

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Mariliis Saar

**EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIST TULENEVAD
VÄIKEETTEVÕTETELE MÕELDUD ERIKORRAD, NENDE
RAKENDAMISE PRAKTIKA LIIKMESRIIKIDES JA RAKENDAMISE
VÕIMALUSED EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja

dr. iur. Lasse Lehis

Tartu

2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. VÄIKEETTEVÕTTED JA LIHTSUSTATUD ERIKORRAD	8
1.1. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtted.....	8
1.2. Vajadus lihtsustatud erikorra järele	12
1.3. Ettevõtlust soodustavad ja pidurdavad tegurid.....	14
1.4. Käibe varjamise või moonutamise seotud tegevus.....	16
2. EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIST TULENEVAD VÄIKEETTEVÕTETELE MÕELDUD ERIKORRAD	21
2.1. Maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlused.....	21
2.2. Maksuvabastused.....	24
2.3. Astmelised maksusoodustused	32
2.4. Ühtsed Euroopa Liidu ülesed käibemaksureeglid	38
3. EESTI KÄIBEMAKSUSEADUSES RAKENDATAV ERIKORD JA SOOVITUSED EUROOPA LIIDU NÄITEL	42
3.1. Kassapõhise käibemaksustamise erikord	42
3.2. Kassapõhine käibemaksuarvestus valitud Euroopa Liidu liikmesriikide näitel	46
3.2.1. Portugal, Rumeenia, Bulgaaria.....	47
3.2.2. Suurbritannia, Iirimaa	49
3.2.3. Slovakkia, Hispaania, Itaalia.....	51
3.2.4. Läti, Küpros, Horvaatia.....	52
3.3. Erikordade rakendamine Eestis Euroopa Liidu liikmesriikide näitel.....	53
KOKKUVÕTE	60
SPECIAL VAT SCHEMES ARISING FROM THE VAT DIRECTIVE THAT ARE MEANT FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES, IMPLEMENTATION IN THE MEMBER STATES AND POSSIBLE IMPLEMENTATION IN ESTONIA	65

KASUTATUD ÕIGUSAKTID	75
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	76

SISSEJUHATUS

Käesoleva magistritöö raames on autor uurinud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist tulenevate erandite ja soodustuste, täpsemalt väikeettevõtete erikorra, rakendamise võimalusi ja praktikat Euroopa Liidu liikmesriikides ning kõrvutanud seda Eestis kehtiva korraga. Teema valik on ajendatud sellest, et Eestis hetkel kehtiva regulatsiooni kohaselt ei ole väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele võimaldatud võrreldes suuremate ettevõtetega märkimisväärseid või olulisi maksukeskkonnast lähtuvaid erandeid või soodustusi. Käibemaksudirektiiv võimaldab rakendada nii mahu kui meetmete poole pealt väikeettevõtlust soodustavaid erikordasid, kuid Eesti on jäänud nende kasutamisel pigem tagasihoidlikuks. Seega on Eestis kehtivad väikeettevõtetele suunatud maksukorrad sisuliselt samade nõuetega kui suurematele ettevõtetele, mis tähendab, et ühelt poolt hoitakse õiguslik keskkond lihtne ja läbipaistev¹, kuid teisalt ei ole need seetõttu vastavuses ettevõtete vajadustega ja ka võimalustega ning võivad liialt koormata eelkõige alustavaid ja juba tegutsevaid väiksemaid ettevõtteid.

Kuivõrd käibemaks moodustab suure ja ühe peamise osa riigieelarve tulust, siis on ühelt poolt oluline toetada ja soodustada ettevõtluse tekkimist, samuti inimeste soovi ettevõtlusega tegeleda ning teiselt poolt vähendada võimalusi maksupettusteks, käibemaksu varjamist ning maksude tasumisest kõrvale hiilimist. Et ettevõtted ei tunnetaks maksukoormust juba eos liiga koormava ning ettevõtlust pidurdavana, tuleb kasutada erikordasid, mis soosiks ettevõtlusega alustamist ning juba olemasolevate ettevõtete kasvamist. Kui maksukoormust, käesoleval juhul käibemaksukoormust tuntakse ebaõiglasena, paneb see ettevõtteid otsima võimalusi maksude tasumisest hoidumiseks või maksude tasumiseks ettenähtust väiksemas määras.

Üldine suund käibemaksu puhul on halduskoormuse vähendamine. Seda eriti väikeettevõtete puhul, kellel halduskoormuse kõrgete nõuete tõttu nende täitmise kulud on ettevõtte suurust arvesse võttes ebaproportsionaalsed², samuti ei ole nende ettevõtete puhul riigieelarvesse

¹ European Commission. Enterprise and Industry, 2014 SBA Fact Sheet Estonia. 19.02.2015. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/8886/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>, lk 5 (02.04.2016)

² Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. Väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad (VKEDd) - töökohtade ja majanduse tagamise võti. Tänapäevase VKE-poliitika vahekokkuvõte. KOM(2007) 592 lõplik. Brüssel. 4.10.2007. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2007/ET/1-2007-592-ET-F1-1.Pdf>, lk 6 (02.04.2016)

laekuva käibemaksu suurus märkimisväärne. Ehkki üldine suund on kogu Euroopa Liidus võetud halduskoormuse vähendamisele, siis näiteks Eestis 2014. aasta novembris kehtima hakanud 1 000 euroste arvete deklareerimise³ nõue on sellega justkui vastuolus. Käesolevas magistritöös uurib autor valikuna välja toodud asjakohast Euroopa Liidu liikmesriikide praktikat, kohaldatud soodustuste määrasid ja süsteeme, mida oleks võimalik ka Eestisse üle võtta, et muu hulgas vähendada väikeettevõtete halduskoormust.

Magistritöö kirjutamise hetkel on Eestis väikeettevõtlast soodustavateks teguriteks näiteks käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 44 lõikest 1 tulenev kassapõhine käibemaksuarvestus, mida on lubatud kasutada ettevõtetel, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Samuti on väikeettevõtetele mõeldud erandina lubatud KMS § 19 lõikest 1 tulenevalt maksukohustuslaseks mitte registreeruda kui käive ei ületa kalendriaasta algusest 16 000 eurot (põhivara võõrandamist ning Eesti isikule teostatavat kaugmüüki ei arvestata KMS § 19 lõike 1 käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustuse 16 000 euro piiri ületamise sisse). Maksuvabastust on lubatud rakendada ainult Eesti-sisese müügi puhul, mis seab soodustusele piirangud ning üle-piirilise müügi puhul kaotab maksuvabastuse mõtte. Muus osas märkimisväärseid soodustusi väikeettevõtetele Eestis ettenähtud ei ole ning seega on ettevõtetele esitatavad nõuded ja tingimused võrdsed.

Väikese ja keskmise suurusega ettevõtted omavad suurt tähtsust Eesti majanduse jaoks. 2014. aasta Euroopa Komisjoni teatmiku kohaselt loovad Eestis 74% lisandväärtusest just väikese ja keskmise suurusega ettevõtted ning annavad tööd 78% erasektori töökohtadest.⁴ Seejuures suur osa väikese ja keskmise suurusega ettevõtetest tegutsevad teenindussektoris.⁵ 2013. aastal on Eestile ette heidetud, et väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele ei ole suunatud konkreetset tegevuspoliitikat või -kava.⁶ Samal ajal mõeldakse Euroopas (kus on väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arv samuti suur, kuid protsentuaalselt väiksem kui Eestis) üha enam

³ 01.11.2014 hakkas tulenevalt KMS § 27 lõikest 1² kehtima nõue, mille kohaselt käibemaksukohuslased peavad arvestust pidama viisil, mis võimaldaks deklareerida ühe tehingupartneriga tehtud tehingu- või tehingute arveid, mis ületavad 1000 eurot.

