimalus ette nähtud § 37 lg-s 9, mille kohaselt võib lihtsustatud arve väljastada reisijateveo

²⁴⁵ Kohus viitas kuuenda direktiivi art 18 lg 1 punktile a, mille kohaselt saab sisendkäibemaksu maha arvata direktiivi art 22 lg 3 alusel väljastatud arve alusel. Art 22 lg 3 kohaselt peab iga maksukohustuslane kaupade võõrandamisel ja teenuste osutamisel teisele maksukohustuslasele väljastama arve või selle asemel muu dokumendi (sks k *ein an deren stelle tretendes Dokument*) ning sellest teise eksemplari ise säilitama.

²⁴⁶ Eestis on tekkinud probleeme kinnisvaratehingute puhul, kus müüja ei väljasta ostjale arvet. Käesoleva töö autor on seisukohal, et kui näiteks lepingus on ära toodud kõik KMS § 37 lg 7 nimetatud tingimused, siis võib nii käibemaksu arvestamine kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamine toimuda nimetatud lepingu alusel. Autor siiski mõõnab, et praktikas võib see tekitada probleeme, sest seni on lähtutud rangelt formaalsest arvest. Seetõttu kui dokumendi pealdises ei ole kirjas, et see on arve, siis võib tekkida maksuhaldurile selgitamise vajadus.

teenuse osutamisel ning parkimisautomaadi, automaattankla ja muude samalaadsete aparaatide väljatrükitava arve korral. Kui võrrelda tavalisi arvele esitatavaid nõuded (§ 37 lg 7) ja lihtsustatud arve nõudeid (§ 37 lg 10), siis on erinevus selles, et lihtsustatud arvel ei pea näitama arve järjekorranumbrit, maksukohustuslase aadressi, kauba soetaja või teenuse saaja nime ega aadressi ning muid kauba soetaja või teenuse saajaga seonduvaid andmeid, kauba kogust või teenuse mahtu, kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäeva või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäeva.

Saksamaal ei pea kuni 100-euroste arvete (maksustatav väärtus pluss käibemaks) puhul näitama eraldi käibemaksusummat ja piisab vaid kogusummast (UStG 15 lg 5, § 33 UStDV). Kui ostja soovib sisendkäibemaksu maha arvata, siis sellisel juhul peab ta ise sisendkäibemaksusumma välja arvutama. Maksusummat ei pea välja arvutama igal arvel eraldi, vaid võib ühe maksumääraga arveid liita ja summalt arvutada käibemaksu²⁴⁷. Arvetel peab olema selgitus, et hinna sees on ka käibemaks.

3.1.6. Arve korrigeerimine

Seoses arvetega on probleemne see, et ei KMS-is ega kuuendas direktiivis pole sätet selle kohta, kuidas parandada ebaõigelt arve väljastaja poolt arvel arvutatud käibemaksu²⁴⁸. Sellest järeldub, et liikmesriikidel on voli sätestada eeldused, mille täitmisel on võimalik parandada ebaõigesti arvutatud käibemaks. Tagajärg peaks sõltuma sellest, kas arvel näidatud käibemaksusumma on suurem või väiksem. Kui maksusumma on väiksem, võib arve saaja arvata oma sisendkäibemaksust näidatud summa maha. Arve väljastaja, s.t kauba võõrandaja või teenuse osutaja, peab maksma õige summa. Teisel juhul, kui maksusumma on suurem (hõlmab tegelikult ka neid juhte, kui käibemaks lisatakse sellisele teenusele või kaubale, mida ei tohiks üldse maksustada, või kui käibemaksu lisab arvele isik, kes ei ole käibemaksukohustuslane), peab arve väljastaja tasuma käibemaksu, kuid arve saaja saab sisendkäibemaksu maha arvata ainult selles ulatuses, mis oleks õige. Praktikas kõige mõistlikum lahendus oleks see, kui arve parandatakse ja mõlemad pooled kasutavad parandatud arvet. Seda loogikat toetab KMS § 29 lg 7, mis aga ainult arve tühistamisest ja kreditarvest räägib²⁴⁹.

²⁴⁷ O.-G. Lippross. Osutatud töö, lk 608.

²⁴⁸ W. Birkenfeld. Osutatud töö, lk 85.

²⁴⁹ Kui jagada käibemaksu korrigeerimine tagasiulatuvaks (kui käibedeklaratsioonis esitatud andmed olid juba esitamise hetkel väärad, nt käibe kokkuliitmisel tehti arvutusvigu, maksuvabastusi või soodusmäärasid rakendati valesti, sisendkäibemaks arvati maha valel perioodil jne) ja edasiulatuvaks (kui pärast käibe toimumist muutuvad maksukohustuse aluseks olevad asjaolud, nt kaup tagastatakse, ostja esitab pretensiooni ning nõuab hinna

Arve väärast vormistamisest osas tekib ka siiski probleem, kui arvel näib käibemaksu isik, kes tegelikult ei ole käibemaksukohustuslane, kuid eksimuse tõttu kirjutab arvele käibemaksu, siis toob see kaasa maksukohustuse. Kuuenda direktiivi art 21 lg 1 p c sätestab, et maksukohustuslaseks on iga isik, kes märgib käibemaksu arvele või seda asendavale dokumendile. KMS § 3 lg 6 p 2 kohaselt peab käibemaksu maksma ka maksukohustuslasena registreerimata isik tehingult, mille kohta ta on esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksusumma. Siinkohal tuleb märkida seda, et kuigi maksukohustus tekib ka mittemaksukohustuslasel, siis sisendkäibemaksu mittemaksukohustuslase poolt väljastatud arve alusel maha arvata ei saa. Selles küsimuses on oma seisukoha andnud Euroopa Kohus asjas C-342/87, kus on märgitud, et sisendkäibemaksu mahaarvamine ei teki ainult seetõttu, et arvel on näidatud käibemaks. Saksamaal on sellest otsusest tulenevalt alates 1999. a praktika muutunud ning lähtutakse nimetatud kohtulahendist. Viidatud kohtulahendis nii kaebaja kui ka Komisjon märkisid, et kuuenda direktiivi art 17 lg 2 punkt a on tõlgendatav selliselt, et iga arvel näidatud käibemaks peab olema sisendkäibemaksuna maha arvatav. Kaebaja ja komisjon põhjendasid oma seisukohta sellega, et kui sisendkäibemaksu maha arvata ei lubata, siis tekib vastuolo neutraalsuse põhimõttega. Kohus leidis siiski, et sellisel juhul ei saa ostja sisendkäibemaksu maha arvata. Vältimaks neutraalsuse printsiibi kahjustamist viitab Kohus lahendis järgmisele: *liikmesriikide ülesanne on tagada neutraalsuse põhimõtte täitmine, siseriiklik õigus peaks andma võimaluse vääralt arvutatud arve parandada, kui arve väljastaja poolt on tõendatud heas usus tegutsemine*. Kohtu selline seisukoht tugineb direktiivi art 20 lg 1 punktil a.

3.2. Piirangud sisendkäibemaksu mahaarvamisel

3.2.1. Piirangud seoses maksuvaba käibega

Sisendkäibemaksu mahaarvamine on lubatud, kui tegemist on maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenustega. Kui tegemist on maksuvaba käibega, siis ei lisata müüdavale teenusele või kaubale käibemaksu, kuid sisendkäibemaksu maha arvata ei saa. Kui kaupu kasutatakse nii maksuvaba kui ka maksustatava käibe tarbeks, siis sellisel juhul toimub mahaarvamine käivete suhtarvu alusel (KMS § 32 lg 1). Käivete suhtarvu määramisel on aluseks prognoos, kuid seda korrigeeritakse aasta lõpus, lähtudes tegelikust kasutusest (KMS § 33 lg 2).

vähendamist, ostja suhtes rakendatakse hinnasoodustust, tehing tühistatakse või tunnistatakse kehtetuks), siis § 29 lg 7 alusel muudatuste tegemine puudutab edasiulatuvat muutmist. Kui tagantjärele muudetakse lihtsalt arveid, siis on tegemist tagasiulatuva korrigeerimisega.

Eesti seadus kasutabki mõistet “maksuvaba käive”. Selle alla mõeldakse sellist kaupade ja teenuste käivet, millele ei pea lisama käibemaksu ja millest ei saa ka sisendkäibemaksu maha arvata. Mujal riikides eristatakse tihtipeale maksuvaba käivet, mis annab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja maksuvaba käivet, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kuues direktiiv eristab maksuvabastusi, mis annavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse (KMS-is 0 % määraga käive) ja maksuvabastusi, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (maksuvaba käive). Sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalusega maksuvabastused on direktiivi artiklites 15 ja 16. Maksuvabastused, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalust, on sätestatud direktiivi artiklis 13 ning lisaks sellele ka üleminekusätetes artikkel 28 lg 3 punktides a-c Kui kaupu kasutatakse nii maksuvaba kui ka maksustatav käibe tarbeks, siis sellisel juhul toimub mahaarvamine käivete suhtarvu alusel (KMS § 32 lg 1)²⁵⁰.

Maksuvabastused on kehtestatud erinevatel eesmärkidel. Kehtiva seaduse alusel võib välja tuua kahte liiki maksuvabastusi. Esimese grupi maksuvabastuste eesmärgid on enamasti sotsiaalsed. KMS § 16 lg 1 kasutabki mõistet “sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käive”²⁵¹. Enamasti on tegemist kaupade või teenustega, mille hinda riik soovib hoida odavamana käibemaksu võrra. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamist selliste kaupade ja teenuste võõrandamisel ei ole, siis on tegemist kaupade ja teenustega, mille sisendi pool on tagasihoidlik. Tegemist võib olla tööjõumahukate teenuste või kaupadega, mille puhul on sisendiks käibemaksuga mittemaksustatavad kulud.

Maksuvaba käibe puhul seatakse erialakirjanduses kahtluse alla sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld²⁵². Seda põhjusel, et koormama peaks just tarbijat, mitte ettevõtjat. Sisuliselt võib selline sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld kaasa tuua samasugused tagajärjed nagu algupärane käibemaks, mis oli kumuleeruv ja mis ei lubanud sisendkäibemaksu maha arvata²⁵³. Nõustuda tuleb sellega, et kui maksuvabastus puudutab

²⁵⁰ RKHK 19.04.2004. a otsuses asjas nr 3-3-1-12-04 on kuni 31.12.2002. a kehtinud seaduse tõlgendamisel märgitud, et KMS § 18 lg-tes 5 ja 5¹ ei peeta silmas mitte üksnes ehitise sihtotstarvet, vaid ka eluruumide kasutamist maksustatava käibe või maksuvaba käibe tarbeks. Seejuures pole oluline eluruumi kasutamise planeeritav eesmärk, vaid eluruumi tegelik kasutamine maksustatavas või maksuvabas käibes.

²⁵¹ Ka kuuenda direktiivi art 13 osas A toodud maksuvabastusi nimetakse sotsiaalse iseloomuga maksuvabastusteks.

²⁵² K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 643

²⁵³ Eestis oli kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduse 17 lg 3 p 1 kohaselt nullmäära võimalik rakendada ka maksuvabale kaubale või teenusele. Selle sättega tegelikult anti konkurentsieelis Eesti ettevõtjatele, kes said maksuvabade kaupade ekspordil sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Alates 01.05.2004. a sellist sätet enam seaduses ei ole.

ainult ühte lüli tootmisahelas, siis sellisel juhul ei ole tegemist ehtsa maksuvabastusega, sest järgmine lüli tootmisahelas maksustaks käibe jälle täies ulatuses. Seda on aga raske seadusandjal määratleda, kas ühte kaupa kasutatakse tootmisahela lõpus või keskpäigas. Seetõttu tuleb nõustuda kriitikaga maksuvaba käibe suhtes. Tõenäoliselt oleks mõistlikum soodustuse tegemisel rakendada soodsamat maksumäära, sest see tagaks neutraalsuse. Madalama maksumäära eesmärk on muuta mõne kauba või teenuse hinda tarbija jaoks odavamaks. Alandatud maksumäär annab kauba müüjale või teenuse osutajale täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Sellest järeldub, et eelkõige kaupade puhul annab alandatud maksumäär tarbijale soodsama efekti, kui annaks maksuvabastus²⁵⁴.

Osaliselt peaks maksuvaba käibe negatiivset külge – kumuleerumist – vältima valikuõiguse ehk optiooni andmine käivete maksustamisel (KMS § 16 lg 3). Selleks peab täitma teatud tingimused. Kõige olulisem on maksuhalduri teavitamine maksustamisest käibega samal maksustamisperioodil või siis enne käibe toimumist. Tagantjäreli teavitamine ei ole võimalik, seadus nõuab selgesõnaliselt, et teavitamine peab toimuma enne käibe tekkimist. Teavitamine võib toimuda ainult valitud tehingu suhtes, selleks peab siis ka teate vastavalt vormistama. Korra tehtud valikust ei saa pärast maksuhalduri teavitamist enam loobuda, st kui müüja jätab käibemaksu arvele lisamata või maksuhaldurile tasumata, siis on maksuhalduril õigus määrata see käibemaks maksuotsusega ja nõuda müüjalt sisse. Kui maksuhaldurit õigeaegselt ei teavitatud, siis loetakse käive jätkuvalt maksuvabaks. See tähendab, et kui ettevõtja on arvel käibemaksu näidanud, peab ta arvel näidatud käibemaksu kas riigile tasuma või ostjale tagastama, kuid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ettevõtjal vaatamata sellele ei ole. Ostja saab ainult erandjuhtudel sisendkäibemaksu maha arvata²⁵⁵. Saksa autorid märgivad, et optiooni rakendamiseks peab maksuhaldurit teavitama ning see võib toimuda käibemaksu eel- või aastadeklaratsioonis (sks k *Voranmeldung oder Jahreserklärung*)²⁵⁶. Eestis on millegipärast peetud vajalikuks kehtestada KMS § 16 lg 3 eraldi kirjalik teavitamiskohustus. Tundub, et meie seadusandja ei ole veel lahti saanud kombest tekitada mõttetut makulatuuri, kui seda saaks vältida maksudeklaratsioonis ühe täiendava lahtri tegemisega.

Maksuvabastus võib teatud juhtudel anda ka vastupidise efekti, kui olukord ühiskonnas muutub ja seadust vastavalt sellele ei muudeta. Maksuvabastus üürile oli algselt

²⁵⁴ Lehis, L. Osutatud töö, lk 398.

²⁵⁵ RKHK 06.04.2006. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-8-06 on asutud järgmisele seisukohale: *Kui ostja taotleb maksuvaba käibe puhul pärast käibe toimumist käibemaksu mahaarvamist või tagastamist erandlikel asjaoludel, siis peab ta esitama maksuhaldurile tõendid selliste asjaolude esinemise kohta ja maksuhalduril on kaalutusõigus käibemaksu ja maksukorralduse põhimõtetele vastava otsuse tegemiseks.*

²⁵⁶ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 649.

sotsiaalpoliitilise taustaga, sest nii sooviti üürihindasid madalamal hoida. Samas võib sellise vabastusega saavutada hoopis vastupidise eesmärgi, kuna maksuvabastus paneb halvemasse olukorda ettevõtjad, kes investeerivad. Nt ettevõtja ehitab kulutab korteri renoveerimisel 500 000 krooni ehituskaupadele ning tasub seega 90 000 krooni käibemaksu. Hiljem korterit välja üürides hakkab ta “tagasi teenima” 590 000 krooni, mis tähendab kõrgemat üüri.

Teiseks liigiks maksuvabastuste puhul on tehnilist laadi vabastused. Sellised on KMS § 16 lg-s 2 toodud maksuvabastused. Selles osas peab siiski silmas pidama, et näiteks KMS § 16 lg 2 p-s 2 sätestatud maksuvabastus kinnisasjadele on osaliselt ka sotsiaalse iseloomuga maksuvabastus. Osa tehnilist laadi maksuvabastusi on kehtestatud topeltmaksustamise ärahoidmiseks, sest kaupa või teenust juba maksustatakse mõne tarbimismaksuga. Eestis on sellisteks käibelt võetavateks maksudeks müügimaks, lõbustusmaks ja hasartmängumaks, samuti tubakaaktsiis, pakendiaktsiis, kütuseaktsiis, alkoholiaktsiis. Kuna käibemaks on üldine tarbimismaks, siis teoreetiliselt peaks teised tarbimismaksud olema topeltmaksustamise vältimiseks vabastatud käibemaksust. See oleks jällegi kahjulik, sest kui teiste tarbimismaksudega kattuvad maksuobjektid maksuvabaks tunnistada, siis kaoks ära sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Eestis on KMS § 16 lg 2 p 7 kohaselt maksuvaba hasartmängu, sealhulgas loterii korraldamine ja loteriipilet. Sellise käibe tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Parema pildi maksuvabastuse olemusest annab teiste riikide kogemus. Näiteks Saksamaal on maksuvabad kollisiooni tõttu järgmised käibed²⁵⁷: käibed, mis on maksustatud kinnisasja võõrandamisemaksuga (*Grunderwerbsteuergesetz*); käibed, mis on maksustatud hasartmängu ja loteriiseaduse alusel (*Rennwett- und Lotteriegesetz*); kindlustusseltside teenused kindlustusmaksuseaduse (*Versicherungsteuergesetzes*) mõistes. Tähele tasub panna just seda, kuidas maksuvabastus on sõnastatud - teise maksuseaduse objekti kaudu. See viitab üheselt sellele, et soovitakse vältida topeltmaksustamist.

Tehnilist laadi maksuvabastus on kehtestatud veel postimaksevahenditele (KMS § 16 lg 2 p 4²⁵⁸, väärtpaberitele (KMS § 16 lg 2 p 6), investeringukullale (§ 16 lg 2 p 7) ja finantsteenustele (KMS § 16 lg 2 p 5). Sellisel juhul on tegemist kaubaga või teenusega, mida

²⁵⁷ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 662.

²⁵⁸ Kui postimaksevahend (eelkõige kirjamark) pakub juba tõsist huvi filatelistidele ning tänu sellele margi väärtus muutub suuremaks kui tema nimiväärtus, siis on tegemist juba tavapärase kaubaga, mis ei lähe maksuvabastuse alla. Maksuvabastus on ainult sellistele postimaksevahenditele antud, mis on Eesti Vabariigis kehtivad postimaksevahendid ning mida müüakse nimiväärtuses.

müüakse, kuid mis iseseisvat tarbimisväärtust ei oma²⁵⁹. Finantsteenused valmistavad alles tarbimist ette, nagu näiteks laenu andmine²⁶⁰. Laenurahast saab isik alles osta kaupu ja teenuseid, mida on võimalik tarbida. Teine probleem seisneb ka sellest, et finantsteenuste puhul tihtipeale on raske määratleda maksustatavat väärtust²⁶¹.

Kuna maksuvaba käive ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, siis tekib oht kumuleerumiseks. Seetõttu peab seaduse tõlgendamisel lähtuma sellest, et ainult sellised kaubad ja teenused, mille suhtes on selgesõnaliselt kehtestatud maksuvabastus, ei ole maksustatavad. Mõistetele “kaubad” ja “teenused” antakse erinevate riikide käibemaksuseadusandluses tavaliselt ülimalt lai tähendus. Selle eesmärgiks on hõlmata igasugune majanduslik tegevus²⁶². Käibemaks kui üldine tarbimismaks peab hõlmama kõikide kaupade ja teenuste käivet ning maksuvabastus kujutab endast erandit, mida peab käsitlema võimalikult kitsalt. Eeltoodu eeldab aga, et maksuvabastused ja erandid maksuvabastustest tuleb selgelt ja täpselt sõnastada. KMS § 16 lg 2 p 2 sätestab üldreegli, mille kohaselt kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine ning eluruumi hooldusteenuse osutamine eluruumi omanikule, samuti maamaksu- ja hoonekindlustuskulud, mida teenuse saajalt nõuab eluruumi üürileandja või hooldusteenuse osutaja. Sama punkt lisab täpsustava erandi mille kohaselt majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata. Nimetatud regulatsioon pärineb kuuenda direktiivi artikli 13 lg b punktist b. Erinevus on selles, et direktiivist erinevalt on Eestis välja jäänud kämpingud ja telkimisplatsid. Direktiivi artikkel 13 lõige B punkti b alapunktis 1 on sõnaselgelt sätestatud, et *majutusteenuse osutamine hotellinduses vastavalt iga liikmesriigi seadusandlusele või sarnase eesmärgiga tegevuse sektoris, sealhulgas puhkelaagri kohtade või kämpinguplatside väljarentimine suletud kinnisasjal*. Tõepoolest võib telkimisplatsi üürimist võrdsustada kinnisasja üürimisega, kuid tegelikult tarbitakse tavaliselt koos sellega ka muid teenuseid. Seega oleks täpsustus vajalik ja hoiaks ära

²⁵⁹ Teoreetiliselt võiks väärtpaberitega ahju kütta ja näiteks Eesti Maapanga aktsiatega võikski seda teha, kuid väärtpaberi eesmärk on siiski olla nõ asjastunud õigus mitte küttematerjal. RKHK 19.06.2002. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-26-02 on märgitud: *Osutatava teenusega Käibemaksuseaduse mõttes saab olla tegemist siis, kui isik, kellele teenus osutati, sai rahaliselt hinnatava ja tarbimisväärtust omava hüve. Vastupidine järeldus oleks vastuolus maksustamise üldtunnustatud tulemuslikkuse põhimõttega. Käibemaksustamisel tähendab see põhimõtte kauba või teenuse tarbimise maksustamist.*

²⁶⁰ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 616.

²⁶¹ Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 205.

²⁶² Sealsamas, lk 184.

võimalikud probleemid. Nii mõnelegi turismitalupidajale võib selline direktiivist kõrvalekaldumine tulevikus peavalu tekitada²⁶³.

Ka Euroopa Kohtu praktikas on seoses kuuenda direktiivi tõlgendamisega märgitud seda, et maksuvabastusi tuleb tõlgendada võimalikult kitsalt (Euroopa Kohtu 05.06.1997. a otsus kohtuasjas C-2/95). Kuna üldreegli kohaselt on kõikide kaupade ja teenuste käive maksustatav, siis igasugused vabastused kujutavad endast erandeid, mida peab võimalikult kitsalt käsitlema. Eraldi võib siinkohal ära tuua mõned seisukohad seoses kinnisasjade maksustamisega. Euroopa Kohtu 12.12.2000. a otsuses kohtuasjas C-359/97 nimetatakse *expressis verbis*, et mõiste “kinnisasjade rentimine” on kitsalt tõlgendatav, kuna tegemist on erandiga üldisest käibemaksusüsteemist. Euroopa Kohtu 09.11.2001. a otsusest kohtuasjas C-108/99 tuleneb, et rendisuhte oluliseks tunnuseks on asjaolu, et rentnik saab tasu eest õiguse vallata kinnisasja selliselt nagu ta oleks selle asja omanik ja seega välistada teistel isikutel kinnisasja kasutamine (direktiivi tõlgendus puudutas art 13 osa B punkti b, mille kohaselt kinnisasjade väljarentimine ja üürimine on maksuvaba)²⁶⁴. Sisuliselt välistab rendisuhe ka omaniku õiguse asja kasutada ja vallata. Euroopa Kohus on ühes hiljutises kohtuotsuses (12.06.2003. a otsus kohtuasjas C-275/01) väljendanud seisukohta, et kinnisasja üürimiseks ei saa lugeda sigaretiautomaatide paigaldamist ruumidesse (ruumide omanikule maksti kokkulepitud osa automaadi müügitulust). Kohus märkis, et kinnisasja üürile andmine direktiivi art 13 osa B punkti b tähenduses peab silmas sellist olukorda, kus üürnik omandab õiguse vallata kinnisasja või selle piiritletud osa nagu omanik ning välistada teiste isikute (sh omaniku) kasutusõiguse sellele kinnisasja osale. Rendisuhte kitsale käsitlusele viitab ka kuuenda direktiivi art 13 osa B punkti b tekst, mis välistab maksuvabastuste alt parkimiskohtade üürimise, statsionaarselt paigaldatud masinate ja seadmete üürimise, majutusteenused, kämpinguplatside üürimise, seifide üürimise. Toodud näited viitavad kõik sellele, et kinnisasja üürimise all peetakse silmas kinnisasja ja selle kõikide osade täieliku valduse üleandmist üürnikule (rentnikule). Näiteks maantee, silla või tunneli läbimise eest võetav tasu ei ole samuti vaadeldav tasuna kinnisasja üürimise eest. Kõikide nende lahendite

²⁶³ Siinkohal võib märkida ka, et kuni 30.04.2004. a seadus ei erinenud kehtivast seadusest. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 18 lg 2 punkti 2 kohaselt ei maksustatud käibemaksuga kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist ning eluruumi hooldusteenuse osutamist eluruumi omanikule, samuti üürileandja või hooldusteenuse osutaja poolt teenuse saajalt nõutavad maamaksu- ja hoonestamiskulud. Majutusteenuse osutamisel ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata. Samas oli nii vana kui ka kehtiva seaduse puhul peamine eesmärk viia Eesti käibemaksuõigus kooskõlla Euroopa Ühenduse käibemaksuõigusega.

²⁶⁴ Kuues direktiiv on kogu aeg olnud KMS-i eeskujuks. Alates 01.01.2002. a kehtiva KMS seletuskirjas on selgesõnaliselt öeldud, et *seaduse eesmärgiks on käibemaksuseaduse ühtlustamine Euroopa Liidus käibe-maksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiiviga (77/388/EMÜ, edaspidi Kuues Direktiiv) ja sellest tulenevate teiste direktiividega seoses Eesti eelseisva liitumisega Euroopa Liiduga.*

põhjal võib teha järelduse, et käibemaksuga peab maksustama kõikide kaupade ja teenuste käivet, kui sõnaselgelt ei ole selle kohta olemas maksuvabastust.

Maksuvabastuste osas ei olnud kehtivas KMS-is sätet mis hoidnuks täielikult ära kumulatsiooni selliste kaupade võõrandamisel, mis olid soetatud varasema KMS-i ajal ja millelt ei saanud sisendkäibemaksu maha arvata. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 18 lg 2 p 4 kohaselt oli maksuvaba sellise kauba käive, mille sisendkäibemaks ei kuulunud seaduse kohaselt mahaarvamisele. Seega kui isik oli soetanud kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS alusel sõiduauto ettevõtluse tarbeks, siis selle võõrandamisel ei pidanud ta käibemaksu lisama²⁶⁵. Selline regulatsioon oli mõistlik ning põhjendatud. Uude seadusesse algselt sellist sätet üle ei toodud. Mingil määral vältis kumulatsiooni KMS § 29 lg 5, mille kohaselt oli maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupu nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, või kes on soetanud kaupu maksuvabaks käibeks (§ 16), külaliste vastuvõtuks, oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks (§ 30) või ettevõtlusega mitteseotud otstarbeks, õigus maha arvata nende kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, mil need kaubad maksustatava käibena võõrandati. Seega, kui isik soetas sõiduauto kuni 31.12.2001. a kehtinud seaduse alusel ja ta ei saanud käibemaksu maha arvata, siis sellest hoolimata pidi ta müügil lisama käibemaksu. Seda probleemi ei soovitud ületada ka tõlgendamise teel ning nii maksuhaldur kui ka Rahandusministeerium olid kindlad, et kumuleerumine antud juhul on täiesti põhjendatud. Rahandusministeerium avaldas järgmise seisukoha: *Rahandusministeerium on seisukohal, et nimetatud sätet kohaldatakse juhul, kui kaubad, mis võõrandatakse maksustatava käibena, kuid mis ei ole soetatud maksustatava käibe tarbeks, ei tohi olla kasutatud ettevõtluses. Nendele kaupadele, mida on kasutatud ettevõtluses see säte ei laiene. Nimetatud seisukohta jagab ka Maksu- ja Tolliamet. Sõiduautode võõrandamisel, mis on soetatud ettevõtluse tarbeks, s.t nende soetamisel, remondi või hoolduskuludelt ning nende tarbeks soetatud kütuselt on sisendkäibemaks maha arvatud, ei kohaldu käibemaksuseaduse § 29 lg 5²⁶⁶. Käesoleva töö autor leiab, et selline tõlgendus on vastuolus käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhimõttega. Seda seisukohta kinnitab ka Euroopa Kohus, kes on asunud asjas 50/88 seisukohale²⁶⁷, et kui maksukohustuslane pole sisendkäibemaksu maha arvanud*

²⁶⁵ Kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS § 18 lg 4 p 2 kohaselt maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust ei arvatud maha käibemaksu, mille registreeritud maksukohustuslane oli maksnud sõiduautode soetamisel ja kapitalirendile võtmisel.

²⁶⁶ Autori käsutuses on Rahandusministeeriumi 06.07.2004. a kiri nr V-I/8300 Maksumaksjate Liidule.

²⁶⁷ Analoogiliselt on tegelikult Euroopa Kohus lahendanud ka omatarbe kaasu. Näiteks kohtuasjas C-20/91 on kohus asunud seisukohale, et kui ehitusettevõtja on soetanud kinnisasja selleks, et seda kasutada eratarbimises ja sellele kinnisasjale maja ehitab, siis ei ole tegemist kinnisasja omatarbega. Kuna kinnisasjalt pole sisendkäibemaksu maha arvatud, siis ei saa tekkida ka omatarvet, s.t maksustatava käibe juhtumit.

mittemaksukohustuslaselt soetatud sõiduauto soetamisel, ei saa toimuda ka maksustamist kuuenda direktiivi art 6 lg 2 punkti 1 alapunkti a alusel²⁶⁸. Kohus on märkinud, et sellise kauba maksustamine, millelt ei ole sisendkäibemaksu maha arvatud, viiks topeltnmaksustamiseni, mis omakorda oleks vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ja seega kuuendal direktiivil tugineva üldise lisandunud väärtuse süsteemiga²⁶⁹.

Alates 01.01.2006. a jõustusid muudatused, millega täiendati kehtiva KMS § 16 lg 2 p 9 selliselt, et nüüdsest on antud maksuvabastus kaupadele, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, välja arvatud juhul, kui kaup on soetatud enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud osaliselt. Samuti muudeti KMS § 29 lg 5 sõnastust ning uues redaktsioonis on sõnastus järgmine: *Maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupu, välja arvatud põhivara, nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, on õigus maha arvata nende kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, mil need kaubad maksustatava käibena võõrandati. Enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara sisendkäibemaks on õigus maha arvata, võttes arvesse käesoleva seaduse § 32 lõikes 4 sätestatud, üksnes juhul, kui isik ei ole seda põhivara kasutanud enne maksukohustuslasena registreerimist.* Eeltoodu peaks vältima kumuleerumist, kuid ei päästa neid ettevõtjaid kes vahepealsel perioodil (01.05.2004. a kuni 31.12.2006. a) pidid võõrandama kaupu, millelt nad ei olnud käibemaksu maha arvanud. Sellisel juhul aitas ainult direktiivi otsekohaldamine.

3.2.2. Piirangud seoses mitteettevõtlusega

Üldreegli kohaselt ei tehta piiranguid sisendkäibemaksu mahaarvamisel, kui maksukohustuslane on seaduses ette nähtud tingimused täitnud. Lihtsustatult öelduna peab tal olema nõuetekohane arve ning ta peab kaupa või teenust kasutama oma ettevõtluses. Samas on olemas teatud kaubad ja teenused, mille puhul eeldatakse, et neid ei kasutata üldse või kasutatakse siis ainult osaliselt ettevõtluses. Tegemist on maksupoliitilise otsusega, mis peaks tagama maksu lihtsama ja efektiivsema administreerimise. Lisaks peaks teatud kaupade ja teenuste puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine vähendama maksupettusi.

²⁶⁸ Nimetatud säte annab kauba omatarbe koosseisu.

²⁶⁹ Nimetatud kohtuasjas Müncheneri advokaat Kühne soetas mittemaksukohustuslaselt oma ettevõtluse tarbeks sõiduauto, mida ta kasutas erasõitudeks. Saksamaa maksuamet leidis tollal kehtiva seaduse alusel, et asja kasutamine on omatarbe sõltumata sellest, kas sisendkäibemaksu on maha arvatud või mitte. Lisaks omatarbe olemuse selgitamisele on kohus selles asjas asunud seisukohale, et maksukohustuslane võib tugineda liikmesriigi kohtus direktiivile.

Piirangute kehtestamisel peab seadusandja olema äärmiselt hoolikas, et mitte tekitada kumuleerumist. RKHK 19.04.2004. a otsuses asjas nr 3-3-1-12-04 on märgitud, et ainuüksi võitluse tõhustamine ulatuslike käibemaksupettustega ei saa õigustada sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu, mille tulemuseks on käibemaksu kumuleerumine. Väljakujunenud praktika näitab, et eelkõige piiratakse mahaarvamist vastuvõtukulude, luksuskaupade ja sõiduautode puhul. Selliseid keelde on Eestis seadused alati sätestanud. Näiteks kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS § 18 lg 4 p 1 keelas sisendkäibemaksu mahaarvamise külaliste vastuvõtul ning § 18 lg 4 p 2 keelas sisendkäibemaksu mahaarvamise sõiduautode ostmisel ja kapitalirendile võtmisel. Eesti seadusandja on kaugemale läinud ja just maksupettuste vältimise eesmärgil oli kuni 31.12.2001. a kehtinud seaduse § 18 lg-s 8 sätestatud piirang, mis keelas sisendkäibemaksu mahaarvamise, kui soetatud kauba või teenuse maksustatav väärtus ühe tehingu kohta ületas 50 000 krooni ja selle eest tasuti sularahas. Nimetatud säte tunnistati RKPK 06.04.2002. a otsusega kohtuasjas nr 3-4-1-1-02 põhiseadusevastaseks²⁷⁰. Kuni 30.04.2004. a kehtinud seaduse § 21 lg 2 sätestas piirangu, mille kohaselt sõiduautode soetamisel või kapitalirendile võtmisel ning sõiduauto tarbeks mootorikütuse soetamisel saab maha arvata 2/3 käibemaksust. Tegemist oli seega maksimaalse mahaarvamisega. Absoluutne keeld oli sätestatud seaduse § 23 lg-s 1 külaliste vastuvõtuks, töötajate toitlustamiseks või majutamiseks tehtud kulutuste osas. Alates 01.05.2004. a kehtiv seadus sätestab § 30 lg-s 1, et arvestatud käibemaksust ei arvata maha külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupade ja teenuse sisendkäibemaksu. Piirangut sõiduautode ja mootorikütuse osas ei ole enam. Viimane muutus on tingitud juba eelpool nimetatud kuuendast direktiivist ja Euroopa Kohtu praktikast.

Kuuendas direktiivis on sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud toodud artikli 17 lõikes 6. Selle kohaselt pidi ühenduste nõukogu nelja aasta jooksul alates direktiivi jõustumisest määrama komisjoni ettepanekul, millistelt kuludelt ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata kuludelt, mis ei ole vahetult ärilise iseloomuga, nagu luksus-, meelelahutus- ja vastuvõtukulud. Eraldi nimetatakse veel omatoodetud kaupadelt ja iseendale osutatud teenustelt makstava käibemaksu (art 5 lg 7 punkt

²⁷⁰ Riigikohus pidas sellist piirangut ebamõistlikuks, ebavajalikuks ning ebaproportsionaalseks ettevõtlusvabaduse suhtes. Märkimata ei saa aga jätta seda, et nimetatud sätte oli vastuolus ka käibemaksu enda põhimõtetega, sest ei ole ühtegi mõistlikku põhjust keelata sisendkäibemaksu mahaarvamine siis, kui kauba või teenuse eest on tasutud sularahas. Riigikohus on seetõttu märkinud, et KMS § 18 lg 8 on vastuolus tekkepõhise käibemaksuarvestuse põhimõtetega. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei sõltu arve tasumise faktist, siis juhtumil, kui arvet üldse ei tasuta, võib sisendkäibemaksu maha arvata, kui aga arve tasutakse sularahas, siis ei või.

a, art 6 lg 3). Direktiivi art 17 lg 6 kehtestas 4-aastase tähtaja, mis on ammu möödas (tähtaeg sai täis 4 aasta möödumisel direktiivi jõustumisest (01.01.1979. a jõustus direktiiv – s.o 01.01.1983. a). Põhjus on eelkõige sellest, et liikmesriigid ei ole saavutanud selles küsimuses üksmeelt. Kuni täpsema korra kehtestamiseni võivad liikmesriigid jätta jõusse varasemad sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud (nn *stand-still* klausel). Varasemad piirangud peavad olema kooskõlas teise direktiiviga (67/228EMÜ). Teise direktiivi art 11 lg 4 lubas piirata sisendkäibemaksu mahaarvamist kindlatelt kaubagrupidelt ja teenustelt, mis võivad olla kasutatavad ka väljaspool ettevõtlust. Piirang võis laieneda ka juhtudele, kus konkreetset kaupa või teenust tegelikult väljaspool ettevõtlust ei kasutatud. Sellest tulenevalt on mitmes liikmesriigis keelatud siiaamaani näiteks sõiduautode soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamine.

Sisendkäibemaksu mahaarvamist on peale Eesti loomulikult põhjendatult ja vähem põhjendatult piiratud ka teistes Euroopa riikides ja nii on Euroopa Kohus erinevates asjades pidanud võtma seisukoha. Euroopa Kohtu 19.09.2000. a otsuses kohtuasjades nr C-177/99 ja C-181/99 tunnistati kehtetuks Prantsusmaale antud erand, millega lubati piirata sisendkäibemaksu mahaarvamist majutuskuludelt. Kohus leidis, et erandit lubav Nõukogu otsus on proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades kehtetu selles osas, mis annab riigile õiguse keelata ettevõtjatel sisendkäibemaksu mahaarvamine siis, kui ettevõtjad tõendavad kauba või teenuse otsese seotuse ettevõtlusega. Euroopa Ühenduses kohtab mitmete riikide õiguskorras erandeid, mis keelavad teatud kaupade ja teenuste puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise või piiravad seda oluliselt. Selliseid erandid on andnud Nõukogu liikmesriikidele, kuid erandite puhul peab siiski silmas pidama seda, et nende kehtestamisel peab väga täpselt järgima kuuendat direktiivi ja vastavat Nõukogu luba. Probleem kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99 seisnes selles, et Nõukogu oli andnud 28.07.1989. a otsusega 89/847 kuuenda direktiivi art 27 alusel Prantsusmaale erandi. Prantsusmaa võis välistada sisendkäibemaksu mahaarvamise majutuse-, toitlustamise- ja vastuvõtukulude osas. Prantsusmaal kehtinud regulatsiooni kohaselt sai maha arvata sisendkäibemaksu ainult siis, kui majutamine või toitlustamine toimus tasu eest, kui tegemist oli ehitustel või tootmisalade turva- ja valveteenistuste majutamisega ning kui tegemist oli lepingust või seadusest tuleneva vastutusega (mõeldud nt lennuettevõtjaid, kes majutavad hilinemistel reisijaid). Erand kehtis nii kaua, kuni Euroopa Ühendus ei sätestanud ise selgeid reegleid. Antud kohtuasjas nõudsid Prantsusmaa ettevõtjad sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamist ning leidsid, et nõukogu otsus 89/847 ei ole kehtiv, sest see on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega, kuna ei tehta vahet selles, kelle jaoks on majutus- või vastuvõtukulud tehtud (kas töötajate, juhtkonna või

kolmandate isikute jaoks). Prantsusmaa põhjendas erandi vajadust eelkõige sellega, et vältida maksude tasumisest kõrvalehoidumist. Kohus leidis, et proportsionaalsuse põhimõte on Euroopa Kohtu praktika kohaselt üks Euroopa Ühenduse õiguse põhimõtteid ning viitas seejuures 11.07.1989. a otsusele asjas 265/87. Kohtu arvates ei ole meede, millega välistatakse kõikide majutus-, toitlustus- ja vastuvõtukulude sisendkäibemaksu mahaarvamine, kooskõlas soovitava eesmärgiga vältida maksupettusi. Kohus selgitas, et eelkõige tekib ebaproportsionaalsus, kui liikmesriigi õiguskorras on juba vastavad vahendid olemas. Kaebajate üks väide oli just see, et Prantsusmaa äriühingute tulumaksust sai majutus-, toitlustamis- ja vastuvõtukulud maha arvata, kui maksumaksja tõendas nende seotust ettevõtlusega. Sellest tulenevalt leidis kohus, et nõukogu otsus 89/847 on proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades kehtetu, kui ta annab riigile õiguse ettevõtjatel keelata sisendkäibemaksu mahaarvamine siis, kui ettevõtjad tõendavad kauba või teenuse seotuse ettevõtlusega²⁷¹.