Käibemaksuseadus. RT I, 29.05.2014, 1. – Arvutivõrgus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/131122015012> (22.04.2016)

⁴ European Commission. Enterprise and Industry. 2014 SBA Fact Sheet Estonia., lk 1

⁵ *Ibid.*, lk 2

⁶ *Ibid.*, lk 4

väikeettevõtluse edendamisele ning neile suunatud halduskoormuse vähendamisele. Üheks väljundiks on "*Small Business Act*"⁷.

Eestis ei kujundata ettevõtlusele suunatud poliitikat vastavalt ettevõtete suurusele, vaid pigem muudatusi tehes suunatakse need kõikidele ettevõtetele ühetaoliselt või eristatakse neid teiste kriteeriumide alusel sõltumatult ettevõtte suurusest.⁸

Käesolev magistritöö on jagatud kolmeks peatükiks ning alapeatükkideks.

Esimeses peatükis toob autor välja väikese ja keskmise suurusega ettevõtete määratluse. Käibemaksudirektiivist⁹ tulenevalt viidatakse just väikeettevõtete erikordadele ja võimalustele nende rakendamiseks. Lisaks toob autor välja kas ja milleks on väikeettevõtetele lihtsustatud erikordasid vaja ning mis mõjub väikeettevõtluse tegevusele soodustavalt ja mis vastupidiselt hoopis pidurdab seda. Esimese peatüki lõpus käsitleb autor käibe varjamise ja moonutamisega seotud tegevust, kuna soodustavad erikorrad või nende puudumine on tihedalt seotud just võimaliku käibe varjamisega ja selle väiksemana näitamisega ehk moonutamisega.

Teises peatükis kirjeldab autor käibemaksudirektiivis olemasolevaid ja lubatud erikordasid: näiteks maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlus, maksuvabastused, astmelised maksusoodustused ning ka Euroopa Liidu plaani ning eesmärke ühtlustada käibemaksuga seonduvad reeglid üle-Euroopaliselt. Täpsem Euroopa Liidu sellekohane tegevuskava avaldatakse 2017. aasta alguses.

Kolmandas peatükis analüüsib autor Eesti käibemaksuseadusest tulenevat kassapõhise käibemaksusutamise erikorda ning valitud Euroopa Liidu liikmesriikide, muu hulgas näiteks Suurbritannia ja Iirimaa erisusi Eestis kehtivast korrast. Viimases peatükis võtab autor kokku magistritöös välja toodud erikorrad ning analüüsib võrdluses teiste riikidega, mida võiks Eesti teistest riikidest üle võtta, samuti mis on Eestis paremini kui mõnes teises vaadeldud riigis.

Magistritöö kirjutamisel lähtus autor käibemaksudirektiivist, Euroopa Komisjoni õigusaktidest, Eestis kehtivast käibemaksuseadusest ja muudest normatiivaktidest, kohtupraktikast, avaldatud

⁷ Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. "Kõigepealt mõtle väikestele". Euroopa väikeettevõtlusalgatus "Small Business Act". KOM(2008) 394 lõplik. 25.06.2008. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/ET/1-2008-394-ET-F1-1.Pdf> (02.04.2016)

⁸ European Commission. (viide 1), lk 4

⁹ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksudirektiivi. 28.11.2006.

artiklitest ning muudest asjakohastest materjalidest. Töö kirjutamisel kasutas autor kirjeldavat ning võrdlev-analüüsivat meetodit.

1. VÄIKEETTEVÕTTED JA LIHTSUSTATUD ERIKORRAD

1.1 Väikese ja keskmise suurusega ettevõtted

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 282 on XII jaotise 1. peatükis viidatud väikeettevõtetele ning nendele mõeldud maksuvabastustele ja astmelistele maksusoodustustele. Kuivõrd vastav erikord on suunatud konkreetsetele väiksematele ettevõtetele, peab autor oluliseks peatuda teemal, millised ettevõtted kvalifitseeruvad mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele.

Euroopa Komisjon on koostanud teatmiku¹⁰, mis käsitleb väikese ja keskmise suurusega ettevõtete määratlust. Teatmiku kohaselt kuuluvad mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõtete kategooriasse need ettevõtted, millel on vähem kui 250 töötajat ja mille aastakäive ei ületa 50 miljonit eurot või mille aastabilansi kogumaht ei ületa 43 miljonit eurot. Kuivõrd teatmik toob välja, et Euroopas on üheksa ettevõtet kümnest väikese või keskmise suurusega ning igast kolmest töökohast kaks on samuti loonud väikese või keskmise suurusega ettevõtteid, siis on oluline edendada eelkõige sellist ettevõtlust ning luua soodne keskkond töökohtade loomiseks.

Euroopa Komisjoni presidendi Jean-Claude Junkeri sõnade kohaselt ei tohi lämmatada innovatsiooni ja konkurentsivõimet liiga normatiivsete või üksikasjalike eeskirjadega, seda eelkõige väikese ja keskmise suurusega ettevõtete puhul, kuna need ettevõtted on majanduse alustalad, mis loovad enam kui 85% uutest¹¹ töökohtadest Euroopas, mistõttu tuleb nad vabastada koormavate eeskirjade täitmisest. Märkimist väärib ka asjaolu, et see näitaja on suurem kui väikese ja keskmise suurusega ettevõtete kogu osa tööhõives, mis on 67%. Valdav osa uusi töökohti luuakse ettevõtetes, mis on nooremad kui 5 aastat. Kõige suurem töökohtade kasv on olnud kuni kümne töötajaga mikroettevõtetes (58%).¹²

¹⁰ Euroopa Komisjon. VKEde määratlust käsitlev teatmik. Luxembourg: Euroopa Liidu Väljaannete Taotlus. 2015. - Arvutivõrgus:

http://europa.eu/geninfo/query/index.do?queryText=teatmik+vke&summary=summary&more_options_source=global&more_options_date=* &more_options_date_from=&more_options_date_to=&more_options_language=et&more_options_f_formats=* &swlang=et (02.04.2016)

¹¹ Arvestatud on ainult uusi töökohti, millest on maha arvestatud kaotatud töökohtade protsent.

¹² Euroopa Komisjon. Pressiteade. Väikeettevõtted loovad 85% töökohtadest. Brüssel. 16.02.2012. - Arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-20_et.htm (09.04.2016)

Nagu eelnevalt välja toodud, siis mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõtteid määratletakse peamiselt töötajate arvu ja aastakäibe või aastase bilansimahu järgi. Euroopa Komisjoni teatmiku¹³ kohaselt on mikroettevõtted ettevõtted, kes annavad tööd kuni kümnele inimesele ja kelle aastakäive või aastabilansi maht ei ületa 2 miljonit eurot; väikeettevõtted on ettevõtted, kes annavad tööd kuni 50 inimesele ja kelle aastakäive või aastabilansi kogumaht ei ületa 10 miljonit eurot; keskmise suurusega ettevõtted on ettevõtted, kes annavad tööd kuni 250 inimesele ja kelle aastakäive või aastabilansi kogumaht ei ületa 50 miljonit eurot.

Ehkki ettevõtete määratlused on sellisel kujul välja toodud, siis ei tohiks neid Euroopa Liidu üleselt liialt lahterdada. Näiteks kõrvutades suure majandusega riiki väikese majandusega riigiga, omandavad definitsioonid erineva tähenduse. Kui arvestada, et kuni 10 töötajaga ettevõtte on mikroettevõtte, siis 1 või 2 töötajaga ettevõtted jäävad nende varju. Seetõttu peaks jääma igale riigile õigus ise mikroettevõtteid määratleda.¹⁴ Samas on ettevõtete määratlemine konkreetsete näitajate järgi oluline, et väiksemaid ja toetust vajavaid ettevõtteid toetada.