Sõiduautodega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitleb Euroopa Kohtu otsus asjas nr C-305/97. Selles asjas soovisid Suurbritannia ettevõtjad Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd, Allied Domecq plc ja T.C.Harrison Group Ltd sõiduautode soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata, kuid Suurbritannia käibemaksualane regulatsioon seda ei võimaldanud²⁷². Tekkinud kohtuvaidluse käigus küsis Suurbritannia kohus Euroopa Kohtult eelotsust. Kohus leidis selles asjas, et teise direktiivi art 11 lg 4 lubab liikmesriikidel keelata sisendkäibemaksu mahaarvamise sõiduautode puhul, mida maksukohustuslane kasutab ettevõtluses²⁷³. Siiski märkis kohus, et vastav säte ei anna liikmesriigile õigust piirata ükskõik milliste kaupade või teenuste puhul sisendkäibemaksu mahaarvamist. Kohus leidis, et sõiduautode puhul on piirang lubatud, sest sõiduautode näol on tegemist asjadega, mida oma olemuselt osaliselt või täielikult saab kasutada ettevõtja või tema personali eratarbimises. Seetõttu märkis kohus, et liikmesriigid võivad säilitada teise direktiivi art 11 lg 4 alusel

²⁷¹ Prantsusmaa valitsus taotles selles asjas muuhulgas seda, et negatiivse otsuses puhul kohus piiraks ajaliselt otsuse kehtivust (s.t otsus puudutaks teatud perioodi). Kohus pidas vajalikuks märkida, et see on esimene kord, kui riigi valitsus sellist kaitset nõuab. Lisaks leiti, et Prantsusmaa ise mõjutas erandi tegemisel piisavalt vastava Nõukogu otsuse sisu. Selles tulenevalt keelduti sellise taotluse rahuldamisest.

²⁷² Suurbritannia vastav määrus sätestas (VAT (Cars) Order 1972), et sõiduautode soetamisel või importimisel ei või sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud siis, kui soetamine seisneb rentimises, kui sõiduauto soetatakse ümberehitamiseks millekski muuks kui sõiduautoks ning kui sõiduauto on uus ja ta soetatakse edasimüügiks.

²⁷³ Teise direktiivi art 11 lg 4 kohaselt teatud kaupade ja teenuste puhul võib liikmesriik välistada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, eriti nende kaupade ja teenuse sisendkäibemaksu, mida saab kasutada osaliselt või täielikult maksukohustuslase või tema töötajate eratarbimises.

kehtestatud regulatsiooni, kui tegemist on otseselt ettevõtluses kasutatavate sõidukitega või sõidukitega, millega ei ole võimalik erasõite teha²⁷⁴.

Euroopa Kohtu 21.03.2000. a lahendis seotud asjades C-110/98 kuni C/147/98 on sedastatud, et Euroopa Kohtu praktika on kuuenda direktiivi artiklites 17 jj reguleeritud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus lisandväärtuse maksu integreeritud osa ja seega teda ei saa ka piirata²⁷⁵. Samasugusele seisukohale on Euroopa Kohus asunud veel mitmes teises asjas (nt C-396/98). Nimetatud seisukoht on juba mõjutanud ka KMS-i. Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 21 lg 2 lubas ettevõtluses kasutatava auto soetamise või kapitalirendile võtmise ning selle sõiduauto tarbeks mootorikütuse soetamise korral maha arvata kaks kolmandikku sisendkäibemaksust. Alates 01.05.2004. a kehtiv seadus sellist piirangut enam ei sätesta ja maha arvata saab kogu sisendkäibemaksu. Samas ei tähenda see muidugi seda, et ettevõtja ei peaks üldse käibemaksu maksma. Selleks peab arvestama omatarbe regulatsiooniga ning igakuiselt peaks siiski välja arvutama omatarbe maksustatava väärtuse. Seega võib öelda, et enamiku maksukohustuslaste jaoks ei tohiks väga palju midagi muutuda, muutub lihtsalt arvestuse tehniline külg.

Oluline on tähelepanu pöörata sellele, et töötajatega seoses tehtud kulutuste maksustamisel peab olema otsene seos ja töötaja peab sisuliselt kasu saama. Euroopa Kohtu otsuses C-258/95 on asunud seisukohale, et vastutasul peab olema subjektiivne väärtus²⁷⁶. Kohus on selgitanud selles asjas, kus probleem seisnes ehitustööliste vedamises, et kuna antud juhul transport toimus alles teatud kauguse puhul (ehitajad) ja et palk ei sõltunud kuidagi sellest (ametiühinguga sõlmitud lepe nägi seda ette), siis pole vastutasu sooritusel, sest puudub nn subjektiivne väärtus. Selles asjas jõutigi arusaamisele, et antud juhul pole ühistransport alati võimalik ja tegemist on vajaliku kulutusega. Ja kuna tegu oli ehitajatega, siis vahetus töökoht pidevalt ning seega oli täiesti põhjendatud tööandja poolt selle ülesande enda kanda võtmine.

²⁷⁴ Kohtuotsuse puhul on oluline silmas pidada ka seda, mida on märgitud kuuenda direktiivi art 17 lg 6 kohta, mille kohaselt Nõukogu kehtestab Komisjoni ettepanekul nelja aasta jooksul regulatsiooni kaupade ja teenuste kohta, mille puhul ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Kuuenda direktiivi art 17 lg 6 kohta märkis kohus, et seda peab selliselt tõlgendama, et liikmesriigid võivad säilitada regulatsiooni, millega keelatakse teatud kaupade ja teenuste puhul sisendkäibemaksu mahaarvamine, kuigi Nõukogu kehtestatud tähtaeg. Kaebajad nimelt väitsid muuhulgas ka seda, et art 17 lg 6 toodud õigus säilitada piirangud on selle 4 aastaga piiratud.

²⁷⁵ Antud asjas oli Hispaania kehtestanud ettevõtjatele piirangud sisendkäibemaksu mahaarvamisel enne tegevuse alustamist, kui ettevõtjatel ei olnud maksustatavat käivet. Ettevõtja pidi maksuhaldurit teavitama enne tegevuse alustamist, samuti pidi ta teavitamisest aasta jooksul tegevust alustama. Hispaania valitsus viitas antud kohtuasjas sellist regulatsiooni põhjendades kuuenda direktiivi art 22 lõigete 1 ja 8 koostoimele. Kohus ei võtnud neid väiteid arvesse.

²⁷⁶ Selles asjas Saksamaa ettevõtja Fillibeck Söhne GmbH & Co KG, kes oli ettevõtja, vedas oma töötajaid objektile tööle ning maksis ka osadele töötajatele teiste töötaja transportimise eest. Saksamaa maksuhaldur leidis, et antud juhul on tegemist omatarbega ja tegemist on maksustatava käibega.

Sellest asjas võib seega teha järelduse, et hindama peab seda, kas ettevõtja jaoks on tegemist ettevõtluse säilitamiseks vajaliku kulutusega. Eestis on sarnased kaasused samuti probleeme tekitanud, kuid eelkõige seoses tulumaksu erisoodustuste regulatsiooniga²⁷⁷.

²⁷⁷ TuMS § 48 lg 5¹ kohaselt erisoodustuseks ei loeta kulutusi töötajate transpordiks elukoha ja töökoha vahel, kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga või kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust.

4. Piiriüleste tehingute maksustamine

4.1. Üldpõhimõtted piiriüleste tehingute maksustamisel

4.1.1. Sihtkoha ja päritolumaa printsiipt

Mittekumuleeruva käibemaksu kehtestamise üheks põhjuseks oligi see, et kumuleeruva käibemaksu puhul tekkisid probleemid riikidevahelises kaubanduses. Kumuleeruvast süsteemis oleks nullmäära rakendamine keeruline kui mitte võimatu²⁷⁸. Teine põhjus maksuvabastuse kehtestamiseks tuleneb maksu üldisest eesmärgist. Lõpptarbijat koormava maksu puhul peaks maksustama ainult siseriiklikku tarbimist²⁷⁹. Tarbimine, mis toimub kuskil mujal maailmas, ei tohiks huvi pakkuda riigile, kust kaup iseenesest pärit on. Euroopa Kohus on viidanud kohtuasjas C-111/92 kuuenda direktiivi seletuskirjas toodud põhjendusele, et sellised maksuvabastused²⁸⁰ peavad takistama seda, et väljaspool Euroopa Ühendust asuvad tarbijad tasuvad käibemaksu, kuna seda käibemaksu peavad tasuma ainult Euroopa Ühenduse tarbijad. Nimetatud otsuses on olulisem tähelepanu pöörata art 15 lg 1 tõlgendusele, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamist ekspordikäivete puhul ei saa piirata, kui puudub ükskõik millise liikmesriigi nõutav luba kauba ekspordimiseks riikidesse, kelle suhtes on kehtestatud embargo²⁸¹. Sisuliselt on viidatud sellele, et tegemist võib olla salakaubaga, kuid sellegipoolest peab lubama sisendkäibemaksu maha arvata. Ainult sellisel juhul saaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piirata, kui tegemist oleks kaupadega, mis on käibes keelatud. Käibemaksuga maksustatakse ka näiteks võltsitud kaupade müüki, seega peaks võltsitud kauba ekspordimisel saama õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks²⁸².

²⁷⁸ Nullmäära rakendamiseks oleks pidanud arvutama välja käibemaksu suuruse, kuid kuna tegemist oli kumuleeruva maksuga, mille suurus sõltus sellest, kui palju oli tootmisetappe läbitud, siis oli täpse maksusumma arvutamine praktiliselt võimatu. Seega jäi kauba hinna sisse igal juhul päritolu riigi käibemaks ning sihtkoha riik hakkas sellele omakorda lisama enda käibemaksu, mis tooks kaasa mitme erineva riigi käibemaksu kumuleerumise.

²⁷⁹ K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 618.

²⁸⁰ Silmas on peetud kuuenda direktiivi art 15 punkti 1, millest tuleneb maksuvabastus, kui maksukohustuslane saadab või viib kauba EL-ist välja.

²⁸¹ Selles asjas Saksa ettevõtja ekspordis arvuti riist- ja tarkvara formaalselt Iisraeli ja Pakistani, kuid kaup jõudis tegelikult läbi Viini Belgradi ja sealt edasi Bulgaariasse, Ungarisse ja Nõukogude Liitu ning Tšehhoslovakkiasse. Saksamaa maksuhaldur tugines väliskaubanduse seadusele (sks k *Aussenwirtschaftsgesetz*), mis nõudis teatud kaupade, s.h arvuti riist- ja tarkvara ekspordimisel kooskõlastust.

²⁸² Euroopa Kohtu 28.05.1998. a otsuses kohtuasjas C-3/97 asuti seisukohale, et piraatparfümeeriakaubad on kuuenda direktiivi artikli 2 alla paigutatavad ning kaubamärgivaldaja õiguste rikkumine ei ole maksustamise seisukohast oluline. Kohus märkis, et kui piraatkaubad pakuvad konkurentsi originaalkaupadele, siis moonutaks käibemaksuga mittemaksustamine konkurentsitingimusi ja rikuks käibemaksu neutraalsuse põhimõtet. Sama põhimõtet kordas kohus 29.06.2000. a otsuses kohtuasjas C-455/98 salakaubana sisseveetud alkoholi kohta. Nimetatud otsus paistab silma ka selle poolest, et kaebajateks Soome kohtus olid eestlased, kes vedasid salakaubana Soome 100 000 liitrit piiritust. Lisaks vanglakaristusele ja rahatrahvidele mõistis Soome kohus kurjategijatelt välja ka alkoholi sisseveol tasumisele kuuluva tollimaksu, aktsiisi ja käibemaksu kokku summas

Eeltoodust tuleneb see, et maksu neutraalsust ei saa kohaldada ainult siseriiklikult, vaid seda peab kohaldama ka riikidevaheliste tehingute puhul. Vastasel juhul tekib probleem isikute võrdse kohtlemisega. Tänapäeva globaliseeruv ja majanduslikult integreeruv maailmas on riikidevaheline kaupade ja teenuste vahetus muutunud igapäevaseks nähtuseks. Eriti keeruliseks muutub olukord sellistes piirkondades nagu Euroopa Ühendus, kus integratsioon on saanud uue taseme ning vastavalt sellele on asunud ümber kujundama käibemaksusüsteemi.

Teisest küljest puudutab rahvusvaheline kaupade võõrandamine ja teenuste osutamine riigi maksutulused ja nende jagunemist erinevate riikide vahel. Arvestades käibemaksu tähtsust eelarves, on selge, et tegemist on äärmiselt olulise probleemiga. Kuna käibemaksu osas pole ühtegi konventsiooni või rahvusvahelist lepingut, mis reguleeriks maksutulude jaotamist riikide vahel ja topeltnmaksustamise vältimist, siis on jäänud topeltnmaksustamise vältimine riikide endi õlule. Topeltnmaksustamine või selle vältimine sõltub eelkõige sellest, millist printsiipi liikmesriik järgib kaupade ja teenuste maksustamisel ja käibe tekkimise koha määratlemisel. Rakendatavatest printsiipidest sõltub, kas juriidilist topeltnmaksustamist välditakse või mitte²⁸³.

Teorias tuuakse välja kaks printsiipi topeltnmaksustamise vältimiseks: sihtkohamaa printsiip ja päritolumaa printsiip²⁸⁴. Sihtkohamaa printsiibi puhul vabastatakse ekspordil kaubad ja teenused käibemaksust ning maks tasutakse maal, kus teenust osutatakse või kus kaubad maha müüakse ehk siis maal, kus toimub nende lõpptarbimine. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb välismaalt ostetud kaupa ja teenust maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa või teenust²⁸⁵. Päritolumaa printsiibi puhul tasutakse käibemaks maal, kus kaup toodetakse või kust teenus pärineb. Päritolumaa printsiibi rakendamisel tekivad raskused

38 miljonit marka. Euroopa Kohtu 06.12.1990. a lahendis asjas C-343/89 on märgitud kuuenda direktiivi art 2 tõlgendades, et valeraha sisseveol ei saa impordikäibemaksu nõuda. Kohus viitas sellele, et valeraha sissevedu ja käive on kõikides liikmesriikide keelatud. Euroopa Kohtu 26.10.1982. a lahendis asjas 240/81 on asunud seisukohale, et illegaalsest uimastite impordist, mis ei ole mõeldud meditsiinilistel või teaduslikel eesmärkidel kasutamiseks, ei teki tollivõlga. Põhjus selles, et uimastid on käibest välistatud ja ei saa ka konkureerida millegagi.

²⁸³ Teorias eristatakse majanduslikku ja juriidilist topeltnmaksustamist. Juriidilise topeltnmaksustamise all peetakse silmas olukorda, kus üks ja sama maksuobjekt maksustatakse sama või samaliigilise maksuga erinevate maksujurisdiktsioonide poolt. Juriidilise topeltnmaksustamise kõrval tuntakse ka majanduslikku topeltnmaksustamist, kus ühte ja sama maksuobjekti maksustatakse reaalselt erinevate isikute tuluna. Vt selle kohta L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 776-777.

²⁸⁴ W. Jakob. Osutatud töö, lk 245. Eesti keeles vt D. Polman. Liisingu käibemaksuga maksustamine. *Juridica* 2000, nr IV, lk 245.

²⁸⁵ Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2006 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu, 2006, lk 521.

täpse maa määratlemisel²⁸⁶, seega on lihtsam rakendada sihtkohamaa printsiipi, mis ei tekita konkurentsimoonusi. Kui võrrelda kahe printsiibi majanduslikku mõju, siis sihtkohamaa printsiip seab kõik ettevõtjad ühes maksujurisdiktsioonis võrdsesse seisu, kuid päritolumaa printsiip seaks ettevõtjad erinevates jurisdiktsioonides võrdsesse seisu²⁸⁷. Sihtkohamaa printsiibi rakendamisel saavad ettevõtjad kaubalt samasuguse hinna sõltumata sellest, kus nad kaupa müüvad või teenust osutavad, sest maksukoormus on ühes jurisdiktsioonis samasugune ning seega ei pea üks ettevõtja muutma käibemaksu tõttu oma hinda, et olla konkurents. Päritolumaaprintsiibi õigeaks rakendamiseks peaks üks riik lubama maha arvata veel teise riigi käibemaksu, sest vastasel juhul tekiks kumuleerumine. Selline lahendus on peaaegu võimatu, sest see tähendaks seda, et osa riike jääks ilma oma maksutuludest, sest maksukohustuslased vähendaksid enda maksukohustust teiste riikide maksukohustusega.

Topeltnmaksustamine tekib siis, kui riigid lähtuvad erinevatest printsiipidest; sellisel juhul võidakse mõnda kaupa või teenust maksustada topelt või üldse mitte maksustada. Näiteks topeltnmaksustamine tekib siis, kui riigist, mis rakendab päritolu printsiipi, eksporditakse kaup riiki, kus rakendatakse sihtkohamaa printsiipi.

Hoolimata sellest, et sihtkohamaa printsiibi rakendamine toob endaga kaasa aruandluse ja deklareerimise kohustuse, rakendab enamuse riike sihtkohamaa printsiipi. Sealhulgas kõik EL-i liikmesriigid. Sihtkohamaa printsiip vastab paremini ka käibemaksu kui tarbimismaksu ideele, sest lõplik maksustamine toimub seal, kus tarbitakse kaupu või teenuseid. Sihtkohamaa printsiibi rakendamine täies mahus ja ilma eranditeta muudaks administreerimise keeruliseks ja kulukaks, mistõttu on üldisest reeglist enamasti kehtestatud erandeid. Peamine erand on selles, et füüsiliste isikute maksustamisel oleks võimatu kontrollida kõiki neid kaupu, mida viiakse ühest riigist teise. Sellest tulenevalt on seadusandja kehtestanud maksuvaba piirmäära, mille ulatuses ei toimu maksustamist.

4.1.2. Sihtkoha ja päritolumaa printsiibi rakendamine Euroopa Ühenduses

Ühendusesiseselt on käibe tekkimise koha reeglid üldjoontes ühtlustatud. Keeruliseks muudab olukorra see, et sisuliselt toob Euroopa Ühendus kaasa omamoodi jurisdiktsioonide paljususe. Selle näiteks võib tuua Eesti KMS-id. Alates 01.01.2002. a kuni 30.04.2004. a oli seaduse jaoks kaks territooriumi: Eesti ja välisriik. Alates 01.05.2004. a jõustunud KMS muudab

²⁸⁶ Seda näiteks juhtudel, kui lõplik kaup või toode koosneb erinevatest detailidest, mis on toodetud kõik erinevates riikides ning nende detailide tootmine kujutab endast olulisemat osa kauba väärtusest.

²⁸⁷ Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 179-180.

olukorra keerulisemaks ning sätestab viis erinevat territooriumi määratlust – Eesti, Euroopa Ühendus, liikmesriik, välisriik ja ühenduseväline riik. Seaduse puhul peab silmas pidama veel seda, et osa reegleid kehtib ühtselt nii teiste liikmesriikide kui ka ühenduse väliste riikide suhtes. Nt teenuste pöördmaksustamisel KMS § 10 lg 2 alusel ei ole oluline see, kas teenust osutab Euroopa Ühenduse liikmesriik või siis ühenduseväline riik. Sellest tulenevalt ongi seaduses kasutusel mõiste “välisriik”, mis hõlmab siis kõiki riike peale Eesti. Sellest omakorda peab silmas pidama seda, et Euroopa Ühenduses on mitmeid eristaatusega piirkondi, mis ei allu käibemaksujuridiksioonile. Näitena võib tuua Ahvenamaa, aga ka Kanaari saared, Fääri saared, Aruba, Hollandi Antillid. Nendest piirkondadest Euroopa Ühendusse kauba toomine on käsitatav impordina. Samas peab silmas pidama seda, et käibemaksu, tolli, aktsiiside ja statistika alased jurisdiktsioonid võivad erineda. Eeltoodust tuleneb, et Euroopa Ühendust saab käibemaksu osas üheks maksujurisdiktsiooniks lugeda tinglikult. Euroopa Ühendus kujutab endast küll harmoneeritud õigusega majandusruumi, kuid liikmesriigid on senimaani maksude osas loovutanud ainult osa oma pädevusest. See tähendab seda, et vaja on omamoodi vahepealset süsteemi, mis ühest küljest oleks rakendatav liikmesriikidevahelises kaubanduses, kus puudub tollikontroll. Samas peab see süsteem tagama selle, et iga liikmesriik saaks sisuliselt oma maksutulud kätte.

Selline lähteülesanne on raske ja probleemid algavadki juba printsiipide rakendamisest. Sihtkohamaa printsiibi tehniline teostus on vastuolus Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 14 (endine artikkel 7a) nõutud kaupade vaba liikumise põhimõttega, mille kohaselt peaks käivet Müncheni ja Berliini vahel kohtlema täpselt samamoodi nagu käivet Müncheni ja Rooma vahel. See tähendaks seda, et ühendusesiseseid tehinguid käsitatakse samamoodi nagu tehinguid ühes riigis. Kui toodud näites Roomas asuv müüja väljastab arve Euroopa Ühenduses asuvale kliendile, siis lisaks ta arvele Itaalia käibemaksu. Sama Itaalia käibemaksu saaks teises liikmesriigis maha arvata.

Sihtkoha ja pärituolumaa printsiibi kõrval on tegemist täiesti iseseisva printsiibiga, mida erialakirjanduses nimetatakse ühisturuprintsiibiks (sks k *Gemeinsamer-Markt-Prinzip*)²⁸⁸. Praktikaks rakendati seda süsteemi 01.07.1990. a kuni 31.12.1990. a Ida- ja Lääne-Saksamaa ühinemise ajal. Euroopas on selle süsteemi rakendamisega seoses tekkinud erinevad probleemid.

²⁸⁸ O.-G. Lippross. Osutatud töö, lk 37.

Esimene probleem tuleneb sellest, et osa riike ekspordib rohkem ja osa riike impordib rohkem kaupsid. Näiteks kui Euroopa Ühenduses hakkaks kehtima põhimõte, et ka kauba müümisel ühelt ettevõtjalt teisele tuleks maksta käibemaksu müüja asukohamaal ja ostja saaks selle oma kodumaal sisendkäibemaksuna maha arvata, siis selle tulemusena väheneks Eesti riigi käibemaksulaekumine mitu korda. Praegu maksustatakse kõik Eestisse sisseveetud kaubad kogu hinna ulatuses Eestis, lähtekoha printsiibi korral jääks Eestis maksustatavaks ainult Eestis lisandunud väärtus (nt müüja juurdehindlus). Käibemaksu harmoniseerimise lõppresultaadina nähaksegi just nimelt üleminekut täielikule lähtekohamaa printsiibile, mis tähendaks seda, et kogu ühisturu sees toimuvate tehingute maksustamine näeb välja, nagu toimuks see kõik ühes riigis. Muuhulgas tähendaks see ka võimalust arvata teises riigis tasutud käibemaksu oma asukohamaal sisendkäibemaksuna maha. Selle eesmärgini jõudmine on väga raske, sest see mõjutaks oluliselt käibemaksu laekumist. Isegi kui riigid ühtlustaks käibemaksumäärad, siis kaupa importivad (negatiivse väliskaubanduse bilansiga) riigid kaotaksid maksutulud, kuna nad peaksid hüvitama teiste riikide sisendkäibemaksu. Seetõttu on päritoluma printsiibi rakendamisega seotud probleemide vältimiseks välja pakutud kliiringusüsteem (ing k *clearing-system*) ehk tasaarvestuse süsteem. Tasaarvestuse süsteemi eesmärk on ära hoida ebavõrdne olukord, mis tekib sellest, et ekspordile orienteeritud maad saavad kogu käibemaksu ning teistes maades võib käibemaksu laekuda oluliselt vähem. Erialakirjanduses räägitakse nii mikrotasandi kui ka makrotasandi kliiringust²⁸⁹. Mikrotasandi kliiring tooks käibemaksukohustuslastele kaasa aruandluskohustuse, mida päritolumaaprintsiibi rakendamine peaks just vältima. Sisuliselt ei erineks see praegusest ühendusesise käibe aruandlusest²⁹⁰. Makrotasemel kliiring lähtuks riikide üldisest statistikast ja erialakirjanduses esitatud seisukohtade kohaselt ei vajaks see maksukohustuslaste poolt eraldi deklareerimist²⁹¹. Selle seisukoha õigsuses võib kahelda, sest statistilised andmed kogutakse tegelikult üksikute maksumaksjate esitatud andmete põhjal ning järelikult säilib igal juhul mingis vormis aruandluskohustus. Kuna ühendusesiseselt puudub ka tollikontroll, siis puudub võimalus kaupade liikumist muul moel kontrollida. Kuna siiani ei ole liikmesriikides tekkinud usaldust tasaarvestuse süsteemi vastu ning samuti pole soovitud loobuda järjekordselt maksude kehtestamise kompetentsist, siis siiani nendest ettepanekutest asja pole saanud.

²⁸⁹ K. Reding, W. Müller. Osutatud töö, lk 448.

²⁹⁰ KMS § 28 sätestab kauba ühendusesise käibe aruande esitamise kohustuse. Nimetatud aruannet esitatakse kvartaalselt ning selles kajastuvad kauba müüjad ja nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid.

²⁹¹ K. Reding, W. Müller. Osutatud töö, lk 448.

Lähtekohamaaprintsiibi rakendamine eeldaks muuhulgas ka seda, et liikmesriikides oleks üks käibemaksumäär. Kusjuures käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peaksid maksuobjektid olema Euroopa Ühenduse kõikides liikmesriikides identsed. Selleni jõudmine pole lihtne ülesanne, sest käibemaksu osakaal riikide eelarvetes on suur ning juba protsendiline muudatus on arvestatav miljardites. Väidetavalt tõi Saksamaal alates 1. aprillist 1998. a käibemaksu määra tõstmine 15-lt protsendilt 16-le riigile üle 20 miljardi marga lisatulu²⁹². Maksumäärad kõiguvad liikmesriikides vahemikus 15% kuni 25%. Samuti viidatakse sellele probleemile, et kui Euroopa Ühendus määraks kindlaks käibemaksumäära, siis tegelikult määrataks kaudselt kindlaks ka teiste maksude, eelkõige tulumaksu maksumäärad. Samuti peaks tasaarvestussüsteemi toimimiseks andma rahade jagamise õiguse Euroopa Ühendusele. Välja pakutud süsteemi on kritiseeritud lisaks veel ka sellest aspektist lähtudes, et nn tasaarvestussüsteem jagaks maksutuluid lõppkokkuvõttes ikkagi ringi. Maksustamine toimuks küll päritolumaaprintsiibist lähtudes, kuid maksutulud jagataks ümber sihtkohamaa printsiibist lähtudes²⁹³.

Kuna lähtekohamaa printsiibi rakendamine on keeruline ja selle osas on ka tugev poliitiline vastuseis, siis kehtib Euroopa Ühenduses juba viimased kümme aastat ajutine süsteem, mis tõenäoliselt jääb kehtima ka järgmiseks kümneks aastaks. Süsteemi tekke põhjus on selles, et alates 01.01.1993.a puudub liikmesriikide vahel tollikontroll. Kuigi piirikontroll puudub, peab arvestama siiski ettevõtja uue mõttelise piiriga. Euroopa Ühenduses on toodud piir vastava majandusüksuse sisse. Nimetatud ajutine süsteem lähtub sihtkohamaa printsiibist, kuid on selle modifikatsioon. Probleem on selles, et sihtkoha printsiibi rakendamine eeldab tollikontrolli ja sihtkohamaa printsiibi rakendamisel peab ekspordil tagastama kogu sisendkäibemaksu. Samas käsitletakse Euroopa Ühendust ühtse tolli- ja käibemaksupiirkonnana, mis tähendab seda, et ekspordiks on kaupade väljavedu Euroopa Ühendusest. Euroopa Ühenduse liikmesriikide vahel toimuvate tehingute puhul rakendatakse süsteemi, mis loob mõttelise piiri liikmesriikide ettevõtjate vahele ning tolli ülesanded maksude administreerimise osas pannakse maksukohustuslasele.

Alates 01.05.2004. a kehtivas KMS-is on nimetatud süsteemi selgroog sätestatud §-des 7 ja 8. Paragrahv 7 käsitleb kauba ühendusesisest käivet ja § 8 kauba ühendusesisest soetamist. Teenuste osas ei ole seaduses ega ka kuuendas direktiivis erireegleid liikmesriikide ja välisriikide osas ning lähtutakse ühtsetest teenuse käibe tekkimise koha reeglitest, mis on

²⁹² W. Jakob. Osutatud töö, lk 4.

²⁹³ Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke. Herausgegeben von Joachim Lang. Köln, 1995, lk 442-443.

sätetatud seaduse §-s 10. Kehtiva süsteemi kohaselt saab tarnija 0% maksumäära rakendamise õiguse, et kauba saajal on vastav käibemaksu registreerimise number ja ta deklareerib oma riigis maksukohustuse. Just registreerimise numbrite kaudu toimub isikute kontrollimine²⁹⁴.

Sihtkohamaa printsiipi rakendatakse siiski ainult maksukohustuslaste vaheliste tehingute puhul. Eratarbijate puhul rakendub reeglina päritolumaa printsiip ning isik saab vabalt osta kaupu ja teenuseid seal, kus ta seda soovib. Erandina kehtib sihtkohamaa printsiip ka mitte-ettevõtjate puhul ainult teatud juhtudel, milleks on uute autode import, postimüük. Erandid on kehtestatud seoses sellega, et liikmesriikides on erinevad maksumäärad ja et vältida teenuste osutamisel ja kaupade võõrandamisel lõpptarbijale konkurentsimoonusi. Seetõttu rakendatakse postimüügil ja uute sõidukite müügil lõpptarbijatele erireegleid. Kogu süsteem eeldab siiski spetsiifilist administreerimist. Selleks näeb direktiiv ja sellest tulenevalt seadus ette eraldi aruandluse korra, mis puudutab liikmesriikide vahelisi tehinguid²⁹⁵. Lisaks on suhteliselt lihtsaks muudetud liikmesriikide vaheline informatsioonivahetus, mis toimub Nõukogu määruse nr 218/92 alusel (direktiiv haldusorganite koostööst kaudsete maksude valdkonnas). Tegemist on nn ametiabi määrusega²⁹⁶.

Euroopa Ühenduses rakenduva süsteemi alternatiiviks võib pidada sellist süsteemi, mis kehtib Iisraelis ja Palestiinas. Mõlemal territooriumil kehtib üks käibemaksuseadus, mis lubab varieerida maksumäärasid, kuid praktikas seda kasutatud pole. Käive Iisraeli ja Palestiina vahel ei ole nullmääraga maksustatud, vaid seda maksustatakse tavapäraselt üldise maksumääraga. Maksutulud jaotatakse hiljem kahe piirkonna maksuhaldurite vahel kliiringusüsteemis. Iga müük Iisraeli maksukohustuslaselt Palestiina ostjale eristatakse

²⁹⁴ Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskirjas on seejuures märgitud: *Ühendusesisese käibe korral on äärmiselt oluline märkida arvele ostja teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number, kuna üksnes kehtiv ostja registreerimise number annab õiguse vastavat müüki käsitada 0% ühendusesisese käibena. Piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbri korral tuleks kontrollida, et selle numbri alusel on teise liikmesriigi isikul just maksukohustus ühendusesiseselt kauba soetamiselt, mitte näiteks üksnes teenuste saamiselt. Kui müüja ei märgi arvele ostja kehtivat registreerimise numbrit, tuleb käive deklareerida ja maksustada siseriikliku käibena. Ostja maksukohustuslasena registreerimise numbrit on võimalik täiendavalt kontrollida helistades maksuametisse või otse internetist VIES süsteemi veebilehelt. Maksuamet ega internetis kasutatav VIES süsteem ei väljasta registreerimise numbrile vastavat maksukohustuslase nime, vaid annab üksnes kinnituse kas number on kehtiv ja kas esitatud nimi vastab esitatud numbrile. Registreerimise numbri õigsuse ja kehtivuse eest vastutab müüja, kes arve esitab. Käibemaksuseaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 131 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.*

²⁹⁵ KMS-is reguleerib ühendusesisese käibe aruande esitamist KMS § 28.

²⁹⁶ Kogu eelpoolkirjeldatud keeruline süsteem on põhjustatud sellest, et Euroopa Ühenduse liikmesriigid ei ole suutnud kokku leppida selles, kuidas jagada omavahel käibemaksulaekumisi. Harmoniseerimise lõppeesmärk on saavutada teise riigi käibemaksu mahaarvamine ja ikkagi jõuda lõpuks lähtekohamaa printsiibi rakendamiseni. Seega peavad ka Eesti ettevõtjad harjuma ajutise süsteemiga, mille rakendamine just esimestel aastatel võib tekitada raskusi.

selliselt, et arvele märgitakse täht "T" ja vastupidisel juhul, kui müük toimub Palestiinast Iisraeli, siis märgitakse arvele "P". Igakuiselt teatab Palestiina maksuhaldur Iisraeli maksuhaldurile, kui palju on palestiinlaste tasutud maksu kogunud Iisrael ning vastupidi teatab Iisrael, kui palju on ta kogunud Palestiina käibemaksu. Nimetatud tulemi põhjal tehakse tasaarvestus ja ülejäägi üks pool hüvitab teisele²⁹⁷. Märkima peab siiski seda, et selline süsteem saab toimida kahe maksujurisdiktsiooni vahel. Kui see hõlmab suuremat hulka riike, siis sellisel juhul on sellist süsteemi äärmiselt raske hallata.

4.1.3. Sihtkoha ja päritolumaa printsiibi rakendamine Eestis

Nagu paljud teisedki riigid, rakendab Eesti sihtkohamaa printsiipi alates käibemaksu kehtestamisest 1991. a²⁹⁸. Sama joont jätkas ka 01.01.1994. a jõustunud KMS, mille § 4 lg 3 sätestas, et impordilt maksavad käibemaksu maksukohustuslased ja kõik teised Eestisse kaupu importivad isikud tollieeskirjadega (tolliseaduse mõistes) impordimaksude tasumiseks sätestatud korras. KMS § 13 lg-d 2, 3 ja 3¹ sätestasid 0% maksumäära rakendamise ekspordile. Kuni 31.12.2001. a kehtinud KMS § 13 lg 2 p 1 tõlgenduse²⁹⁹ kohta on RKHK oma otsuses asjas nr 3-3-1-5-99 märkinud, et *käibemaksuseaduses on teenuse ekspordi 0%-line maksumäär ette nähtud selleks, et ära hoida ühe maksuobjekti mitmekordset maksustamist eri riikides. Käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhimõtte kohaselt on maksukohustuslasel õigus arvata tema käibelt arvatud käibemaksusummast maha oma ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste ostmisel teistele maksukohustuslastele makstud käibemaks. Kui üks Eestis tegutsev ettevõtja osutab teisele teenust, suureneb teenuse müüja käibemaksukohustus ning samavõrra võib väheneda teenuse ostja käibemaksukohustus. Kui teenuse kasutaja asub väljaspool Eestit, siis ei ole tal võimalik oma asukohariigis Eestis makstud käibemaksu arvesse võtta. Selline olukord seaks erinevad maksumaksjad ebavõrdsesse olukorda ning takistaks riikide kaubavahetust. Riigikohtu lahendi puhul tasub tähelepanu pöörata kahele aspektile. Esiteks on oluliseks peetud juriidilise topeltnmaksustamise vältimist ("...et ära hoida ühe maksuobjekti mitmekordset maksustamist eri riikides..."). Teiseks on tähelepanu pööratud käibemaksu neutraalsusele ("Selline olukord seaks erinevad maksumaksjad ebavõrdsesse olukorda...") ning seega vajadusele vältida ühepoolset erinevate isikute ebavõrdset kohtlemist.*

²⁹⁷ Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Osutatud töö, lk 190.

²⁹⁸ KMS (RT 91, 36, 447) § 1 lg 1 p 2 kohaselt maksid käibemaksu Eesti Vabariiki kaupu importivad juriidilised ja üksikisikud. Seaduse § 16 lg 1 kohaselt kaupade ja teenuste ekspordi ei maksustatud käibemaksuga, kusjuures maksukohustuslase arvatud käibemaksust arvatil maha kogu tema poolt kaupade ja teenuste ostmisel makstud käibemaks.

²⁹⁹ Nimetatud sätte kohaselt rakendati kaupade ja teenuste ekspordile käibemaksumäära 0%.

Kuigi printsiipi kui sellist on seaduses tunnistatud, siis tegelikkuses on tekkinud mitmeid probleeme sihtkohamaa printsiibi rakendamisega. Sihtkohamaa printsiibi põhimõttest kaldus nii 1991. a jõustunud seadus kui ka 1994. a jõustunud seadus kõrvale teenuste osas – teenuste importi kumbki seadus ei maksustanud. Seega oli välisriigist, mis vabastas teenused ekspordil käibemaksust, ostmisel võimalik osta teenuseid maksuvabalt. Selle vea kõrvaldas 01.01.2002. a jõustunud KMS, mille § 4 p 3 kohaselt oli maksustatavaks käibeks kauba ja teenuse import Eestisse. Alates 01.05.2004. a KMS sisuliselt enam midagi ei muuda, kuid teenuse ekspordi asemel lähtutakse kuuenda direktiivi eeskujul käibe tekkimise koha regulatsioonist³⁰⁰.

Teine oluline puudus oli pikka aega selles, et Eesti ei tagastanud mitteresidentidele käibemaksu Eestist ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt. Puudus kõrvaldati alles 1997. a, mil täiendati sel ajal kehtinud KMS-i § 14³⁰¹. Tagastamise protseduur peab kompenseerima nihkeid, mis võivad tekkida sellest, kui ei saa rakendada 0%-maksumäära. Kui tagastamist ei ole, siis sisuliselt on see võrreldav ekspordi maksustamisega ja päritolumaa printsiibi rakendamisega.

4.2. Käibe tekkimise koht

4.2.1. Kaupade käibe tekkimise koht

Sihtkohamaa ja päritolumaa printsiipi konkretiseerivad käibe tekkimise koha reeglid. Käibe toimumise koha puhul peab eristama teenuseid ja kaupa. Eestis on seni riikidevaheliste tehingute puhul räägitud kaupadest või teenustest sõltumata ikka ekspordist ja impordist. Teenuste puhul ekspordi ja impordi mõiste kasutamist siiski õigeks pidada ei saa, sest impordi ja ekspordi mõisted on tolliõiguse mõisted. Teenused ei allu tollikontrollile ja nende puhul ei räägi ei kuues direktiiv ega ka alates 01.05.2004. a kehtiv KMS kui ekspordist ja impordist. Sisuliselt sama tulemus saadakse käibe tekkimise koha määramise kaudu (alates 01.05.2004. a jõustunud KMS § 10).