Väikeettevõtted on oluline osa näiteks Lissaboni strateegiast¹⁵, mille kohaselt on muu hulgas eesmärgiks 2020. aastaks tugevdada väikeettevõtete konkurentsieeliseid¹⁶, parandada ettevõtluskeskkonda ja vähendada Euroopas muu hulgas ettevõtlusega seotud tehingukulusid¹⁷, edendada rahvusvahelistumist ja parandada ligipääsu ühtsele turule.¹⁸

Kuna enamus töökohti Euroopas on loodud väikeettevõtte poolt, siis omavad need ettevõtted äärmiselt olulist rolli Euroopa Liidu majanduses ning majanduse arengus. Siiski satuvad need ettevõtted tihti vastakuti suurte takistuste ning bürokraatiaga.¹⁹ Sellest tulenevalt on Euroopa

¹³ European Commission. Enterprise and Industry, 2014 SBA Fact Sheet Estonia. 19.02.2015. - Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/8886/attachments/1/translations/en/renditions/pdf\(02.04.2016\)](http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/8886/attachments/1/translations/en/renditions/pdf(02.04.2016))

¹⁴ A. M. Morris MP, A. Leadsom MP. The EU and the UK's Microbusinesses: Constraining What Should Be Nurtured. 2013. - Arvutivõrgus: <http://www.eufreshstart.org/downloads/microbusiness.pdf>, lk 5 (02.04.2016)

¹⁵ Euroopa Komisjon. Komisjoni Teatis Euroopa 2020. aastal: Aruka, jätkusuutliku ja kaasava majanduskasvu strateegia. Brüssel. 03.03.2010. KOM(2010) 2020 lõplik. - Arvutivõrgus: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:ET:PDF\(09.04.2016\)](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:ET:PDF(09.04.2016))

¹⁶ *Ibid.*, lk 15

¹⁷ *Ibid.*, lk 18

¹⁸ *Ibid.*, lk 21

¹⁹ Euroopa Komisjon. Pressiteade. Euroopa Väikeettevõtete õigusakti sõnum: "Mõttele esmalt väikestele!". 25.06.2008 - Arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-1003_en.htm (02.04.2016)

Liidus võetud eesmärgiks mõelda rohkem väikestele ettevõtetele, vähendada bürokraatiat ning soodustada nende ettevõtete potentsiaalset kasvu.

Euroopa Komisjoni ettepanek on luua Euroopa Liidu ja liikmesriikide poliitiline partnerlus, mis väljendaks poliitilist tunnustust väikese ja keskmise suurusega ettevõtete kesksele rollile Euroopa Liidu majanduses ja töötada esmakordselt välja kõikehõlmav poliitiline raamistik, mis ühendaks Euroopa Liitu ja tema liikmesriike. Väikeettevõtete õigusakti käsitlev ettepanek on tihedalt seotud Euroopa Investeerimispanka grupi hiljuti välja kuulutatud kavaga lihtsustada, tänapäevastada ja mitmekesistada väikeettevõtete toetamiseks mõeldud vahendeid. Uue õigusakti alustalaks on veendumus, et võimalikult heade tingimuste loomiseks väikese ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks on eelkõige vaja, et ühiskond tunnustaks ettevõtlust, sealhulgas käsitöö-, mikro-, pere- ja sotsiaalmajanduslikke ettevõtteid, ning muudaks ettevõtjaks hakkamise perspektiivikaks. See tähendab, et tuleb muuta praegu Euroopa Liidus levinud arusaama, nagu oleks ettevõtja elukutse midagi negatiivset ja riskantset. Väikeettevõtete ja käibemaksuga seonduv ettepanek on anda liikmesriikidele võimalus vähendada käibemaksu liikmesriigis kohapeal osutatavate teenuste, sealhulgas töömahukate teenuste pealt, mida pakuvad põhiliselt väikeettevõtted.²⁰

Ehkki 99% Euroopa Liidu ettevõtjatest on väikeettevõtted (äriühingud, mille töötajate arv ei ületa 250 inimest ja käive ei ületa 50 miljonit eurot), ei tehta enamikes õigusaktides ettevõtetel nende suuruse järgi vahet. Seetõttu peavad 23 miljonit väikese ja keskmise suurusega ettevõtet sageli täitma samu haldusnõudeid nagu Euroopa 41 000 suurettevõtet. Viimastel aastatel, nagu eelnevalt viidatud on üle 80% Euroopa Liidu uutest töökohtadest loodud just väikeettevõtetes.²¹ Väikeettevõtete arv Euroopa Liidus on umbes 23 miljonit, mis annavad tööd ligi 75 miljonile inimesele.²² Seega on ilmselge, et väikeettevõtlus omab määravat tähtsust kogu Euroopa Liidu majandusele, mistõttu on oluline leida mõistlik tasakaal nendele ettevõtetele esitatavatele nõuetele ja kohustustele.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*

²² Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Ühenduse Lissaboni kava elluviimine. Kaasaegne VKE-poliitika majanduskasvu soodustamiseks ja tööhõive suurendamiseks. Brüssel. 10.11.2005. KOM(2005) 551 lõplik. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2005/ET/1-2005-551-ET-F1-1.Pdf>, lk 3 (09.04.2016)

Eeltoodut arvesse võttes on loodud Euroopa väikeettevõtlusalgatus "*Small Business Act*"²³, et lahendada väikeettevõtete probleeme. Üks peamine eesmärk on vähendada halduskoormust hariliku käibemaksumäära kohaldamisel ning seega anda väikeettevõtetele õigus maksuvabastustele, kui aastakäive jääb alla kindlaksmääratud künnise.²⁴

Hetkel kasutataval õigusraamistikul on palju puudusi. Näiteks põhineb see osaliselt sellel, millal liikmesriigid Euroopa Liiduga ühinesid, ning sellest tulenevalt on ette nähtud erinevad künnised ja liikmesriikide manööverdamisruum selliste künniste kehtestamisel. Üks põhiline puudus on see, et künnise arvutamismeetodi ja korra kohaldamisala puhul ei võeta arvesse ühtset turgu, näiteks jäävad arvestusest välja teistes liikmesriikides tehtud tarded või osutatud teenused.²⁵ Autori hinnangul mõjutab selline ühe liikmesriigi sisene soodustuste andmine väikeettevõtete tegevuse edendamisele pärssivalt ning tekitab konkurentsi moonutamise olukorra, kus ühes Euroopa Liidu liikmesriigis võib väikeettevõtelse tegelemine olla oluliselt rohkem soodustatud kui teises liikmesriigis. Selle tulemusel tekivad neil ettevõtetel konkurentsieelised ka piiriülesest tegutsedes.

Ka ei suuda ükski hetkel kasutusel olevatest skeemidest lahendada probleemi, et nõuete täitmise seotud kulud on väikeettevõtjate puhul suuremad suurettevõtjate vastavatest kuludest, eriti juhul, kui väikeettevõtjad tegutsesid küll Euroopa Liidu siseselt, aga piiriülesest.²⁶ Autori arvates on arusaadav, et kõikidele riikidele ja ettevõtetele ühtmoodi ja ühesuguste künniste ning soodustustega sobivat korda kehtestada ei saa, kuid riigid peaks sarnaselt võimaldama väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele lihtsustatud kordasid ning toetama rakendatavate meetmetega ettevõtluse arengut. Hetkel kehtiva korra puhul on igal riigil võimalus ise valida, milliseid soodustusi ning millises määras kohaldatakse. Sellisel kujul pidurdatakse ettevõtlust, sest nii on halduskoormuse kergendamine ja erikordade kasutamise võimalused otseses seoses peamiselt riikide innovatiivsuse ja liberaalsusega.

²³ Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. "Kõigepealt mõtle väikestele". Euroopa väikeettevõtlusalgatus "*Small Business Act*". KOM(2008) 394 lõplik. 25.06.2008. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/ET/1-2008-394-ET-F1-1.Pdf> (02.04.2016)

²⁴ Euroopa Komisjon. Roheline Raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. KOM(2010) 695 lõplik. Brüssel. 01.12.2010. - Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0695_/com_com\(2010\)0695_et.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_et.pdf), lk 17 (02.04.2016)

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Ibid.*

1.2 Vajadus lihtsustatud erikorra järele

Tulenevalt Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist on väikeettevõtetele suunatud erikorrad, mis vabastavad nad käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustusest või lubavad muul moel tavakorrast leebemate reeglite kasutamise seoses käibe maksustamisega.

Enne käibemaksudirektiivist tulenevate võimaluste uurimise ja analüüsimise juurde asumist soovib autor põgusalt peatuda teemal, miks on väikeettevõtetele taolisi erikordasid vaja. Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi OECD) on välja toonud, et peamine põhjus, miks väikesed ettevõtted tavapärasest käibemaksuga maksustamisest nii-öelda välja jätta on see, et kulud, mis tekivad seoses nende ettevõtete jälgimise, haldamise ja menetlemisega on ebaproportsionaalselt suured võrreldes potentsiaalselt saadava maksutuluga. Ühtlasi oleks nende väikeettevõtete poolt tehtud kulutused, et nõuetele vastata ebaproportsionaalsed nende ettevõtte suuruse ja tegevusega.^{27,28} On hinnatud, et kui suurettevõtte kulutab regulatiivse kohustuse täitmiseks ühe euro töötaja kohta, võib juhtuda, et väikeettevõttel tuleb kulutada selleks keskmiselt kuni kümme eurot.²⁹ Mistõttu võib öelda, et kehtestades madalamad nõuded, sh madalama halduskoormuse väikeettevõtetele on see ressursiefektiivne ka haldusorganile endale.

Kuna käibemaksuga seonduv maksude administreerimine ei saa tugineda ainuüksi kahepoolsele usaldusele väikeettevõtja ja haldusorgani vahel, siis on kehtestatud erinevaid nõudeid nii raamatupidamisele, arvete esitamisele kui ka käibemaksu tagastamise deklaratsioonidele. Kehtestatud nõuete tõttu tekib ettevõtetele arvestatav halduskoormus, mis avaldab mõju just väikeettevõtetele. Seda seetõttu, et tekivad kulud seoses raamatupidaja palkamisega ja muud vältimatud püsikulud.³⁰ Seejuures saab välja tuua, et halduskoormus ning kulud on madalamad

²⁷ OECD. Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. OECD Publishing. 2012, lk 16

²⁸ Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. Väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad (VKEDd) - töökohtade ja majanduse tagamise võti. Tänapäevase VKE-poliitika vahekokkuvõtte. KOM(2007) 592 lõplik. Brüssel. 4.10.2007. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2007/ET/1-2007-592-ET-F1-1.Pdf>, lk 6 (02.04.2016)

²⁹ Euroopa Ühenduste Komisjon. (viide 28), lk 8

³⁰ OECD. Businesses' Views on Red Tape: Administrative and Regulatory Burdens on Small and Medium-Sized Enterprises. OECD Publishing. 24.09.2001, lk 53

arenenud riikides ning kõrgemad madalama majandustaseme ning sissetulekuga riikide puhul.³¹ Lisaks on halduskoormusega seonduvad kulud väikeste ettevõtete jaoks pöördvõrdelised, mis tähendab, et mida väiksem on nende käive, seda suurem on see tõendamise kohustus.³² Seega on alla teatud käibemäära lisakulud väikeettevõtetele väga koormavad.³³ Tulemuseks on, et väikeettevõtted on oluliselt enam koormatud seoses riigi poolt seatud nõuete täitmisega võrreldes suuremate ettevõtetega.³⁴

Selles olukorras omab tähtsust see, et nendel väikestel ettevõtetel ei ole võrreldes suurte ettevõtetega sellist võimekust vastata kehtestatud nõuetele ja omada pikaajaliselt täiendavaid lisakulusid. Samuti on paljude väikeettevõtete puhul tegemist elustiiliettevõtetega³⁵, mille taga seisavad inimesed, kes on loonud ettevõtte, et oma hobiga seonduvalt lisaraha teenida. See tähendab, et suure tõenäosusega ei ole nendel inimestel ka vastavat raamatupidamisalast haridust, mistõttu on vältimatu raamatupidaja palkamine, et seadusest tulenevalt maksuametile aruandlust jm esitada.

Kuna ka suuremad ettevõtted on alguse saanud väiksematest ideedest ja pealehakkamisest, tuleb väikeettevõtteid igati julgustada äritegevusega jätkama, et ettevõtluse alustamine ning edendamine ei jääks pelgalt liigse halduskoormuse ja võimetuse taha sellega toime tulla.

³¹ S. Symons, N. Howlett, K. R. Alcantara. The Impact of VAT Compliance on Business. PricewaterhouseCoopers. 2010. - Arvutivõrgus: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf>, lk 14 (09.04.2016)

³² V. Milev. Special Scheme for Small and Medium-Sized Enterprises in the EU. A Useful Tool for European Businesses or a Risk for Abrasive Practices. Master's Thesis. Lund University. Malmö. 24.05.2011. - Arvutivõrgus: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1976808&fileOid=1976809>, lk 18 (02.04.2016)

³³ International Tax Dialogue. Taxation of Small and Medium Enterprises. Background paper for the International Tax Dialogue Conference'. Buenos Aires. 10.2007. - Arvutivõrgus: <http://www.smmeresearch.co.za/SMME%20Research%20General/Conference%20Papers/Taxation%20of%20SMEs.pdf>, lk 19 (02.04.2016)

³⁴ European Commission. Monitoring and Consultation on Smart Regulation for SME staff working document. Brussels. SWD(2013) 60 final. 7.3.2013. - Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/smart-regulation/better_regulation/documents/1_en_autre_document_travail_service_part1_v3.pdf, lk 21 (13.04.2016)

³⁵ Teenusmajanduse Koda. Toetame käibemaksuvabastuse piiri tõstmist 50 000 eurole. - Arvutivõrgus: <http://teenusmajandus.ee/tmk-teeb-ettepaneku-tosta-kaibemaksumaara-oluliselt/> (02.04.2016)

Täiendavalt tuleb silmas pidada seda, et kui halduskoormuse mõju liiga suureks muutub, siis võib see suunata neid väikeettevõtjad oma tulused teenima läbi mitteametliku turu.³⁶ Sellisel juhul jääks riik ilma potentsiaalselt laekuvast käibemaksust, aga ka potentsiaalselt laekuvatest töötajumaksudest. Seega on oluline suunata väikeettevõtteid tegutsema ametlikes raamides. Kui väikseid ettevõtteid on palju, siis nendelt saadav tulu ei pruugi olla nii märkimisväärne arvestades ebaoproportsionaalselt suurt tööd, mida amet maksude kogumiseks tegema peab.³⁷ Kõige suurema osa käibemaksust tasub riigile väike hulk suuremaid ettevõtjaid. Väidetavalt maksis 2012. aastal riigile 90% käibemaksust umbes 8% ettevõtjatest.³⁸