³⁰⁰ Kuni 30.04.2004. a kehtinud seadus kombineeris nii teenuse ekspordi-impordi kui ka käibe tekkimise kohaga. Selleks et teenuse käibe tekkimise kohta määrata, pidi lugema kolme erinevat paragrahvi korraga (§-id 6-8). Alates 01.05.2004. a jõustunud seadus räägib ainult käibe tekkimise kohast teenuste puhul ja kogu regulatsioon on koondatud paragrahvi 10.

³⁰¹ Käibemaksuseaduse muutmise seadusega kehtestati juba alates 01.09.1996. a (RT I 1996, 44, 845) KMS § 14 lg 4 regulatsioon, mis lubas mitteresidentidele käibemaksu tagastada. Reaalselt hakkas tagastamine toimuma aga alates 1997. a, sest enne muudeti veel korra seadust (jõustusid muudatused 22.06.1997.a) ning peale seda jõustus rakendamiseks vajalik määrus (Rahandusministri 7. augusti 1997. a. määrus nr. 53 “Käibemaksuseadusest tuleneva õigusakti kehtestamine” – RTL, 26.08.1997, 126/127, 742).

Kaupade puhul on võimalik suhteliselt lihtsalt määratleda käibe tekkimise koht kauba võõrandamise või lähetamise koha järgi. Käibe tekkimist ei tohi segamini ajada maksukohustuse tekkimisega, sest ka 0% maksumäär on käive. Seega peab lisaks käibe tekkimise kohale järgima maksustatava käibe reegleid. Kuna käibemaksukohustuslasi on võimalik administreerida, siis üleminekusüsteemi kohaselt rakendatakse sihtkohamaa printsiipi maksukohustuslaste suhtes, samas käive võib tekkida riigis, kust kaup lähetati.

Kuuenda direktiivi art 8 lg 1 punkti a 1. lause sätestab üldreegli kaupade käibe tekkimise koha kohta. Selle sätte kohaselt loetakse käibe tekkimise kohaks kaupade saatmise või transportimise puhul tarnija, kaubasaatja või kolmanda isiku poolt kohta, kus kaubad asuvad hetkel, mil algab saatmine või transportimine ostjale. Selle artikli eeskujul oli sõnastatud kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 7 lg 1 p-s 1 ning alates 01.05.2004. a kehtiva seaduse § 9 lg 1 p-s 1. Teoreetilises plaanis võib nimetatud sätte alusel eristada kaupade käibe korral “liikuvat käibe kohta” ja “liikumatu käibe kohta”³⁰². Kui tegemist ei ole kaupade saatmise või transportimisega, siis on käibe tekkimise kohaks koht, kus antakse üle kauba käsutamisoigus. Eesti KMS-is hõlmab selle § 9 lg 1 p-s 1 kasutatud “tehakse kättesaadavaks Eestis”. Kui kaup paigaldatakse müüja poolt, siis on käibe tekkimise kohaks koht, kus toimub paigaldamine³⁰³. See langeb kokku ka maksukohustuse tekkimisega, kui müüakse kaup mittemaksukohustuslasele, siis toob see kaasa käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse teises riigis. Välismaised ettevõtjad, kes Eestis paigaldavad või installeerivad kaupu, peavad end registreerima KMS § 19 lg 3 alusel.

Lähtekohamaa printsiipi rakendatakse mittemaksukohustuslaste suhtes, eelkõige loomulikult füüsiliste isikute suhtes. Euroopa Ühenduses lähtutakse füüsiliste isikute puhul peaaegu ilma tingimusteta lähtekohamaaprintsiibist. Erandiks on näiteks uue transpordivahendi soetamine teisest riigist. Sellisel juhul peab registreerimise hetkeks³⁰⁴ tasuma käibemaksu Eestis (alates 01.05.2004. a jõustunud seaduse § 3 lg 6 p 3; § 38 lg 5).

³⁰² O.-G. Lippross. Osutatud töö, lk 115.

³⁰³ Direktiivi art 8 lg 1 punkt a 2. lause kohaselt, kui kaubad paigaldatakse või monteeritakse tarnija poolt või tema arvel, proovikäivitamisega või ilma, siis loetakse käibe toimumise kohaks koht, kus toimus kauba paigaldamine või montaaž. Juhtudel, kui paigaldamine või monteerimine toimus väljaspool tarnija asukohariiki, tuleb liikmesriigil, mille territooriumil toimus paigaldamine või monteerimine, rakendada kõiki vajalikke abinõusid topelemaksustamise ärahoidmiseks selles riigis.

³⁰⁴ Kui tegemist on transpordivahendiga, mida ei pea registreerima, siis sellisel juhul peab alates 01.05.2004. a jõustuva seaduse kohaselt käibemaksu tasuma kümne kalendripäeva jooksul transpordivahendi Eestisse toimetamisest arvates.

Erisäte on direktiivis juhtudeks, mis puudutavad laevadel, lennukites või rongides toimuvat kauba võõrandamist. Direktiivi art 8 lg 1 punkt c sätestab, et kui käibe tekib kauba müügist laeva pardal, lennukis või rongis samaaegselt reisijate veoga, siis loetakse käibe toimumise kohaks reisi alguspunkti. Tagasisõitu loetakse iseseisvaks reisiks. Näiteks kui üliõpilane sõidab Münsterist Leidenisse oma sõbrale külla Deutsche Bahn'i rongiga ja ostab rongis õlut, siis on tegemist Saksamaal toimuva käibega ning seda maksustatakse Saksamaa käibemaksumääraga.

4.2.2. Teenuse käibe toimumise koht

Kuuenda direktiivi regulatsiooni on teenuse käibe tekkimise koha osas nimetatud täiesti põhjendatult komplitseeritud ja kasuistlikuks³⁰⁵. Põhjus peitub eelkõige väidetavalt selles, et liikmesriikide eksperdid ei ole saanud ühtse regulatsiooni osas kokkuleppele. Samuti on teenuste puhul äärmiselt raske kindlaks määrata teenuse osutamise ja tarbimise kohta. Teenust võib osutada erinevatel aegadel erinevates kohtades, mis teeb administreerimise keerukaks. Just seetõttu on välja töötatud plaan, mis tulevikus muudaks teenuste maksustamist ja laiendaks pöördmaksustamise rakendamist, lihtsustaks kaugmüügi maksustamise reegleid ning samamoodi lihtsustaks käibemaksu tagastamise protseduuri³⁰⁶.

Probleemid teenuste maksustamisega on edasi kandunud ka Eesti seadusesse, sest KMS § 10 on suhteliselt keeruline ning ühtseid printsiipe on selle põhjal suhteliselt raske välja tuua. Seda ilmestab kasvõi normitehniline lahendus. KMS § 10 lg-s 4 on toodud üldreegel, mille kohaselt maksustatakse teenust teenuse osutaja asukoha või tegevuskoha riigis (s.t päritolumaa põhimõte)³⁰⁷. Märkimist väärib veel vaid see, et kuni 30.04.2004. a kehtinud seadus oli teenuste maksustamise osas veelgi segasem, sest kombineeriti teenuse käibe puhul nii ekspordi, impordi kui ka käibe tekkimise koha mõistetega ning kogu süsteem tugines kolme sätte suhteliselt keerulisele viidete süsteemile³⁰⁸.

Oluline on ka see, et KMS § 10 ei tee reeglina vahet sellel, kas tegemist on Euroopa Ühenduse liikmesriigi isikuga või ühendusevälise isikuga. Erandi moodustab § 10 lg 1 p 3,

³⁰⁵ O.-G. Lippross. Osutatud töö, lk 145.

³⁰⁶ Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services. Brussels 23.12.2003. Arvutivõrgus. Kättesaadav aadressil [http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM\(2004\)728_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM(2004)728_en.pdf)

³⁰⁷ Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Osutatud töö, lk 536.

³⁰⁸ Vanas seaduses oli üldreegel § 7 lg 1 punktis 5 "ära peidetud". Süstemaatiliselt oli samuti tegemist ebaõnnestunud lahendusega, sest üldreegel oli peidetud keerulisse negatiivse määratlusega konstruktsiooni.

mille kohaselt ei ole käibe toimumise kohaks Eesti, kui remonditakse, hinnatakse, töödeldakse või pannakse kokku teisest liikmesriigist ajutiselt Eestisse toodud asja ja teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Teine erand on sätestatud seoses veoteenustega (KMS § 10 lg 2 p 12; § 10 lg 5 p 5). Samuti peab silmas pidama seda, et kui KMS § 10 lg-s 2 ja lg-s 5 nimetatud teenuseid osutatakse teise liikmesriigi füüsilistele isikutele, siis maksab käibemaksu müüja ning sisuliselt rakendatakse päritolumaa printsiipi. Sellise regulatsiooni põhjus on selles, et mittemaksukohustuslasest isik ei maksa käibemaksu pöördmaksustamise korras ja temale 0% maksumääraga teenuse osutamisel jääks käibemaks üldse tasumata. Kui nimetatud teenuseid osutatakse ühendusevälisele isikule, siis saab ikka rakendada 0% maksumäära.

Kuuenda direktiivi ja KMS regulatsiooni põhjal on siiski võimalik välja tuua teatud süsteem käibe toimumise koha kohta teenuse osutamisel. Üldreegli kohaselt lähtutakse teenust osutava ettevõtja asukohast või püsivast tegevuskohast³⁰⁹. Nimetatud asukoha reegel ei kehti piiriüleste tehingute puhul. Kui rakendada seda printsiipi ka piiriüleste tehingute suhtes, siis toimuks maksustamine päritolumaa printsiibi järgi. Erandi üldreeglist moodustavad kinnisasjadega seotud teenused, mille puhul lähtutakse kinnisasja asukohast. Kuuendas direktiivis on vastav põhimõtte toodud art 9 lg 1 punktis a. Kinnisasjaga seotud tehingutena toob seaduse § 10 lg 1 p 1 ära näitliku loetelu, mis hõlmab järgmisi teenuseid: ehitamine, hindamine, hooldamine, lisaks veel ka kinnisasja võõrandamiseks või selle ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatavad teenused. Täiendavalt toob alates 01.05.2004. a jõustunud seadus vana seadusega võrreldes ära majutusteenuse. Eelpoolnimetatud teenusteks võivad siis olla nt kinnisvaramaakleri poolt läbiviidavad hindamised, kinnisasja väljamõõtmine, aga ka näiteks notari teenused. Seega, kui Eestisse tuuakse nt Soome kinnisvaramaakler kinnistut hindama, siis on tegemist Eestis osutatava teenusega ning seda maksustatakse ka siin. Sama olukord siis, kui Itaalia arhitekt projekteerib uue kaubanduskeskuse. Nagu näha, võib üsnagi kergelt tekkida topeltmaksustamine, piisab sellest, kui Eesti ja teenuse osutaja riigi seadused mõnes punktis vähegi erinevad.

Teise erandi üldreeglist moodustavad teenused, mida saab siduda vastava tegevuse asukohaga. KMS § 10 lg 1 p 2 kohaselt on käibe tekkimise koht Eesti, kui Eestis osutatakse kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust. Selle sätte puhul võib paralleelsele tõmmata TuMS-i ja topeltmaksustamise vältimise lepingutega, mis ka nt sportlaste

³⁰⁹ Sama põhimõtet nimetatakse üldreeglikuks ka saksakeelses erialakirjanduses. Vt K. Tipke, J. Lang. Osutatud töö, lk 598.

ja kunstnike tegevuse puhul annavad maksustamisõiguse riigile, kus toimub tegevus³¹⁰. Kuuenda direktiivi artikkel 9 lg 2 punkti c kohaselt on kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenuse või sarnaste teenuste puhul käibe tekkimise kohaks nende teenuste osutamise koht.

Kolmanda erandina võib välja tuua teenused, mis on loetletud direktiivi art 9 lg 2 punktis e. Käibe toimumise kohaks loetakse kliendi majandustegevuse kohta või püsivat tegevuskohta, mille tarbeks teenus soetatakse, sellise koha puudumisel aga kliendi alalist elukohta või asukohta. Direktiiv loetleb vastavad teenused, mis kattuvad sisuliselt seaduse § 10 lg 2 p-des 1–6 toodud loeteluga.

Viimasel ajal on üha rohkem hakatud kasutama teenuse saaja kaudu maksustamist ehk pöördmaksustamist³¹¹. Eraldi töötati välja näiteks elektrooniliste teenuste maksustamise erireeglid (07.05.2002. a direktiiv 2002/38/EÜ). Sellest tulenevalt on kehtivas KMS-is defineeritud elektrooniliselt osutatavad teenused (KMS § 2 lg 4), kuid selliste teenuste puhul on käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht (KMS § 10 lg 2 p 9). Kui tegemist on ühendusevälise teenuse osutajaga, siis on samuti teenuse käive tekkinud Eestis (KMS § 10 lg 3)³¹². Viimase aja kiire areng telekommunikatsiooni vallas on seoses art 9 lg 2 direktiivis toonud kaasa veelgi muudatusi. Kuuenda direktiivi kohaselt rakendatakse telekommunikatsiooniteenuste puhul sihtkohamaa printsiipi, kuid selline regulatsioon toodi kuuendasse direktiivi 17.06.1999. a direktiiviga 1999/59. Muudatuse põhjuseks oli konkurentsimoonutuste vältimine telekommunikatsiooniturul. Tõenäoliselt on siin oluliseks põhjuseks ka telekommunikatsiooniteenuse turu omapära, mis seisneb selles, et teenuse osutaja asukoht on suhteliselt ebamäärane ning annab võimaluse valida. Kuuenda direktiivi art 9 lg 4 kohaselt telekommunikatsiooniteenuste puhul (mis on defineeritud art 9 lg 2 punktis e), mida osutab väljaspool Euroopa Ühendust asuv maksukohustuslane Euroopa Ühenduses asuvale mittemaksukohustuslasele, rakendavad liikmesriigid art 9 lg 3 punkti b.

³¹⁰ Selline eristamine on tingitud rahvusvahelises praktikas väljakujunenud põhimõtetest, mis annavad selle tululiigi maksustamisel tuluallika riigile tunduvalt laiema maksustamisõiguse võrreldes näiteks ärikasumiga, eraviisilise teenistuse või palgateenistusega. OECD mudelkonventsioon, mille alusel koostatakse enamik riikidevahelisi tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingutest, annab tuluallika riigile õiguse maksustada kõik tasud, mida maksti kunstnikule, muusikule või sportlasele selles riigis esinemise eest (artikkel 17). Samast põhimõttest lähtub § 29 lg 10. Vt. L.Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu 2000, lk 258.

³¹¹ Seda soovitatakse ka erialakirjanduses. Vt Tax Law Design and Drafting (vt viide nr 31), lk 196.

³¹² Eraldi on KMS § 43 sätestatud ühendusevälise isiku poolt osutatava teenuse maksustamise erikord. Nimetatud erikord kohustab ühendusevälise riigi isikut, kes ühenduse liikmesriigi füüsilistele isikutele elektrooniliselt teenuseid osutab, registreerima end oma valikul ühes liikmesriigis maksukohustuslaseks ning deklareerima selles riigis kõik kõigi ühenduse liikmesriikide füüsilistele isikutele elektrooniliselt osutatavad teenused.

Direktiivi art 9 lg 3 punkt b annab liikmesriikidele õiguse topeltmaksustamise, mittemaksustamise või konkurentsimoonutuste ärahoidmise eesmärgil lugeda art 9 kohaselt väljaspool ühendust toimuva käibe toimumise kohaks riigi, kus toimub teenuse tegelik tarbimine või kasutamine. Telekommunikatsiooniteenuste puhul on selle punkti rakendamine kohustuslik. Alates 01.05.2004. a seadus sätestab seetõttu § 10 lg-s 3 erireegli telekommunikatsiooniteenuste, ringhäälinguteenuste ja elektrooniliselt osutatavate teenuste osas, mida osutab ühendusevälise riigi maksukohustuslane.

Vastavate sätete rakendamine, eelkõige ühenduseväliste maksukohustuslaste administreerimine ei ole siiski lihte ülesanne. Nii märgibki O.-G. Lippross, et näiteks kui telefoniteenust pakkuv ettevõtja asub väljaspool Euroopa Ühendust (nt Šveitsis) ja osutab teenust mittemaksukohustuslasele, kes asub Nürnbergis, siis sellisel juhul peaks maksustamine toimuma sihtkohamaa printsiibi järgi. Selle kohta, kuidas praktikas maksustamine toimuma peaks, märgib ta, et see on veel ebaselge³¹³. Kui väljastpoolt Euroopa Ühendust osutatakse teenust maksukohustuslasele, siis oleks asi lihtne – rakendatakse pöördmaksustamist, seega maksab teenuse saaja teenuse osutaja käibemaksu ise ära. Ühendusesisesel telekommunikatsiooni teenuse osutamisel on see samasugune käive nagu siseriiklik käive. Saksamaal rakendatakse sellisel juhul UstG § 3a lg-t 1, mille kohaselt teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja asukoht.

Lisaks telekommunikatsioonile on keerulised ka transporditeenuste maksustamise erireeglid. Kui vedu toimub täies ulatuses Eestis, siis loetakse käive tekkinuks Eestis (KMS § 10 lg 1 p 4). Samuti on käibe tekkimise kohaks Eesti, kui vedu algab Eestist ja lõpeb teises liikmesriigis ja veoteenust osutatakse mittemaksukohustuslasele (KMS § 10 lg 1 p 5). Kui vedu algab teisest riigist ja seda osutatakse mittemaksukohustuslasele, siis ei ole käive tekkinud Eestis (KMS § 10 lg 5 p 5) ning Eesti maksukohustuslane, kes sellist teenust osutab, peab ennast tõenäoliselt registreerima teises liikmesriigis maksukohustuslasena. Kui veoteenuse saajaks on Eestis registreeritud maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane ning kaupa veetakse ühest liikmesriigist teise (s.h Eestisse või Eestist), siis on käive tekkinud Eestis (KMS § 10 lg 2 p 12) ning rakendatakse pöördmaksustamist. Vastupidine on olukord siis, kui teenuse saajaks on teises liikmesriigis registreeritud maksukohustuslane (KMS § 10 lg 5 p 4).

Transport ei pea alati toimuma liikuva vahendiga. Erinevate kaupade transportimine toimub erinevalt, näiteks elektrienergiat transporditakse ülekandeliini kaudu, vedelikke torujuhtme

³¹³ O.-G. Lippross. Osutatud töö, lk 179.

kaudu jne. Hiljuti vastu võetud kuuenda käibemaksudirektiivi muudatuste (direktiiv 2003/92/EÜ) kohaselt loetakse elektriliinide ja gaasitorude kasutamist teenuseks, mida maksustatakse teenuse kasutaja asukohas (st loetakse teenuse osutaja jaoks ekspordiks, kui teenuse kasutaja asub teises riigis). Saksamaa käibemaksuseaduse kommentaarides on avaldatud seisukoht, et transpordivahendiks võib olla ka torujuhe³¹⁴. Sisuliselt on torujuhtmega võrreldav ka raudtee infrastruktuur, mille maksustamisel on Eestis tekkinud probleeme³¹⁵. Saksamaal on vastav reegel sätestatud UStG § 4 lg-s 3, kus eraldi on nimetatud rahvusvaheline raudteetransport. Ning transpordiga seotud teenusteks loetakse järgmised teenused: rahvusvaheline raudteetransport (sks k *Güterbeförderung*) ja sellele eelnev transport; pakendamine (sks k *Umschlag*) ja ladustamine (sks *Lagerung*) enne transportimist ja transportimise ajal; kaubanduses tavapärased kõrvalsooritused; kõikide eelpoolnimetatud teenuste vahendamine (sks k *Besorgung*)³¹⁶.