1.3 Ettevõtlust soodustavad ja pidurdavad tegurid

Nagu eelnevalt välja toodud omavad väikese (sh mikroettevõtted) ja keskmise suurusega ettevõtted majanduse arengule märkimisväärset mõju. Sageli on väikeettevõtted väliste tegurite suhtes oluliselt rohkem haavatavamad ja vastuvõtlikumad.³⁹ Aastate jooksul on suurenenud just väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arv. 2008. aastani kasvas suurettevõtete osakaal, kuid 2010. aastal kahanes see 0,15% peale, sealjuures lisandus 18 335 uut väikeettevõtet.⁴⁰ 2010. aastal oli kõigi ettevõtete loodud lisandväärtus kokku 7832,4 miljonit eurot, millest väikese ja keskmise suurusega ettevõtete panus oli 5917,6 miljonit eurot. Seega moodustas väikese ja keskmise suurusega ettevõtete loodud lisandväärtus⁴¹ 2010. aastal kõigi ettevõtete

³⁶ HM Revenue & Customs. Research report. Understanding key problems for SMEs: Hidden Economy Levers, Ghosts and Moonlighters. Identifying effective levers to reduce entrants into and encourage SMEs out of the Hidden Economy. 05.2012. - Arvutivõrgus: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/344827/report208.pdf, lk-d 6-7, 13 (04.04.2016)

³⁷ International Tax Dialogue. (viide 37), lk 19-20

³⁸ L. Lehis. Kuidas maksuamet Ameerikat avastas. Eesti Maksumaksjate Liit. 05.2013. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1380> (02.04.2016)

³⁹ R. Kaarna, M. Masso, M. Rell. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused. Poliitikauuringite Keskus Praxis. 2012, lk 4

⁴⁰ *Ibid.*, lk 9-10

⁴¹ Lisandväärtus - toodang rahalises, millest on maha arvatud toodangu valmistamise kulud. Lisandväärtust arvestades liidetakse müügitulu, lõpetamata ja valmistoodangu varude muutus ning oma tarbeks valmistatud põhivara ja muud äritulud. Saadud summast lahutatakse kaupade, materjalide, ostetud toodete ja teenuste,

lisandväärtusest 76%. Euroopas on vastav number 58,4%, seega loovad väikese ja keskmise suurusega ettevõtted Eestis rohkem lisandväärtust.⁴²

2012. aasta seisuga valmistab suurele osale väikese ja keskmise suurusega ettevõtetest probleeme suur maksukoormus. Ülejäänud teguritest on välja toodud näiteks arvete maksmata jätmise või sellega viivitamine klientide poolt, koormavad õigusaktid ja liigne bürokraatia. Lisaks nähakse probleemina ka tööjõu suurt maksukoormust, mis teeb töötaja ettevõtte jaoks kalliks. Klientide maksmata või viivitatud arved takistavad ettevõtte arengut. See on üldine probleem, mis puudutab kõiki piirkondi ja mis tahes suurusega ettevõtteid ja tegevusalasid suhteliselt võrdselt. Erandiks võib tuua ehitusvaldkonna, kus probleemi tunnetatakse teravamana.⁴³

Ehkki koormavaid õigusakte ja liigset bürokraatiat on nimetatud probleemina, siis õiguskeskkonnast ja asjaajamisreeglitest tulenevad tegurid enamikule takistuseks ei ole ning suuremat mõju omavad kindlasti majandustingimustest tulenevad tegurid, nagu maksukoormus, arvete maksmata jätmise jmt.⁴⁴ Õiguskeskkonnaga seonduvatest probleemidest on ettevõtted välja toonud maksundusega seotud õigusaktide piiramise, erinevad raamatupidamisnõuded ning Statistikaameti ja Intrastati aruandlusega seotud nõuded. Lisaks on märkimist leidnud, et mikroettevõtetel on esikohal probleemid maksuprotseduuridest arusaamisega ja raamatupidamisnõuetega.⁴⁵

Eesti väikeettevõtted ja keskmise suurusega ettevõtted on äritegevuse hoiaku poolest suhteliselt pessimistlikud.⁴⁶ Ehkki võrreldes Euroopa Liidu keskmisega loovad väikese ja keskmise suurusega ettevõtted Eestis rohkem lisandväärtust, siis tuleb poliitika kujundamisel arvesse võtta, et väikese ja keskmise suurusega ettevõtted on olemuselt väga erinevad. Mõned püüdlevad kiire kasvu ja suuremate turgude poole, teised tegutsevad vaid kohalikel ja piirkondlikel turgudel. Ehkki väikese ja keskmise suurusega ettevõtetel võib olla suurettevõtete ees eeliseid nišiturgudel ja geograafiliselt piiratud turgudel, ka väiksemate kaubakoguste või eritoodete tootmisel, siis nad on ka tundlikumad seaduste ja haldusasutuste loodud takistuste

elektri- ja soojusenergia, kütuse-, toote- ja tootmismaksude kulud, samuti muud ärikulud (v.a kahjum põhivara müügist ja ümberhindlusest).

⁴² R. Kaarna, M. Masso, M. Rell. (viide 38), lk 17

⁴³ *Ibid.*, lk 29

⁴⁴ *Ibid.*, lk 30

⁴⁵ *Ibid.*, lk 68

⁴⁶ *Ibid.*, lk 80

suhtes. Sageli on väikeettevõtted halvasti kaitstud konkurentsiturve ja kiirete muutuste eest majanduses.⁴⁷ Seega tuleb luua ettevõtlust soodustavaid erikordasid ja võimalusi arvestades ettevõtete olemusega. Eestis on sellele vastupidiselt võetud universaalne lähenemine ettevõtluskeskkonnale, millega seoses tehakse väga vähe või väikses ulatuses väikeettevõtetele mõõndusi. Ehkki selle lähenemise eelis on läbipaistev ning lihtne õiguslik keskkond⁴⁸, siis autori arvetes võetakse väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele võimalus laieneda ning seeläbi riigi majandusse senisest suuremal määral panustada.

Siiski soovides vähendada ettevõtjate halduskoormust, on käesoleva magistratöö kirjutamise hetkel alustatud „Nullbürokratia“ projektiga, mida veab Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. „Nullbürokratia“ projekti raames ootas riik, et ettevõtjad esitaksid ise läbi esindusorganisatsioonide kitsaskohad, mis on seotud aruandluse, andmete kogumise või seadusest tulenevate bürokratlike nõuete täitmisega ja ühtlasi ootas riik ka ettevõtjate omapoolseid ettepanekuid halduskoormuse vähendamiseks.

„Nullbürokratia“ projekti raames tegi ettepanekuid ka Eesti Maksumaksjate Liit, muu hulgas seoses kassapõhise käibemaksuarvestusega, millele autor käesolevas töös ka keskendub.

Projekti raames esitati 252 ettepanekut ning kolme aasta jooksul on kavas kaotada või leevendada 164 bürokratlikku nõuet. Suur osa ettepanekutest puudutab otseselt raamatupidajate tööd ja seega on plaanis vähendada statistikaaruandeid ja erinevate deklaratsioonide esitamise vajadust ning luua keskmine ja ühtne andmekogu, kuhu ettevõtja saab kõik oma andmed saata.⁴⁹ Ehkki bürokratlike nõuete vähendamine aitab kaasa halduskoormuse vähendamisele, ei oma see autori hinnangul väikeettevõtete majandustegevusele kui sellisele suurt mõju, vaid kannab endas pigem ajaressursi kokkuhoiu ideed.

⁴⁷ Euroopa Ühenduste Komisjon. (viide 22), lk 4-5

⁴⁸ European Commission (viide 13), lk 5

⁴⁹ Raamatupidaja.ee. Nullbürokratia vähendab raamatupidajate koormust. 02.03.2016. - Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/03/02/nullburokraatia-vahendab-raamatupidajate-koormust> (02.04.2016)

1.4 Käibe varjamise või moonutamise seotud tegevus

Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete tegevust on oluline toetada, et ettevõtted ei tunnetaks maksukoormust liiga koormavana. Kui kohustusi tekib äritegevuse olemust ja suurust arvesse võttes liiga palju, võib see viia olukorda, kus ettevõtted otsustavad hakata käivet varjama või moonutama.