Nagu näha on süsteem komplitseeritud juba ühe teenuse raames ning printsiipide rakendamisest juttu olla ei saa. Tähelepanu on pööratud eelkõige sellele, kuidas administreerida võimalikult lihtsalt käibemaksu vastava teenusega seoses.

³¹⁴ J. Bunjes, R. Geist. Osutatud töö, lk 236.

³¹⁵ Kuni 30.04.2004. a kehtinud KMS § 5 lg 2 p 2 sätestas: *Teenuse eksport käesoleva seaduse tähenduses on Vabariigi Valitsuse või tema volitusel rahandusministri määrusega kehtestatud nimekirjas nimetatud, riikidevahelise kauba- või reisijateveoga seotud teenuse osutamine*. Vastava määruse kohaselt oleks teenuse ekspordiks loetud kuni 2003. aasta 31. detsembrini rahvusvahelist raudteevedu teostava raudteeveeremi omanikule või valdajale või teda esindavale Eesti või välisriigi ettevõtjale osutatud raudteeinfrastruktuuri kasutamise teenus (Rahandusministri 18. detsembri 2001. a määrus nr 119 “Teenuse ekspordiks loetavate riikidevahelise kauba- ja reisijateveoga seotud teenuste nimekiri” (RTL 2001, 138, 2031; 2004, 9, 134). Kuna infrastruktuuri maksustamine ei oleks olnud kooskõlas sihtkohamaa printsiibiga ning mitmed ettevõtjad avaldasid pahameelt, siis määrust muudeti ja 31.12.2003. a asemel kehtestati tähtajaks 30.04.2004. a. Käesoleval ajal on kogu teenuse käibe tekkimise koha regulatsioon (KMS § 10) seaduses ja seadus selgesõnaliselt raudtee infrastruktuuri teenusele ei viita. Samuti ei viita raudteeinfrastruktuurile KMS § 15 lg 4, mis näeb ette nullmäära rakendamise. Igal juhul tuleks KMS-i tõlgendada selliselt, et raudtee infrastruktuuri teenuse osutamine seoses kaupade ekspordiga on maksuvaba.

³¹⁶ J. Bunjes, R. Geist. Osutatud töö, lk 238.

Kokkuvõte

Töö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksu kui üldise tarbimismaksu arengut ning põhimõtteid ja välja tuua kõrvalekaldeid. Arvestades Eesti käibemaksuõiguse kiiret arengut, siis on võimalik tuua väga erinevaid põhimõtetest kõrvalekaldeid: keeld maha arvata sisendkäibemaksu tagasiulatuval registreerimisel, omatarbe ja sõiduautode soetamise puudulik maksustamine, probleemid avalik-õiguslike juriidiliste isikute maksustamisel ja ettevõtluse mõiste sisustamisel.

Maksude ajalugu tervikuna on kirev ning makse iseloomustab pidev muutumine. Maksunduses puuduvad sellised allikad nagu näiteks seda on eraõigusel rooma õiguse näol. Maksud on sõltunud kas valitsejast või parlamendist ning maksukoormuse piiriks on olnud kodanike taluvus. Palju sellest on säilinud ka tänapäeval, kus maksuduseaduste muutmine on oluline osa poliitilisest protsessist. Sellegipoolest on olemas põhimõisted ja printsiibid, millest seadusandja peab lähtuma. Maksusüsteemis eksisteerivad selged põhimõtted ning neid eirata ei tohi. Käibemaksu puhul peab silmas pidama seda, et maksukoormuse kannab lõpptarbija, ettevõtjale maksukoormust ei jää ning käibemaks on neutraalne. Seda eesmärki täidavadki ettevõtluse määratlemine, sisendkäibemaksu mahaarvamine ning piiriüleste tehingute maksustamine peamiselt sihtkohamaa printsiibist lähtudes. Käesoleva töö analüüs näitab, et need põhimõtted ei ole omased mitte ainult Euroopas, vaid ka mujal maailmas.

Eestis on viimaste aastate jooksul just põhimõttelistes küsimustes pidanud Riigikohtu praktika suunama nii seadusandjat kui maksuhaldurit printsiipide täitmise osas. Käesoleva töö pinnalt võib teha järelduse, et käibemaksu suhteliselt tormiline areng jätkub veel pikema aja jooksul ning seda tingib peamiselt Euroopa Liit. Euroopa Liit on samas ka tänapäevase käibemaksusüsteemi proovikiviks. Seejuures on peamiseks probleemiks maksu administreerimine ja maksupettuste vältimine. Sellele viitab selgelt direktiivi viimane areng, kus lubatakse suhteliselt laia pöördmaksustamist. Pöördmaksustamine võib aga soosida teatud ettevõtjaid, kes ei pea tasuma kaupade ja teenuste eest müüjale käibemaksu. Pingeliseks muudab kogu olukorra ka see, et tarbimismaksude osakaal riigieelarves käesoleval ajal suureneb. Sellele viitab riigieelarve analüüs, mille järgi kolmandiku Eesti riigieelarve tuludest annab käibemaks. Samuti ka tulumaksu alandamise plaanid, mis ei ole teoks saamas ainult Eestis. Sellejuures ei tohi ära unustada, et nii otsesed (peamiselt tulumaks) kui kaudsed

maksud (peamiselt käibemaks) täiendavad teineteist ning mõlemad on maksevõimelisuse järgi maksustamisel olulised. Seejuures ei tohi unustada, et pole olemas maksu, mis täidaks nii formaalse kui ka materiaalse ratsionaalsuse nõuded.

Euroopa Liiduga seoses pakub tõenäoliselt veel kaua kõneainet sihtkohamaa ja päritolumaa printsiibi rakendamine ning sobiva lahenduse leidmine piiriüleste tehingute maksustamiseks. Olemasolev süsteem on sattunud üsna keerulisse olukorda, kuna maksuhalduritel puudub ülevaade kaupade liikumisel kaupade tegelikust asukohast. See ja mitmed muud tegurid loovad soodsa pinnase kuritarvitusteks ning seetõttu võib mõista Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoja tehtud ettepanekuid. See ei välista tulevikus veelgi laiemalt pöördmaksustamise rakendamist ning muid tõsiseid muudatusi. Olen seisukohal, et kui KMS-is otsustakse taastada pöördmaksustamine, siis peab seadusandja täpselt defineerima pöördmaksustamisel alla kuuluvad kaubad ja teenused. Tõenäoliselt pakub ka Eestis huvi ehituse ja jäätmekäitluse valdkondades pöördmaksustamise kehtestamine. Juba praegu on just mitmeid ehitusettevõtjatega seotud asju olnud Riigikohtu menetluses seoses hoolsuskohustuse täitmisega kaupade ja teenuste soetamisel. Riigikohtu praktika seab osaliselt hoolsuskohustuse rahapesu eeskirjadega (nõue tuvastada teatud summast raha saaja isik) ning kütuse puhul vastavussertifikaatidega olemasoluga. Muudel juhtudel eeldatakse sisuliselt ostja heausksust. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on välistatud juhul, kui on tuvastatud seosed müüja ja ostja vahel, millest nähtub ostja osalemine maksupettuses.

Eestis võib pidada käesoleval ajal üheks oluliseks probleemiks põhivara defineerimata jätmist käibemaksuseaduses, mis annab maksukohustuslastele võimaluse otsustada ise põhivara mõiste üle. Selline lahendus tegelikult õige ei ole ja seab maksukohustuse sõltuvusse maksumaksja enda suvast. Õigeks ei saa pidada ka alandatud maksumäära, mis on kehtestatud etenduste- ja kontserdipiletitele (KMS § 15 lg 2 p 6). Madalama maksumäära rakendamist ei saa seada sõltuvusse sellest, kas etenduse või kontserdi korraldaja saab rahalisi vahendeid riigi-, valla- või linnaelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt. Sellise maksusoodustusega koheldakse isikuid põhjendamatult ebavõrdselt ning takistatakse tegelikult teenuste vaba liikumist. Lisaks on sellisel moel maksusoodustuse andmine lihtsalt arusaamatu ja ebamõistlik. Positiivseks saab pidada, et seadusandja täiendas alates 01.01.2006.a jõustunud KMS-i § 16 lg 2 p 9 ning muutis vastavalt ka KMS-i § 29 lg-t 5. Selline muudatus on õige ning see vastab käibemaksu kui üldise tarbimismaksu ideele.

Mitmed probleemid lahendaks ühtne käibemaks kogu Euroopa Ühenduses, kuid selle saavutamine on äärmiselt keeruline ning liikmesriigid ei saavuta tõenäoliselt selles osas kompromissi. Kindlasti võib nõustuda ettepanekutega, mis on tehtud käibemaksukohustuslaseks registreerimise protseduuri osas. Eestis olemasolev protseduur on mõneti formalistlik ning esitatud küsimused pole alati kõige asjakohasemad. Kindlasti ei tohi registreerimisprotseduur muutuda ebamõistlikult keeruliseks, sest sisendkäibemaksu mahaarvamine tuleb lubada võrdselt kõikidele ettevõtjatele, ka neile, kes on äsja tegevusega alustanud. Seejuures peab tagama sisendkäibemaksu mahaarvamise kõikide kaupade ja teenuste suhtes, mida kasutatakse ettevõtluses käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste müümiseks. Sisendkäibemaksu mahaarvamine tervikuna ei tohi olla seotud kõrvaltingimustega. Heaks õppetunniks on selles osas Eesti 50 000-kroonise sularahapiirangu põhiseadusevastaseks tunnistamine. Samas on praktikas ka käesoleval ajal tõusetunud küsimused sisendkäibemaksu mahaarvamise probleemid näiteks juhtudel kui kinnisasja soetamisel on ostjal olemas notariaalne leping, kuid puudub nõuetekohane arve. Leian, et teatud tingimuste täitmisel võib sisendkäibemaksu maha arvata ka notariaalse lepingu alusel. Samuti tuleks Eestis kaaluda impordikäibemaksu tasumise regulatsiooni muutmist. Maksu tasumine impordil ning hiljem selle tagasinõudmine maksuhaldurilt ei ole mõistlik ja põhjendatud.

Tõsisem probleem seondub teenuste maksustamisega. Teenuste mitmekülgsus ning tänapäeval e-teenuste ja telekommunikatsiooni areng on kaasa toonud mitmed probleemid teenuste käibe koha määramisel. Ühest küljest on maksustamisel vaja leida mingi kompromiss riikide vahel maksutulude jagamisel ja topeltmaksustamise vältimiseks, teisest küljest on vaja makse mõistlikul moel administreerida. Senine teenuste maksustamise süsteem kuuendas direktiivis ja ka Eesti KMS § 10 on keeruline, kuid senises olukorras optimaalne lahendus. Edasine areng ei saa enam toimuda õigusaktide pinnalt, sellega peavad kaasas käima ka muudatused, mis annavad neile võimaluse deklareerida ja tasuda lihtsalt makse. Näiteks on praeguses olukorras väiksematel ettevõtjatel raske ja üle jõu käiv registreeruda käibemaksukohustuslasena teises liikmesriigis.

Zusammenfassung

Das Ziel dieser Disseration ist es, die Entwicklung und Grundsätze der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchersteuer zu analysieren und Abweichungen hervorzuheben. Ich finde, daß es in Estland bisher Probleme mit dem Einhalten der allgemeinen Grundsätze gegeben ist und eben deshalb häufig in die Gesetzgebung die Bestimmungen gelangt sind, die eine Kumulation zur Folge haben. Obwohl das Arbeitsthema umfassend zu sein scheint, finde ich, daß solche Behandlung und Themenwahl begründet sind. Ich finde, daß es in Estland bisher eben die Behandlung von Grundsätzen im Steuerrecht gefehlt hat.

Die Arbeit ist in der vergleichenden Methode geschrieben und darin wird das Umsatzsteuerrecht in Estland mit dem Umsatzsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaft und in Deutschland verglichen. Ein wesentlicher Teil ist auch die historische Behandlung der Umsatzsteuer und des Steuerwesens, die heutige Umsatzsteuer begreifen helfen soll. Als Literatur habe ich hauptsächlich deutschsprachige Literatur verwendet, vor allem die Werke von Klaus Tipke. Eine große Rolle beim Schreiben der Arbeit hat auch die Praxis des Europäischen Gerichtshofs gespielt, die äußerst umfangreich ist und die ständig ergänzt wird. Wahrscheinlich sollen die Juristen, die sich mit der Umsatzsteuer beschäftigen, schon in nächster Zukunft viel Zeit in Anspruch nehmen, um sich mit der Praxis des Europäischen Gerichtshofs zu beschäftigen. Neben der fremdsprachigen Literatur habe ich auch erschienene Werke in der estnischen Sprache verwendet. Leider ist es bisher keine Kommentare über das gültige Umsatzsteuergesetz erschienen. Beim Schreiben der Arbeit habe ich die Materialien verwendet, woran ich bei der Vorbereitung des Werkes „Umsatzsteuergesetz. Kommentierte Ausgabe“ gearbeitet hatte. Der genannte Kommentar gilt zwar für das bis 30.04.2004 gültige Umsatzsteuergesetz, doch haben die Autoren beim Schreiben dieses Buches ausführlicher das Umsatzsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaft behandelt. Ebenso habe ich bei der Arbeit die Materialien verwendet, woran ich beim Abfassen der Artikel für die Zeitschrift „Juridica“ gearbeitet hatte („Über einige Begriffe im Umsatzsteuerrecht“, Juridica 2001, Nr. 4 und „Einkommensbegriff“, Juridica 2003, Nr. 5).

Steuergeschichte im Ganzen ist mannigfaltig und für Steuern ist ständige Veränderung kennzeichnend. Im Steuerwesen fehlen die Quellen wie zum Beispiel im Privatrecht durch römisches Recht. Die Steuern sind abhängig vom Herrscher und Parlament gewesen und als Grenze der Steuerbelastung ist die Erträglichkeit der Bürger gewesen. Vieles davon ist auch

heutzutage aktuell, wo die Veränderung der Steuergesetze ein wesentlicher Teil im politischen Prozess ist. Trotzdem gibt es Grundbegriffe und Grundsätze, wovon der Gesetzgeber ausgehen soll. Im Steuersystem existieren klare Grundsätze und die können nicht ignoriert werden. Bei der Umsatzsteuer ist zu berücksichtigen, daß der Endverbraucher die Steuerlast trägt, dem Unternehmer bleibt keine Steuerlast und die Umsatzsteuer ist damit neutral. Diesen Zweck erfüllen eben die Unternehmensbestimmung, der Vorsteuerabzug und die Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen, hauptsächlich vom Bestimmungslandprinzip ausgehend. Analyse der vorhandenen Arbeit zeigt, daß diese Grundsätze nicht nur für Europa charakteristisch sind, sondern auch anderswo auf der Welt.

Was die inhaltliche Gestaltung der Arbeit betrifft, dann hat sich das Umsatzsteuerrecht in Estland ständig verändert und im Laufe von zehn Jahren sind drei verschiedene Gesetze gültig gewesen und alle diese Gesetze sind ständig geändert worden. Die Geschichte der heutigen estnischen Umsatzsteuer beginnt im Jahr 1991 mit der Vorschrift Nr. 209 der Regierung der Republik vom 10.10.1990, die am 01.01.1991 in Kraft trat, die Umsatzsteuer wurde festgelegt. Der Steuersatz betrug vorläufig 7%, aber die kommunale Selbstverwaltung konnte zusätzlich einen 3-prozentigen Steuersatz für den Einzelhandelsumsatz einführen. Steuerträger waren juristische Personen, ausgenommen Macht- und Regierungsorgane. Am 01.01.1992 trat das Umsatzsteuergesetz der Republik Estland in Kraft. Der Steuersatz betrug 10%, aber mit dem Dekret Nr. 35 des Komitees der Währungsreform vom 19.06.1992 wurde ab 20.06.1992 der neue Steuersatz von 18% in Kraft gesetzt. Dabei wurde entsprechende Veränderung im Umsatzsteuergesetz nicht gleich eingeführt. Am 25.08.1993 hat das Parlament ein neues Umsatzsteuergesetz verabschiedet, das am 01.01.1994 in Kraft trat. Am 13.06.2001 hat das Parlament das neue Gesetz verabschiedet, das am 01.01.2002 in Kraft trat. Bemerkenswert ist dabei, daß nach der Verabscheidung und vor dem Inkrafttreten des Gesetzes während der Periode der sog *vacatio legis* das Gesetz dreimal geändert wurde. Weil der Beitritt zur Europäischen Gemeinschaft am 01.05.2004 der Gesetzesveränderung bedarf, dann hatte der Gesetzgeber für ein neues Gesetz entschieden. Das Gesetz wurde am 10.12.2003 verabschiedet und es trat am 01.05.2004 in Kraft und ist bis heute gültig. Mit dem genannten Gesetz wurden nicht nur die Regeln für innengemeinschaftliche Lieferungen und Erwerbe festgelegt. So zum Beispiel hatten die Einzelunternehmer das Recht auch auf Kassenrechnung der Umsatzsteuer unter gewissen Bedingungen bekommen, ebenso wurden die vereinfachte Regulation der Ausstellung von Rechnungen festgelegt und die Besteuerung der Grundstücke wurde geändert. Nach der Inkraftsetzung des Gesetzes sind doch einige Probleme aufgetaucht

(z.B. Freizonen, Besteuerung der internationalen Transportdienstleistungen) und das Gesetz ist ständig geändert worden.

Die Umsatzsteuer dient deutlich einem fiskalen Zweck und vom Standpunkt des Staatsbudgets handelt es sich um eine bedeutende Einkommensquelle. Die Umsatzsteuer beträgt von Staatseinkünften in Estland fast einen Drittel. Im Staatsbudget 2006 werden die Umsatzsteuereinnahmen auf 15 045 610 000 Kronen geschätzt. Dabei von den Steuern für das Finanzministerium sind insgesamt 49 009 980 000 Kronen geplant und Bruttoeinnahmen des Staatsbudgets betragen 61 417 894 543 Kronen. Neben den Umsatzsteuereinnahmen sind nur Einnahmen der Sozialabgabe höher geplant, die aber inhaltlich zweckgebunden und nur für Renten- und Krankenversicherung vorgesehen sind. Die Einnahmen der Sozialabgabe werden auf 20 070 000 000 Kronen geschätzt.

In Betracht ziehend die schnelle Entwicklung des estnischen Umsatzsteuerrechts, dann sind sehr verschiedene Probleme hervorzuheben: das Verbot des Rechtes auf Vorsteuerabzug bei einer rückwirkenden Anmeldung des Steuerpflichtigen, mangelhafte Besteuerung des Eigenbedarfs und des Erwerbs von PKWs, Probleme bei der Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Dazu ist es aus früheren Zeiten hinzufügen, daß die Dienstleistungseinfuhr bis 31.12.2001 nicht besteuert wurde. Ebenso hat es in der Praxis Probleme mit den Schattenvereinen, mit der Sorgfaltspflicht der Käufer und deren Bestätigung gegeben. Die Praxis des Staatsgerichtshofs verbindet die Sorgfaltspflicht teilweise mit den Geldwäsche betreffenden Vorschriften (die Forderung ab einem gewissen Betrag die Geld erhaltene Person festzustellen) und beim Brennstoff mit dem Vorhandensein der Übereinstimmungszertifikate. In den übrigen Fällen wird im Allgemeinen die Gutgläubigkeit des Käufers vorausgesetzt. Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen bei den Fällen, in denen die Beziehungen zwischen Verkäufer und Käufer festgestellt sind, wovon die Teilnahme des Käufers an einem Steuerbetrug hervorgeht.