Järgmises peatükis käsitleb autor käivetega seotud soodustusi: kindlamääralist käibemaksu, käibega seotud maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi. Autor viitas eelnevas peatükis, et Eestis on võetud üsna universaalne lähenemine ettevõtetele, et hoida olukord võimalikult läbipaistev ning õiguslikult lihtne. Kui ettevõtted tunnetavad ebaõiglust suure maksukoormuse näol, võivad erineval kujul soodustused ja erandid olla aluseks süsteemi kuritarvitamisele.

Käibe varjamine määratleti juba 1994. aasta maksukorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seadusega, mille kohaselt käibe varjamine on aktsiisi- või käibemaksudokumentatsioonilase poolt deklaratsioonis maksu vähemarvutamine, arvutamata jätmine, ettenähtust suurema tagastatava käibemaksusumma arvutamine või ettenähtust väiksema maksusumma tasumine või maksusumma tasumata jätmine.⁵⁰

Kuna käibemaksuga maksustatakse Eestis lisandunud väärtust, siis sellest tulenevalt taanduvad käibemaksupettused kahele peamisele suunale:

1. siseriikliku maksustatava käibe osaline või täielik varjamine;
2. fiktiivne siseriiklik soetus ja selle kaudu sisendkäibemaksu suurendamine.⁵¹

Lihtsamaks pettuse liigiks on müügikäibe varjamine, mis eelkõige esineb valdkondades, kus on võimalik teenuseid osutada ja kaupu müüa sularaha eest. Selles grupis domineerivad lõpptarbijale kaupa ja teenuseid müüvad isikud.⁵²

⁵⁰ Maksukorralduse muutmise ja täiendamise seadus. - RT I 1994, 54, 904.

⁵¹ Rahandusministeerium. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, millega kavandati käibemaksuseaduse 2014. aasta 1. jaanuaril jõustunud redaktsiooni (RT I, 23.12.2013, 46) ja raamatupidamise seaduse 2012. aasta 4. juunil jõustunud redaktsiooni (RT I, 25.05.2012, 16) muudatused., lk 14

⁵² K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikooli Kirjastus. 2012. - Arvutivõrgus: http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/25894/lind_kaspar2.pdf?sequence=5, lk 16 (02.04.2016)

Käibe varjamise puhul ei pea teisi ettevõtteid enda tegemistesse pühendama, nagu seda tehakse fiktiivsete arvete korral. Küsimus taandub sellele, kui suur osa tegelikust siseriiklikust käibest jätta käibedeklaratsioonile märkimata. Kui käivet varjanud ettevõttelt kaupa/teenust ostnud ettevõtte osas parasjagu maksukontrolli läbi ei viida ja käibe varjamisega pole "liiale" mindud, siis on praeguse teabe alusel sellise käitumise tuvastamine riskianalüüsi käigus võrdlemisi keeruline.⁵³

Kui fiktiivsete arvete kasutamisel võib märgata trendi, et arvuliselt on selliseid ettevõtteid vähem, kuid tehingusummad ühe ettevõtte kohta on võrdlemisi suured, siis käibe varjamine jaguneb pigem väiksemate summadega suurema hulga ettevõtete vahel. See tingib ka käibe varjamise vastumeetme valiku. Ettevõtte füüsiline kontroll on mõeldav olukorras, kus pettus jaguneb väiksema arvu isikute vahel ning ühe isiku poolt tehtav kahju on piisavalt suur. Kui pettus jaguneb väiksemate summadega väga paljude isikute vahel, tuleb leida muu moodus nende isikute mõjutamiseks.⁵⁴ Seetõttu on autori arvates ebamõistlik lisada kõikidele käibemaksukohustuslastele täiendavat halduskoormust erinevate deklaratsioonide esitamise näol olukorras, kus üldine suund peaks olema halduskoormuse vähendamine.

Lisaks müügikäibe varjamisele võivad isikud tervikuna hoida kõrvale ka käibemaksukohustuslase staatusest, mis tähendab maksukohustuse täielikku vältimist. Samas on selge ning polegi võimalik ega soovitav hõlmata käibemaksukohustuslase staatusega kõiki ettevõtjaid, sest ühest küljest muudab see keeruliseks ja mahukaks järelevalve ning teiseks pärsib väikeettevõtlust, sest käibemaksu administreerimine võib olla üle jõu käiv ülesanne väikeettevõtjatele. Sisuliselt ei erine käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmine oma olemuselt müügikäibe varjamisest.⁵⁵ Teisalt võidakse käibemaksukohustuslaseks registreerimist vältida ka ilma kuritegeliku kavatsuseta ning hoidagi ettevõtte käive alla vastava piiri.

Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas on käsitletud käibedeklaratsiooni lisa kehtestamise küsimust seoses ettevõtlusvabaduse piiramisega lubatavas ulatuses. Nimelt on viidatud PS §-le 31 koosmõjus §-ga 12, eesmärgiga tagada turul võrdsed konkurentsitingimused ja seoses sellega ollakse mitte ainult õigustatud vaid kohustatud piirama ettevõtlusvabadust. Autori arvates on siin tekkinud väärarusaam

⁵³ Rahandusministeerium., (viide 51) lk 15

⁵⁴ *Ibid.*, lk 15

⁵⁵ K. Lind. (viide 52), lk 19

võrdsetest konkurentsitingimustest, mis peaks eelkõige tähendama võrdsete kohtlemist võrdsetes tingimustes võrdselt, aga ka ebavõrdseid ebavõrdselt.

Selleks, et tagada käibemaksusüsteemi funktsioneerimine ja piirata maksukohustuslaste hulka, kehtestatakse enamasti piisavalt kõrge käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuslik piirmäär, millest alates tekivad isikul kõik maksukohustuslase õigused ja kohustused. See piirmäär peaks arvestama konkreetse riigi olukorda ja maksuhalduri võimalusi ning olema sedavõrd kõrge, et välistaks väikekauplejad, kelle administreerimine oleks kulukas, kuid maksutulu nendelt laekuks vähe.⁵⁶ Autor on maksuvabastuse peatükis kirjeldanud, et ehkki Eestis plaanitakse käibemaksukohustusluse piirmäära tõsta praeguselt 16 000 eurolt 25 000 euroni, siis on tegemist küllaltki madala määraga, mis ettevõtluse arendamisele oluliselt kaasa ei aita, kuivõrd see tähendab igakuiselt väikest käivet, mille ületamisel tuleb kohe standardmääras riigile käibemaksu tasuma hakata. See omakorda tähendab, et alustavale ettevõttele langeb kohe pärast minimaalse maksuvabastuse piirmäära ületamist peale küllaltki suur maksukoormus. Lisaks on uuritud ning ka tõestust leidnud asjaolu, et künnised või nende liiga madal määr või järsk üleminek⁵⁷ soodustab maksude vältimist või nende tasumata jätmist.⁵⁸ Seega on künniste määramine ühelt poolt kasulik ettevõtetele, kuid samal ajal võib olla kahjulik riigile endale.⁵⁹

Tähele tuleb panna, et mida suurem hulk ettevõtjaid ja selle kaudu lõpptarbimist on välistatud käibemaksu rakendusala, seda suurem on teleoloogiline lünk.⁶⁰ K. Tipke on märkinud, et käibemaksuseaduses on teleoloogiline lünk, sest lõpptarbija maksustamine sõltub sellest, kas sooritus teeb käibemaksukohustuslane või mitte.⁶¹

Käibemaksupettusega tekitatav kahju jaguneb kahju saaja alusel kaheks. Varalise kahju saaja on riik saamata jäänud maksutulu näol.⁶² Maksu- ja tolliamet on alates 2004. aastast hinnanud käibemaksu riigieelarvesse laekumata osa, mis peaks maksuõiguse kohaselt riigieelarvesse

⁵⁶ *Ibid.*, lk 20

⁵⁷ A. M. Morris MP and A. Leasom MP. (viide 14), lk 23

⁵⁸ K. Onju. The response of Firms to Eligibility Thresholds: Evidence from the Japanese Value Added Tax. 2009 Journal of Public Economics 93(5-6), lk 766-775

⁵⁹ R. de la Feria and R. Krever. Ending Vat Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. Oxford University centre for business taxation. – Arvutivõrgus: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4387/1/WP1228.pdf>, lk 11

⁶⁰ K. Lind. (viide 52), lk 20

⁶¹ K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. Band II. Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993, lk 1023

⁶² Rahandusministeerium. (viide 51), lk 16

laekuma (käibemaksuauk). Selline käibemaksust laekumata raha on kahju, mida riik saab deklareerimata ja tasumata käibemaksust ning ebaõigetel alustel tagasi küsitud käibemaksust.⁶³

Kuivõrd käibemaksupettuse skeemid lähtuvad käibemaksusüsteemist⁶⁴, on oluline tegeleda pideva käibemaksusüsteemi parendamisega. Järgnevates peatükkides keskendub autor eelkõige käibemaksudirektiivist tulenevatele väikeettevõtetele mõeldud erikordadele ning nende rakendamisele teistes Euroopa Liidu liikmesriikides ja võimalustele soodustavaid kordasid Eesti maksusüsteemi üle võtta.

⁶³ *Ibid.*, lk 17

⁶⁴ *Ibid.*, lk 32

2. EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIST TULENEVAD VÄIKEETEVÕTETELE MÕELDUD ERIKORRAD

2.1 Maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlused

Käibemaksudirektiivi artikkel 281 sätestab, et liikmesriikidel, kellel võib tavapärase käibemaksureeglite kohaldamisel väikeettevõtetele tekkida nende ettevõtte tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi, on võimalus enda kehtestatud tingimustel ja piirides ning pärast Euroopa Liidu käibemaksukomiteega konsulteerimist kohaldada maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi, nagu näiteks kindla maksumääraga kordasid, juhul kui need ei too kaasa maksu vähenemist.

Euroopa Liidu Kohus on samuti väljendanud, et erisusi lihtsustatud menetluste puhul tuleb kohaldada niivõrd, kui võrd need on eesmärgi saavutamiseks vajalikud.⁶⁵ Lihtsustatud menetlus ei tähenda, et väikeettevõtted võidakse täielikult vabastada käibemaksu tasumise kohustusest.⁶⁶

Lihtsustatud menetlust kasutades võivad väikeettevõtted maksta kindlamääralist käibemaksu teatud konkreetse protsendina oma käibest. Vastutasuks on ettevõtted vabastatud tehingupõhisest käibemaksu tasumisest ning loobuvad õigusest käibemaksu tagastusele maksuameti poolt. Selleks, et taolist erikorda kasutada, tuleb konsulteerida Euroopa Liidu käibemaksukomiteega ning põhjendada, miks tavapäraselt kasutatav käibemaksukord on rakendamiseks ebamõistlik või keeruline väikeettevõtete struktuuri või nende tegevusala tõttu. Liikmesriikides on erikordade kasutamine erinev, kuid ühtne joon on see, et maksustamise ja maksukogumise lihtsustamiseks mõeldud erikorrad on liikmesriigi siseseks kasutamiseks.⁶⁷

Kindlamääralist käibemaksu kasutab Euroopa Liidus Suurbritannia. Sellise maksukorra puhul võib esmapilgul tunduda, et tegemist on mitte lihtsustava maksustamise ja maksukogumise

⁶⁵ EKo, C-280/04, *Jyske Finans A/S versus Skatteministeriet.*, p 35

⁶⁶ EKo, C-128/05, *Commission vs Austria.*, p 25

⁶⁷ European Commission. Commission Staff Working Document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. SEC(2010) 1455 final. Brussels. 01.12.2010. - Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec\(2010\)1455_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)1455_en.pdf), lk 80 (02.04.2016), lk 80

menetlusega, vaid vastupidi. Seda seetõttu, et erikorda kasutavad ettevõtted näiliselt loobuvad õigusest sisendkäibemaksu maha arvata.

Suurbritannia on määratlenud 55 erinevat valdkonda, mille puhul on võimalik rakendada kindlamääralist maksukorda. Seejuures madalamate maksumääradega on näiteks kaubanduse (toit, maiustused, tubakas, ajalehed ja lasterõivad) valdkond 4% määraga, postiteenuste valdkond 5% määraga, põllumajanduse ja pubide valdkond 6,5% määraga. Kõrgemate kindlaksmääratud maksumääradega on kinnisvara valdkond, juhtimisalane nõustamine, arvuti- ja IT-konsultatsioonid 14% määraga ning advokaadi ja õigusteenused, arhitekti ja inseneriteenused 14,5% määraga.⁶⁸ Seega võib järeldada, et tulenevalt valdkondadepõhisest erinevusest ja maksumääradest, on erisus tehtud sellel alusel, kes pakub pigem teenust oma oskuste ja teadmiste näol ning kes peab oma äritegevuse läbiviimiseks tegema suuremaid kulutusi esmalt toodete/materjalide sisse ostmisel. Kui ettevõtte peab tegema eelnevalt kulutusi kauba sisse ostmisel, siis on vastavad riiklikud maksud juba ühe korra tasutud ning selle summa riigilt tagasi taotlemise õigus puudub. Teenuste puhul, näiteks õigusteenuse osutamisel, ei ole ettevõtte taolisi kulutusi teinud ega riiklikke makse sellises ulatuses maksnud, mistõttu lihtsustava korra puhul on maksumäär neile ettevõtetele suurem, kuid siiski väiksem tavapärasest määrast. Lihtsustatud korda võimaldatakse ka pigem teenuseid pakkuvatele ettevõtetele, sest erikorra kasutamine vähendab igal juhul kõikide osapoolte halduskoormust.

Kindlamääralise käibemaksukorra puhul peab ettevõtte ise järke pidama, kui palju käibemaksu kogutakse ning arvestama vastavalt oma maksumäärale, kui palju tuleb maksuametile edasi maksta. Tavapärasest korrast erineb kindlamääraline maksukord veel selle poolest, et maksuametilt ei saa sisendkäibemaksu üldjuhul tagasi nõuda. Käibemaksu tagastusnõue saab tekkida ainult siis, kui soetatakse põhivara ning selle maksumus on ca 2 000 inglise naela ehk 2 500 eurot.⁶⁹ Seega maksuamet ei ole koormatud iga väiksema ettevõttesse tehtud investeeringuga, kuid samal ajal ettevõtted ei kaota rahaliselt tehes suuremaid investeeringuid oma põhivarasse. Autori arvates ei ole, arvestades lihtsustatud erikorra eesmärki ja halduskoormuse vähendamise põhimõtet, tegemist ebamõistlikult kõrge summaga.

Sellise käibemaksukorra eesmärk ei ole mitte niivõrd raha säästmine, kuivõrd väikeettevõtete halduskoormuse vähendamine, mis tuleneb eelkõige sellest, et ettevõtte ei pea ostude ja müükide

⁶⁸ HM Revenue & Customs. FRS7300 - Trade Sectors: A to Z of flat rate percentages by sector. - Arvutivõrgus: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/frsmanual/FRS7300.htm> (04.04.2016)

⁶⁹ UK Government. Flat Rate Scheme. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/overview> (04.04.2016)

käibemaksu pidevalt kirja panema, vaid seda tehakse koondatult. Ühtlasi tuleb käibemaksudeklaratsiooni täita kord kvartalis.⁷⁰ Autor leiab, et deklaratsioonide esitamise kohustuse sagedus on ökonoomsuse seisukohast määrava tähtsusega.