Gegenwärtig kann in Estland für den Mangel im Umsatzsteuergesetz kein Definieren des Begriffs „Kapitalvermögen“ halten, was den Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, über den entsprechenden Begriff selbst zu entscheiden. Diese Lösung ist in der Tat nicht richtig und macht die Steuerpflicht vom eigenen Belieben des Steuerträgers abhängig. Für richtig kann man auch den verminderten Steuersatz nicht halten, der für die Aufführungs- und Konzerttickets festgelegt ist (UStG § 15 Abs. 2 Punkt 6). Niedrigeren Steuersatz kann man nicht davon abhängig machen, ob der Aufführungs- oder Konzertveranstalter Geldmittel aus

dem staatlichen oder kommunalen Haushalt oder vom Estnischen Kulturkapital bekommt. Durch diese Steuerbegünstigung werden die Personen unbegründet ungleich behandelt und so wird in der Tat der freie Dienstleistungsverkehr behindert.

In der letzten Zeit wurde in Estland das Anmeldeverfahren des Umsatzsteuerpflichtigen geändert, wo beim Anmelden ein entsprechender Antrag ausgefüllt werden soll, dessen Formular durch die Verordnung des Finanzministers festgelegt ist. Man soll zugeben, daß das Verfahren doch etwas formalistisch ist und die gestellten Fragen nicht immer sachbezogen sind (z.B. darüber, ob das Stammkapital in der Kasse oder in der Bank aufbewahrt wird und ob beim Handelsregister oder beim Vereins- und Stiftungsregister keinen Meldeantrag für die Datenveränderung eingereicht ist). Außerdem ist es etwas unklar, wie der Unternehmer dem Finanzamt seine Absicht, eine Unternehmenstätigkeit zu beschäftigen, beweisen soll. Autor der Dissertation ist der Meinung, daß das Anmeldeverfahren nicht unvernünftig kompliziert werden darf, weil der Vorsteuerabzug gleich allen Unternehmern ermöglicht werden soll, auch denen, die eben seine Tätigkeit aufgenommen haben. Dabei soll das Recht auf Vorsteuerabzug für alle Gegenstände und Dienstleistungen berücksichtigt werden, die durch die gewerbliche Tätigkeit zum Verkauf der mit der Umsatzsteuer besteuerten Waren und Dienstleistungen verwendet werden. Das Recht auf Vorsteuerabzug darf im Ganzen nicht mit Nebenbedingungen verbunden sein. Ein gutes Beispiel dazu ist in Estland, daß eine Bargeldbegrenzung auf 50 000 Kronen für verfassungswidrig erklärt wurde. Doch gibt es in der Praxis auch heutzutage Probleme mit dem Vorsteuerabzug, z.B. in den Fällen, wenn der Käufer beim Erwerb eines Grundstücks einen notariellen Vertrag, aber keine ordnungsgemäße Rechnung besitzt. Ebenso muss man in Estland über eine mögliche Veränderung der Vorschriften betreffend der Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer überlegen. Eine sofortige Steuererhebung bei der Einfuhr, danach die erhobene Steuer von der Steuerverwaltung erstattet wird, ist unvernünftig und unbegründet.

Aus vorhandenen Dissertation kann man folgern, daß die relativ stürmische Entwicklung der Umsatzsteuer sich im Laufe längerer Zeit fort setzt, was hauptsächlich durch die Europäische Union bedingt wird. Die Europäische Union ist gleichzeitig auch der Probestein des heutigen Umsatzsteuersystems. Dabei sind die wesentlichen Probleme der Steuerverwaltung und der Vermeidung des Steuerbetruges. Darauf hindeutet deutlich die letzte Entwicklung der Mehrwertsteuer-Richtlinie, in der eine relativ breite Steuerpflicht des Leistungsempfängers erlaubt wird. Die Steuerpflicht des Leistungsempfängers kann aber für einige Unternehmern günstig sein, die dem Verkäufer für die erworbene Waren und erbrachte Dienstleistungen

keine Umsatzsteuer zahlen müssen. Die Situation wird aber dadurch anstrengend, daß der Anteil der indirekten Steuern im Staatshaushalt sich gegenwärtig vergrößert. Darauf hindeutet die Analyse des Staatsbudgets. Ebenso die Pläne der Einkommensteuerreduzierung, die nicht nur in Estland verwirklicht werden. Dabei darf man nicht vergessen, daß sowohl die direkten Steuern (vor allem die Einkommensteuer) und die indirekten Steuern (vor allem die Umsatzsteuer) ergänzen sich gegenseitig und beide sind bei der Besteuerung nach der Zahlungsfähigkeit wichtig.

Im Zusammenhang mit der Europäischen Union wird noch lange über die Einführung des Bestimmungsland- und Herkunftslandprinzips und über das Finden der geeigneten Lösung geredet. Das vorhandene System ist in ziemlich komplizierte Situation geraten, weil die Steuerverwaltung keinen Überblick über den Warenverkehr aus dem tatsächlichen Standortsland haben. Das und viele andere Faktoren schaffen einen günstigen Boden zum Missbrauch und das bringt in der Zukunft wahrscheinlich noch eine breitere Einführung der Steuerpflicht des Leistungsempfängers mit. Ich stehe auf dem Standpunkt, daß wenn im Umsatzsteuergesetz wieder eine Steuerpflicht des Leistungsempfängers bei den inländischen Umsätze eingesetzt wird, dann soll der Gesetzgeber genau definieren, welche Güter und Dienstleistungen unter der Steuerpflicht des Leistungsempfängers unterliegen. Wahrscheinlich wird man sich in Estland auch für die Einführung der Steuerpflicht des Leistungsempfängers im Bau- und Abfallbehandlungsbereich interessieren. Schon jetzt werden im Staatsgerichtshof mehrere Fälle der Bauunternehmer verfahren, bei denen es sich um Sorgfaltspflicht des Leistungsempfängers beim Erwerb der Waren und Dienstleistungen handelt.

Ein ernsthaftes Problem ist die Besteuerung der Dienstleistungen. Die Vielfaltigkeit der Dienstleistungen und die Entwicklung der e-Dienste und Telekommunikation heutzutage hat mehrere Probleme beim Bestimmen des Dienstleistungsumsatzes beigebracht. Von einer Seite soll man bei der Teilung der Steuereinkünfte und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einen zwischenstaatlichen Kompromiss finden, von anderer Seite müssen die Steuern vernünftig verwaltet werden. Das bisherige System der Dienstleistungsbesteuerung in der sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie und auch im § 10 des estnischen UStG ist kompliziert, aber eine optimale Lösung. Die weitere Entwicklung kann nicht mehr von den Rechtsakten ausgehen, das müssen die Veränderungen begleiten, die die eine Möglichkeit zur einfachen Steuerfestsetzung und -erhebung geben. Zum Beispiel haben die kleineren Unternehmer es in jetziger Situation schwer, sich in einem anderen Mitgliedstaat als Umsatzsteuerpflichtiger

anzumelden. Viele Probleme können durch eine einheitliche Umsatzsteuer in der ganzen Europäischen Gemeinschaft gelöst werden. Das ist äußerst schwer zu erreichen und die Mitgliedstaaten kommen wahrscheinlich nicht darin zum Kompromiss.

Kasutatud kirjandus

1. Annacondia, F., van der Corput, W. VAT Registration Thresholds in Europe. VAT Monitor, November/December, 2002.
2. Bemerkungen 2000 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (Saksamaa Liitvabariigi riigikontrolli 2000.a aruanne). Kättesaadav: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/bemerkungen-2000.pdf/download> (viimati vaadatud 14.08.2006.a).
3. Birk, D. Steuerrecht. 2., neubearbeitete Auflage, Heidelberg, 1999.
4. Birk, D. Steuerrecht. 6., neubearbeitete Auflage, Heidelberg, 2003.
5. Birkenfeld, W. Mehrwertsteuer der EU. Die 6. Ust-Richtlinie mit Erläuterungen. 4., völlig neu bearbeitete Auflage, 2001.
6. Bunjes, J., Geist, R. Umsatzsteuergesetz. Kommentar. 6. Auflage, München, 2000.
7. Browning, L., jt. Revenue Law – Principles and Practice. Twenty-second edition. LexisNexis UK, 2004.
8. Cahiers de droit fiscal international. Studies by the International Fiscal Association. Volume LXXXVIIIb. Subject II. Consumption taxation and financial services. International Fiscal Association, 2003.
9. Carl Friedrich von Siemens'i (1872-1941) elulookirjeldus. Kättesaadav: http://w4.siemens.de/archiv/en/dokumente/carl_friedrich_von_siemens_en.pdf#search=%22Carl%20Friedrich%20von%20Siemens%22 (viimati vaadatud 20.08.2006.a).
10. Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke. Herausgegeben von Joachim Lang. Köln, 1995.
11. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. The Modern VAT. International Monetary Fund, Washington D.C, 2001.
12. Eesti liitumisläbirääkimistel Euroopa Liiduga saavutatud kokkulepped. Kättesaadav: http://www.vm.ee/est/euro/kat_247/3374.html#maksustamine (viimati vaadatud 14.08.2006.a).
13. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2006 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu, 2006.
14. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2002, lk 478-481.
15. European Tax Handbook 2002. International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
16. Inimese ja kodaniku õiguste deklaratsioon. Kättesaadav: http://www.elysee.fr/elysee/elysee.fr/anglais/the_institutions/founding_texts/the_declaration_of_the_human_rights/the_declaration_of_the_human_rights.20240.html (viimati vaadatud 20.08.2006.a).

17. Jakob, W. Umsatzsteuer, 2. Auflage, München, 1998.
18. Johannes Popitz'i (1884-1945) elulookirjeldus. Kättesaadav: <http://www.dhm.de/lemo/html/biografien/PopitzJohannes/> (viimati vaadatud 20.08.2006.a).
19. Kirchhof, P. Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht. München, 2005.
20. Klein, F. Abgabenordnung. Kommentar. 7. Auflage, München, 2000.
21. Kohalikud maksumäärused Maksu- ja tolliameti veebilehel. Kättesaadav: <http://www.emta.ee/?id=1721> (viimati vaadatud 14.08.2006.a).
22. Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Kättesaadav: <http://www.fin.ee/doc.php?10324> (viimati vaadatud 14.08.2006).
23. Käibemaksuseaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 131 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.
24. Käibemaksuseaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 726 seletuskiri. Riigikogu 9. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.
25. Lehis, L. Soovikontsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615. – Maksumaksja, 2001, nr 2, lk 12-14.
26. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000.
27. Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Juridica, 1998, nr 9.
28. Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2004.
29. Lippross, O.-G. Umsatzsteuer. 20. Auflage, Achim bei Bremen, 2000.
30. Looduskaitseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 390 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.
31. Matthias Erzberger'i (1875-1921) elulookirjeldus. Kättesaadav : <http://www.dhm.de/lemo/html/biografien/ErzbergerMatthias/> (viimati vaadatud 20.08.2006.a).
32. Mit dem Zehnten fing es an. Eine Kulturgeschichte der Steuer. Herausgegeben von Uwe Schultz. München, 1992.
33. Nachtrag Jakob, Umsatzsteuer. 2. Auflage von Dr. Wolfgang Jakob. München, 2000.
34. Peters, M., Bongartz, M., Schröer-Schallenberg, S. Verbrauchsteuerrecht. München, 2000.
35. Piibel. Vana ja Uus Testament. Soome Piibliselts, 1989.
36. Polman, D. Liisingu käibemaksuga maksustamine. Juridica 2000, nr IV.

37. Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services. Brussels 23.12.2003. Arvutivõrgus. Kättesaadav aadressil [http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM\(2004\)728_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM(2004)728_en.pdf) (viimati vaadatud 20.08.2006.a).
38. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn, 2001.
39. Reding, K., Müller, W. Einführung in die Allgemeine Steuerlehre. München, 1999.
40. Seadus "2004. a riigieelarve" eelnõu seletuskiri. Seaduseelnõu nr 128 seletuskiri. Riigikogu 10. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee.
41. Schomburg, W. Lexikon der deutschen Steuer- und Zollgeschichte. Abgaben, Dienste, Gebühren, Steuern und Zölle von den Anfängen bis 1806. München, 1992.
42. Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber (Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoja aruanne käibemaksupettuste kohta). Kättesaadav: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/bericht-umsatzsteuerbetrug.pdf> (viimati vaadatud 14.08.2006.a).
43. Tax Law Design and Drafting. Volume 1. Editor Victor Thuronyi. International Monetary Fund, 1996.
44. Terra, B. J. M., Kajus, Julie. A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community. IBFD Publications. Jan./May, 1997. Part One.
45. Terra, B. J. M., Wattel J. P. European Tax Law. Second edition. Fed, Deventer, 1997.
46. Tipke, K. Die Steuerrechtsordnung. Köln, 1993.
47. Tipke, K. Die Steuerrechtsordnung. 2. Auflage, Köln, 2000.
48. Tipke, K., Lang, J. Steuerrecht. 17. völlig überarbeitete Auflage, Köln, 2002.
49. Tulu- ja lastetusmaks. Tallinn, 1974.
50. Vanasaun, I. Füüsilisest isikust ettevõtjate maksustamist ja raamatupidamist reguleerivate sätete täiustamine Eesti õigusaktides. Magistritöö. Tallinna Tehnikaülikool. Tallinn, 2004.
51. Value Added Tax. Application for registration. HM Customs and Excise. Kättesaadav: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageVAT_Forms&propertyType=document&id=HMCE_CL_000042 (viimati vaadatud 20.08.2006.a).
52. VAT rates applied in the member states of the European Community. Kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf (viimati vaadatud 14.08.2006).
53. Witte, P., Wolfgang, H.-M. Lehrbuch des Europäischen Zollrechts. 3. Auflage, Berlin, 1998.

54. Zeiger, P. 70 aastat käibemaksu Eestis. Maksumaksja nr 1 (63), 2003, lk 36-37.

Kasutatud perioodika ja muud materjalid

1. Eesti Maksumaksjate Liidu 28.10.2005.a kiri 2-11/215 Riigikogu rahanduskomisjonile. Kättesaadav: http://www.maksumaksjad.ee/modules/dms/file_retrieve.php?function=view&obj_id=187
2. Eine Frage der Ehre. Der Spiegel, nr 5/26, 2004, lk 54-61.
3. Kukk, K "Paha" Eesti maksusüsteem ehk pime talutab nägijat. Äripäev, 10.08.2004.
4. Kalamees, K. Res Publica teeks jõusaalis treenimise maksuvabaks. Eesti Päevaleht 09.01.2004.
5. Rahandusministeeriumi 06.07.2004.a kiri nr V-I/8300 Maksumaksjate Liidule.
6. Spekulationssteuer zwischen 1997 und 1998 verfassungswidrig. Spiegel-online 09.03.2004.a. artikkel kättesaadav: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/0,1518,289702,00.html> (viimati vaadatud 10.08.2006).
7. Ulmre, A. Uue ja vana käibemaksuseaduse erinevused. Äripäev, 06.07.2001.
8. Ülavere, R. Esimene läks lõunasse, kes on järgmine mineja? Äripäev 11.12.2003.a. Kättesaadav internetis aadressil: http://www.aripaev.ee/2529/arv_kolumn_uus_252901.html (viimati vaadatud 20.08.2006.a).

Kasutatud Eesti seadused

1. Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992. RT 1992, 26, 349; 2003, 64, 429.
2. Ajutine läbikäigumaksu seadus. Riigivanema 27.05.1937.a dekreet. RT 1936, 47, 372.
3. Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisiseadus 04.12.2002. RT I 2003, 2, 17; 2005, 29, 222.
4. Eesti Vabariigi karusnahaaktsiisiseadus 11.11.1991. RT 1991, 40, 492.
5. Eesti Vabariigi käibemaksuseadus 16.10.1991. RT 1991, 36, 447.
6. Eesti Vabariigi tulude ja kulude eelarve 1936/1937 aastaks. Riigivanema 20.03.1936 dekreet. RT 1936, 27, 170.
7. Eesti Vabariigi tulude ja kulude eelarve 1939/1940 aastaks. 27.03.1939. RT 1939, 29, 107.
8. Hasartmängumaksu seadus 13.03.2002. RT I 2002, 28, 158; 2004, 28, 208.
9. Kaubandustegevuse seadus 11.02.2004. RT I 2004, 12, 78.
10. Kohalike maksude seadus 21.09.1994. RT I 1994, 68, 1169; 2005, 57, 451.

11. Käibemaksuseadus 25.08.1993. RT I 1993, 60, 847; 2001, 43, 242.
12. Käibemaksuseadus 13.06.2001. RT I 2001, 64, 368; 2003, 18, 104; 48, 344.
13. Käibemaksuseadus 10.12.2003. RT I 2003, 82, 554; 2005, 68, 258.
14. Looduskaitse seadus 21.04.2004. RT I 2004, 38, 258; 2005, 22, 152.
15. Maamaksuseadus 06.05.1993. RT I 1993, 24, 428; 2004, 57, 451.
16. Maiustusainetemakse seadus 24.03.1932. RT 1932, 30, 259.
17. Maksukorralduse seadus 20.02.2002. RT I 2002, 26, 150; 2005, 57, 451.
18. Pakendiaktsiisiseadus 19.12.1996. RT I 2004, 41, 2005, 37; 288.
19. Raamatupidamise seadus 08.06.1994. RT I 1994, 48, 790; 2002, 102, 600.
20. Raamatupidamise seadus 20.11.2002. RT I 2002, 102, 600; 2005, 61, 478.
21. Raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisandmete õigsuse eest isikliku vastutuse kehtestamise seadus 17.06.1993. RT I 1993, 43, 620; 2002, 53, 336.
22. Riigi eelarve tasakaalustamise, tööpuuduse vastu võitlemise ja eramajanduse korraldamise seadus. 25.11.1932. RT 1932, 92, 716.
23. Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000. RT I 2000, 102, 675; 2006, 28, 208.
24. Tulumaksuseadus 15.12.1999. RT I 1999, 101, 903; 2006, 28, 208.
25. Töötuskindlustuse seadus 13.06.2001. RT I 2001, 59, 359; 2005, 57, 451.
26. Töestamiseseaduse rakendamise seotud seaduste muutmise seadus 14.11.2001. RT I 2001, 93, 565.
27. Äriseadustik 15.02.1995. RT I 1995, 26–28, 355; 2006, 25, 186.

Kasutatud muud Eesti õigusaktid

1. Rahandusministeeriumi 06.01.1992 määrus nr 1 “Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine”. RTL 1992, 1, lk 6.
2. Rahandusministri 18. detsembri 2001. a määrus nr 119 “Teenuse ekspordiks loetavate riikidevahelise kauba- ja reisijateveoga seotud teenuste nimekiri”. RTL 2001, 138, 2031; 2004, 9, 134.
3. Rahandusministri 07.04.2004.a määrus nr 76 “Isiku maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm ja maksukohustuslase registreerimise kohta tehtavad maksuhalduri otsuse vorm”. RTL 2004, 44, 759; 2005, 80, 1135.
4. Rahandusministri 30.12.1993 määrus nr 206 “Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine”. RTL 1994, 2, lk 48.
5. Rahandusministri 31.03.1995 määrus nr 57 “Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine”. RTL 1995, 29, lk 1003.

6. Rahareformi Komitee 19.06.1992 dekreet nr 035.
7. Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrus nr 209 “Käibemaksuga maksustamise kord”. RT 1990, 14, 158.
8. Vabariigi Valitsuse 15.12.1932.a määrus “Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtetelt võetava erimaksu määrus”. RT 1932, 96, 754.
9. Vabariigi Valitsuse 30.06.2002.a määrus nr 240 “Maksukohustuslaste registri” asutamine ja registri pidamise põhimäärus”. RT I 2002, 68, 408; 2005, 35, 275.
10. Vabariigi Valitsuse määrus nr 120 “Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine“. RTL 2000, 1, 2; 2006, 6, 94.
11. Maardu Linnavolikogu määrus 30.12.1996.a. nr. 8 “Müügitaksu kehtestamine”. Kättesaadav: http://www.emta.ee/failid/maardu_muugimaks.pdf.

Kasutatud Euroopa Ühenduse õigusaktid

1. Euroopa Ühenduse asutamisleping. Euroopa Liit. Amsterdami leping. Konsolideeritud lepingud. Eesti Õigustõlke Keskus 1998.
2. Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG). (23.07.1990.a konventsioon 90/436 topeltmaksustamise vältimise kohta seotud ettevõtete vaheliste tehingute hindade määramise korral). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=41990A0436&model=guichett
3. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax. Materials on International & EC Tax Law. Ed. Kees van Raad. 2-nd Edition. International Tax Center Leiden, 2002. Volume 2, pp1100-1107.
4. Council decision of 24 January 2006 authorising Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 21 of the Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes. (Nõukogu 24.01.2006.a otsus 2006/42/EÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_025/l_02520060128en00310031.pdf
5. Nõukogu direktiiv 2006/69/EÜ, 24. juuli 2006, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused. Kättesaadav: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/et/oj/2006/l_221/l_22120060812et00090014.pdf
6. Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen. (Nõukogu 03.06.2003.a direktiiv 2003/48/EÜ). Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=32003L0048&model=guichett

7. Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten. (Nöukogu 03.06.2003.a direktiiv 2003/49/EÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=32003L0049&model=guichett

8. Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer. (Nöukogu 11.04.1967.a direktiiv 67/227/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31967L0227&model=guichett

9. Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. (Nöukogu 17.05.1977.a direktiiv 77/388/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31977L0388&model=guichett

10. Neunte Richtlinie 78/583/EWG des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern. (Nöukogu 26.06.1978.a direktiiv 78/583/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31978L0583&model=guichett

11. Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige. (Nöukogu 06.12.1979.a direktiiv 79/1072/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31979L1072&model=guichett

12. Fünfzehnte Richtlinie 83/648/EWG des Rates vom 19. Dezember 1983 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Verlängerung der Frist für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in der Republik Griechenland. (Nöukogu 19.12.1983.a direktiiv 83/648/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31983L0648&model=guichett

13. Zehnte Richtlinie 84/386/EWG des Rates vom 31. Juli 1984 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Abänderung der Richtlinie 77/388/EWG - Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen. (Nöukogu 31.07.1984.a direktiiv 84/386/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31984L0386&model=guichett

14. Einundzwanzigste Richtlinie 86/247/EWG des Rates vom 16. Juni 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer-Verlängerung der Frist für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in der

Republik Griechenland. (Nõukogu 16.06.1986.a direktiiv 86/247/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31986L0247&model=guichett

15. Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige. (Nõukogu 17.11.1986.a direktiiv 86/560/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31986L0560&model=guichett

16. Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen. (Nõukogu 23.07.1990.a direktiiv 90/434/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31990L0434&model=guichett

17. Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. (Nõukogu 23.07.1990.a direktiiv 90/435/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31990L0435&model=guichett

18. Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren. (Nõukogu 25.02.1992.a direktiiv 92/12/EMÜ). Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=31992L0012&model=guichett

Kasutatud Eesti kohtupraktika

1. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05.10.2000 otsus nr 3-4-1-8-00. (Tallinna Ringkonnakohtu taotlus Konkurentsiseaduse § 18 lg 1 p 3 kehtetuks tunnistamiseks vastuolu tõttu Põhiseaduse §-ga 10). RT III 2000, 21, 232.
2. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 06.03.2002.a otsus nr 3-4-1-1-02. (Tallinna Ringkonnakohtu taotlus tunnistada Käibemaksuseaduse § 18 lg 8 2.lause kehtetuks vastuolu tõttu põhiseaduse §-dega 11, 12 lg 1 ja 31). RT III 2002, 8, 74.
3. Riigikohtu halduskolleegiumi 08.03.1999.a otsus haldusasjas nr 3-3-1-5-99 (Philip Morris Eesti OÜ kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 13 lg 4 p 2 kohaldamise asjas.). RT III 1999, 8, 83.
4. Riigikohtu halduskolleegiumi 22.06.1999.a otsus haldusasjas nr 3-3-1-29-99 (H. Treimuthi kassatsioonkaebuse läbivaatamine notari käibemaksukohustuse asjas). RT III 1999, 22, 209.
5. Riigikohtu halduskolleegiumi 18.10.1999 määrus haldusasjas nr 3-3-1-32-99. (EVEA Panga Kinnisvara Aktsiaseltsi kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 1 kohaldamise asjas). RT III 1999, 27, 251.

6. Riigikohtu halduskolleegiumi 22.02.2001.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-62-00. Eesti Eesti Televisiooni kassatsioonkaebuse läbivaatamine KMS § 18 lg 3 kohaldamise asjas. RT III 2001, 7, 77 .
7. Riigikohtu halduskolleegiumi 26.04.2001.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-12-01. (Mittetulundusühingu Ühing Hiit kassatsioonkaebuse läbivaatamine tulumaksuseaduse § 13 lg 1 kohaldamise asjas). RT III 2001, 14, 146.
8. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.05.2001.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-18-01. (AS Järva Terminaal ja Järva Maksuameti kassatsioonkaebuste läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 8 kohaldamise asjas). RT III 2001, 15, 155.
9. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.05.2002.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-21-02. (AS Balti Investeeringute Grupp kaebus Tartu Linna Maksuameti 18. aprilli 2001. a ettekirjutuse nr 4-05/14-1190 peale). RT III 2002, 16, 187.
10. Riigikohtu halduskolleegiumi 16.04.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-29-03. (OÜ Elvarem kaebus Ida-Viru Maksuameti 22. märtsi 2002. a ettekirjutuse tühistamiseks ja maksuametile maksusumma tagastamise ettekirjutuse tegemiseks). RT III 2003, 13, 128.
11. Riigikohtu halduskolleegiumi 23.04.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-33-03. (Ants Möldre kaebus Lääne-Viru Maksuameti 24. aprilli 2002. a maksuteate nr 44361 tühistamiseks). RT III 2003, 15, 143.
12. Riigikohtu halduskolleegiumi 05.05.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-39-03. (AS Adonis Baltic Timber Group kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 30. ja 31. mai ning Maksuameti 8. ja 9. augusti 2001. a otsuste tühistamiseks, ettekirjutuse tegemiseks tagastada enamakstud maksusumma koos intressiga ja tagastamisega viivitamise õigusvastaseks tunnistamiseks). RT III 2003, 17, 157.
13. Riigikohtu halduskolleegiumi 08.05.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-43-03. (AS Tartu Veski kaebus Tartu Linna Maksuameti 14. mai 2002. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks). RT III 2003, 18, 168.
14. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.06.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-40-03. (AS Gizmo kaebus Harju Maksuameti 25. juuni 2001. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks). RT III 2003, 21, 199.
15. Riigikohtu halduskolleegiumi 12.06.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-55-03. (Ando Aroni kaebus Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti 26. novembri 2001. a ettekirjutuse ja Maksuameti 15. veebruari 2002. a otsuse tühistamiseks). RT III 2003, 23, 228.
16. Riigikohtu halduskolleegiumi 12.06.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-52-03. (AS TRK Ehitus kaebus Lääne-Viru Maksuameti 21. juuni 2002. a ettekirjutuse tühistamiseks). RT III 2003, 23, 227.
17. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.10.2003.a otsus haldusajlas nr 3-3-1-50-03. (AS Tammiskilp kaebus Rapla Maksuameti 8. novembri 2001. a ettekirjutuse nr 4-05/14-1412 tühistamiseks). RT III 2003, 29, 304. .

18. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.06.2004.a otsus haldusasjas nr 3-3-1-30-04. (FIE Tarvi Reesare kaebus Lääne Maksuameti ettekirjutuse osaliseks ja Maksuameti otsuse täielikuks tühistamiseks). RT III 2004, 20, 227.

19. Riigikohtu halduskolleegiumi 06.04.2006.a otsus haldusasjas nr 3-3-1-8-06. (OÜ Erwes Eesti kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna Maksukeskuse 24. märtsi 2005. a otsuse nr 12-4/463 tühistamiseks). RT III 2006, 12, 120.

20. Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumi 21.06.2004.a otsus haldusasjas nr 2-3/409/04. OÜ Cavallo apellatsioonkaebus Tallinna Halduskohtu 09.12.2003 otsusele haldusasjas nr 3-1582/03 OÜ Cavallo kaebuses Maksuameti 09.07.2003 vaideotsuse nr 323 osalise tühistamise nõudes.

Kasutatud Euroopa Kohtu lahendid

1. Urteil des Gerichtshofes vom 26. Oktober 1982. Senta Berger gegen Hauptzollamt Freiburg. Ersuchen um Vorabentscheidung, vorgelegt vom Finanzgericht Baden-Württemberg. Zöelle : Eingeschmugelte Bataübungsmittel. Rechtssache 240/81. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61981J0240&model=guichett

2. Urteil des Gerichtshofes vom (Fünfte Kammer) vom 8. Juli 1986. Hans-Dieter und Ute Kerrutt gegen Finanzamt Mönchengladbach - mitte. Ersuchen um Vorabentscheidung, vorgelegt vom Finanzgericht Düsseldorf. Umsatzsteuer – Bauherrenmodell. Rechtssache 73/85. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61985J0073&model=guichett

3. Urteil des Gerichtshofes vom 26. März 1987. Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Königreich der Niederlande. Mehrwertsteuerpflichtige - Einrichtungen des öffentlichen Rechts - Notare und Gerichtsvollzieher. Rechtssache 235/85. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61985J0235&model=guichett

4. Urteil des Gerichtshofes vom (Fünfte Kammer) vom 13. Dezember 1989. Genius Holding BV Gegen Staatssecretaris van Financien. Ersuchen um Vorabentscheidung: Hoge Raad - Niederlande. Mehrwertsteuer - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG - Recht auf Vorsteuerabzug. Rechtssache 342/87. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61987J0342&model=guichett

5. Urteil des Gerichtshofes vom (Sechste Kammer) vom 27. Juni 1989. Heinz Kühne gegen Finanzamt München III. Ersuchen um Vorabentscheidung: Finanzgericht München - Deutschland. Mehrwertsteuer - Besteuerung der privaten Nutzung eines Betriebs-PKW, der ohne Recht zum Abzug des Restbetrags der Mehrwertsteuer gebraucht gekauft wurde. Rechtssache 50/88. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61988J0050&model=guichett

6. Urteil des Gerichtshofes vom (Erste Kammer) vom 15. Mai 1990. Comune Di Carpaneto Piacentino und andere gegen Ufficio Provinciale Imposta sul Valore Aggiunto Di Piacenza. Ersuchen um Vorabentscheidung: Die Commissione tributaria di primo grado Piacenza - Italien. Mehrwertsteuer - Begriff des Steuerpflichtige - öffentliche Einrichtungen. Rechtssache C-4/89. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61989J0004&model=guichett
7. Urteil des Gerichtshofes vom (Sechste Kammer) vom 6. Dezember 1990. Max Witzemann gegen Hauptzollamt München-mitte. Ersuchen um Vorabentscheidung: Finanzgericht München - Deutschland. Zölle - Einfuhrumsatzsteuer- Falschgeld. Rechtssache C-343/89. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61989J0343&model=guichett
8. Urteil des Gerichtshofes vom (Sechste Kammer) vom 20. Juni 1991. Polysar Investments Netherlands BV gegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. Ersuchen um Vorabentscheidung: Gerichtshof Arnheim- Niederlande. Auslegung der Artikel 4 und 13 Teil B Buchstabe D nr. 5 der Sechste Richtlinie - Steuerpflichtiger - Tätigkeiten einer Holdinggesellschaft. Rechtssache C-60/90. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61990J0060&model=guichett
9. Urteil des Gerichtshofes vom (Sechste Kammer) vom 7. Mai 1992. Aldo Bozzi gegen Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei ProcuratiI legali. Ersuchen um Vorabentscheidung: Pretura di Milano, Sezione Lavoro - Italien. Auslegung von Artikel 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Rechtssache C-347/90. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61990J0347&model=guichett
10. Urteil des Gerichtshofes vom (Dritte Kammer) vom 6. Mai 1992. P. De Jong gegen Staatssecretaris van Financien. Ersuchen um Vorabentscheidung: Hoge Raad - Niederlande. Mehrwertsteuerberichtigung - Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Rechtssache C-20/91. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61991J0020&model=guichett
11. Urteil des Gerichtshofes vom (Sechste Kammer) vom 2. August 1993. Wilfried Lange gegen Finanzamt Fürstfeldbruck. Ersuchen um Vorabentscheidung: Finanzgericht München - Deutschland. Mehrwertsteuer - Sechsten Richtlinie - Befreiung der Umsätze aus verbotenen Ausfuhren. Rechtsache C-111/92. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61992J0111&model=guichett
12. Urteil des Gerichtshofes vom 14. Februar 1995. Finanzamt Köln-Altstadt gegen Roland Schumacker. Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesfinanzhof - Deutschland. Artikel 48 EWG-Vertrag - Verpflichtung zur Gleichbehandlung – Besteuerung des Einkommens von gebietsfremden. Rechtsache C-279/93. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61993J0279&model=guichett

13. Urteil des Gerichtshofes (Vierte Kammer) vom 26. September 1996. Renate Enkler gegen Finanzamt Homburg. Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesfinanzhof - Deutschland. Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit - Besteuerungsgrundlage. Rechtssache C-230/94. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numpdoc=61994J0230&model=guichett
14. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 5. Juni 1997. Sparekassernes Datacenter (SDC) gegen Skatteministeriet. Ersuchen um Vorabentscheidung: Østre Landsret - Dänemark. Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummern 3 bis 5 - Befreite Umsätze. Rechtssache C-2/95. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numpdoc=61995J0002&model=guichett
15. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 5. Dezember 1996. John Reisdorf gegen Finanzamt Köln-West. Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesfinanzhof - Deutschland. Mehrwertsteuer - Auslegung des Artikels 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG - Vorsteuerabzug - Verpflichtung des Steuerpflichtigen - Besitz einer Rechnung. Rechtssache C-85/95. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numpdoc=61995J0085&model=guichett
16. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 16. Oktober 1997. Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG gegen Finanzamt Neustadt. Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesfinanzhof - Deutschland. Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Gegen Entgelt ausgeführte Dienstleistungen - Begriff - Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber. Rechtssache C-258/95. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numpdoc=61995J0258&model=guichett
17. Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 28. Mai 1998. Strafverfahren gegen John Charles Goodwin und Edward Thomas Unstead. Ersuchen um Vorabentscheidung: Court of Appeal (England) - Vereinigtes Königreich. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Sechste Richtlinie 77/388/EWG - Geltungsbereich - Lieferung von nachgeahmten Parfümeriewaren. Rechtssache C-3/97. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numpdoc=61997J0003&model=guichett
18. Urteil des Gerichtshofes (Sechste Kammer) vom 5. Oktober 1999. Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd, Allied Domecq plc und T.C. Harrison Group Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise. Ersuchen um Vorabentscheidung: Court of Appeal (England & Wales - Vereinigtes Königreich. Mehrwertsteuer - Artikel 11 Absätze 1 und 4 der Zweiten Richtlinie - Artikel 17 Absätze 2 und 6 der Sechsten Richtlinie - Recht auf Vorsteuerabzug - Ausschluß nach nationalen Rechtsvorschriften, die älter sind als die Sechste Richtlinie. Rechtssache C-305/97. Kättesaadav:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numpdoc=61997J0305&model=guichett
19. Urteil des Gerichtshofes vom 12. September 2000. Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland. Vertragsverletzung - Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie über die Mehrwertsteuer - Gestattung der Straßenbenutzung gegen eine Maut - Kein Mehrwertsteuer-Tatbestand -

Verordnungen (EWG, Euratom) Nrn. 1552/89 und 1553/89 - Mehrwertsteuereigenmittel.

Rechtssache C-359/97. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61997J0359&model=guichett

20. Urteil des Gerichtshofes vom 21. März 2000. Gabalfrisa SL u. a. gegen Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Ersuchen um Vorabentscheidung: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña - Spanien. Begriff des nationalen Gerichts im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) - Zulässigkeit - Mehrwertsteuer - Auslegung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG - Vorsteuerabzug - Tätigkeiten vor der gewohnheitsmäßigen Ausführung wirtschaftlicher Vorgänge. Verbundene Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61998J0110&model=guichett

21. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 8. November 2001. Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Königreich der Niederlande. Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats - Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie - Nationale Regelung, die es einem Arbeitgeber gestattet, von der einem Arbeitnehmer für die Benutzung des Privatfahrzeugs für berufliche Zwecke gewährten Kostenerstattung einen bestimmten Prozentsatz als Vorsteuer abzuziehen. Rechtssache C-338/98. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61998J0338&model=guichett

22. Urteil des Gerichtshofes (Vierte Kammer) vom 14. September 2000. The Queen gegen Minister of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte Trevor Robert Fisher and Penny Fisher. Ersuchen um Vorabentscheidung: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Vereinigtes Königreich. Beihilferegulungen - Informatisierte Datenbank - Zugang zu Informationen. Rechtssache C-369/98. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61998J0369&model=guichett

23. Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 29. Juni 2000. Tullihallitus gegen Kaupo Salumets und andere. Ersuchen um Vorabentscheidung: Tampereen käräjäoikeus - Finnland. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Sechste Richtlinie - Einfuhrsteuer - Anwendungsbereich - Schmuggel von Ethylalkohol. Rechtssache C-455/98. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61998J0455&model=guichett

24. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 16. Dezember 1999. Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Grossherzogtum Luxemburg. Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats - Richtlinie 94/33/EG - Nichtumsetzung innerhalb der vorgeschriebenen Frist. Rechtssache C-47/99. Kättesaadav:

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61999J0047&model=guichett

25. Urteil des Gerichtshofes (Sechste Kammer) vom 9. Oktober 2001. Commissioners of Customs & Excise gegen Cantor Fitzgerald International. Ersuchen um Vorabentscheidung: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Vereinigtes Königreich. Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Befreiung der Vermietung und

Verpachtung von Grundstücken von der Steuer - Begriff - Dienstleistung - Übernahme eines Mietvertrags gegen Entgelt durch einen Dritten. Rechtssache C-108/99. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61999J0108&model=guichett

26. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 19. September 2000. Ampafrance SA gegen Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) und Sanofi Synthelabo gegen Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99). Ersuchen um Vorabentscheidung: Tribunal administratif de Nantes und Tribunal administratif de Melun - Frankreich. Mehrwertsteuer - Vorsteuerabzug - Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug - Repräsentationsaufwendungen - Verhältnismäßigkeit. Verbundene Rechtssachen C-177/99 und C-181/99. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=61999J0177&model=guichett

27. Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 12. Juni 2003. Sinclair Collis Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise. Ersuchen um Vorabentscheidung: House of Lords - Vereinigtes Königreich. Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Artikel 13 Teil B Buchstabe b - Befreite Umsätze - Vermietung von Grundstücken - Begriff - Aufstellung von Zigarettenautomaten in Geschäftsräumen. Rechtssache C-275/01. Kättesaadav: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=DE&numdoc=62001J0275&model=guichett

Kasutatud lühendite loetelu

ATKAS – alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisiseadus

BFH – Bundesfinanzhof ehk Saksamaa föderaalne maksukohus

ECOFIN - Euroopa Ühenduse liikmesriikide majandus- ja rahandusministrite komisjon

FIE – füüsiliseks isikust ettevõtja

EMÜ – Euroopa Majandusühendus

IMF - Rahvusvaheline Valuutafond

KMS – alates 01.05.2004.a kehtiv käibemaksuseadus

KoMS – kohalike maksude seadus

KStG – Körperschaftsteuergesetz ehk ettevõtte tulumaksuseadus Saksamaal

MKS – maksukorralduse seadus

MMS – maamaksu seadus

OECD - Organisation of Economic Cooperation and Development

PS – põhiseadus

RKHK – Riigikohtu halduskolleegium

RKPK – Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium

RPS – raamatupidamise seadus

SMS - sotsiaalmaksuseadus

TuMS - tulumaksuseadus

UstG – Umsatzsteuergesetz ehk Saksamaa käibemaksuseadus

UstDV – Umsatzsteuer Durchführungsverordnung ehk Saksamaa käibemaksuseaduse rakendusmäärus