Suurbritannias on nimetatud kindlamääralist käibemaksukorda kasutama õigustatud ettevõtted käibega kuni 150 000 naela aastas ehk ca 190 000 eurot.⁷¹ Võrreldes Eesti käibemaksusoodustustega on summad sarnases suurusjärgus käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmääraga, milleks on 16 000 eurot aastas ning kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorraga, milleks on 200 000 eurot kalendriaastas.

Küll aga ei oma mitte kõik Suurbritannia väikeettevõtted õigust kasutada kindlamääralist käibemaksukorda. Näiteks on erikorra kasutamine välistatud kui:⁷²

1. ettevõtte ei ole registreeritud käibemaksukohustuslaseks;
2. kasutatakse kasutatud kaupade erikorda või avaliku enampakkumise erikorda;
3. ollakse lõpetanud kindlamääralise käibemaksukorra kasutamine 12 kuud enne uue avalduse tegemist;
4. viimase 12 kuu jooksul on ettevõtte olnud seotud või süüdistatud käibemaksupettuses osalemises või täideviimises või muus käibemaksuga seonduvas rikkumises;
5. muudel põhjustel, kui kuulutakse käibemaksugruppi.⁷³

Arvestades kindlamääralise erikorra kohta kehtivaid reegleid, ei ole selle rakendamine kõigile ettevõtetele, mille käive jääb alla eelnevalt mainitud ca 190 000 eurole, kasulik. Kuna tegemist on vabatahtliku lisavõimalusega neile, kes soovivad erikorda rakendada ning sellest kasu saada, siis tuleb eelnevalt läbi mõelda ja analüüsida, mis on ettevõtte tegevusala, milline vähendatud maksumäär kehtiv oleks, kui suures osas ettevõtte tooteid/teenuseid sisse ostab ja kui suures osas näeb tavaolukorras võimalust sisendkäibemaksu maha arvamiseks. Läbi viidava analüüsi alusel jõutud tulemuse pinnalt saab teha otsuse erikorra kasutusele võtmise kohta.

⁷⁰ HM Revenue & Customs. VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses#basics-of-the-flat-rate-scheme> (02.04.2016)

⁷¹ *Ibid.*

⁷² *Ibid.*

⁷³ Käibemaksugruppi kuulumine tähendab majanduslikult tihedalt seotud olevate maksukohustuslaste registreerimist ühise käibemaksunumbri alla. Käibemaksugruppi kuulumine on kasulik nt ühte kontserni kuuluvate ettevõtete puhul ning selle tulemusel võib oluliselt suureneda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

2.2 Maksuvabastused

Käibemaksudirektiivi artikkel 282 näeb ette, et maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi kohaldatakse kaupade tarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtete poolt. Maksuvabastus käibemaksu tasumisest on väikeettevõtete puhul kõige levinum soodustuse liik kogu Euroopa Liidus.⁷⁴ Väikeettevõtete maksuvabastus reguleeriti juba 1967. aasta Nõukogu Teise direktiiviga. Kuues direktiiv⁷⁵ oli Teise direktiivi edasiarendus, millega sätestati väikeettevõtete maksuvabastusele detailsem erikord. Kuuenda direktiivi eesmärk oli luua ühtsed erikorrad, mis ei tohiks liikmesriikide piires oluliselt erineda.⁷⁶ See eesmärk on säilinud Euroopa Liidus senimaani, kuid tulenevalt ajaloolistest põhjustest, mida ka autor põgusalt käesolevas töös käsitletud on, siis väikeettevõtete erikorrad erinevad liikmesriikide lõikes oluliselt. Põhjuseks on Euroopa Liiduga liitumise aeg ning ajalooliselt erineva praktika omamine.

Kui ideaalses käibemaksusüsteemis tuleks kõik majandustegevusega tegelevad isikud käibemaksukohustuslaseks registreerida, siis Euroopa Liidus on kehtestatud registreerimise piirmäärad ning teatud väikeettevõtted käibemaksukohustuslaseks registreerima ei pea. Piirmäärade kasutamine on põhjendatud sellega, et väikeettevõtjate maksuarvestuse kontrollimine toob endaga kaasa kulusid, mis ületaksid võimaliku suurema käibemaksu laekumise.⁷⁷ Käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäärad on Euroopa Liidus riigiti erinevad. Näiteks jaanuari seisuga käesoleval aastal varieeruvad väikeettevõtete maksuvabastused 6 696 eurost Taanis (50 000 DKK) kuni 114 397 euronni Suurbritannias (GBP 82 000).⁷⁸ Tulenevalt Euroopa Komisjoni künniste tabelist, ei rakenda väikeettevõtete käibemaksuvabastust 3 Euroopa Liidu liikmesriiki, milleks on Hispaania, Holland ja Rootsi.

⁷⁴ European Commission. (viide 67), lk 80

Terviklik töödokument on saadaval ainult inglise keeles.

⁷⁵ Varem kehtinud Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, 1977.a.

⁷⁶ European Commission. Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: Uniform basis of assessment. - Arvutivõrgus: <http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf>, lk 22 (02.04.2016)

⁷⁷ L. Lehis. Eesti Maksuseaduse Kommentaarid 2015. Casus Tax Services 2015., lk 292

⁷⁸ European Commission. Annex 1: VAT Thresholds (January 2016). – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_a_nnexi.pdf (02.04.2016)

Hispaania kohta puuduvad autoril andmed erandlikel juhtudel künnise rakendamise kohta, kuid järgnevalt selgitab autor Hollandi ja Rootsi näitel nendepoolseid sarnaseid maksuvabastusi.

Hollandis ei kehti Euroopa Liidu klassikaline maksuvabastuse künnis, kuid Hollandi käibemaksuseaduses on väikeettevõtetele spetsiaalne maksuanduse võimalus. Väikeettevõtetele on füüsilised isikud või isikuühingud (täis- ja usaldusühingud) ning muud äriühingud kui sellised jäävad selle korra kohaldamisalast välja. Olukorras, kus käibemaksukohustuse kogusumma ületab kalendriaastas 1 883 eurot, on maksuandus võrdeline 2,5 kordse erinevusega 1 883 euro ja reaalse käibemaksukohustuse vahega. Seejuures ei saa käibemaksu soodustus olla suurem kui 1 345 eurot. Ehk arvutuslik tehe on $2,5 \cdot (1\,883 - 1\,345) = 1\,345$ eurot ning tegelik tulemus on 0 ning käibemaksu tasuda ei tule.⁷⁹ Taoline Hollandis kasutusel olev skeem on pigem astmeline maksusoodustus väga piiratud isikute ringile.

Nagu eelnevalt välja toodud, siis ka Rootsis ei ole klassikalist maksuvabastuse künnist. Väga erandlikel juhtudel kohaldub piirmäär 300 000 Rootsi krooni ehk ca 32 000 euro suurune künnis olukorras, kus müüakse kunstiteoseid, mille autor on surnud. Ka sellisel juhul on maksusoodustuse kasutamine vabatahtlik.⁸⁰

Eestis on väikeettevõtete käibemaksuvabastuse piirmäär hetkel 16 000 eurot.⁸¹ Käesoleva aasta jaanuari lõpus arutas Vabariigi Valitsus käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tõstmist ning toetas selle viimist 25 000 euroni.⁸² Seni kehtiv käibemaksuvabastuse piirmäär on Eestis olnud alates 1995. aastast, mil selleks suuruseks määrati 250 000 krooni, mis hiljem eurodeks konverteeriti ning ümardati.⁸³

Naaberriikides Lätis ja Leedus on maksuvabastuse piirmäär oluliselt kõrgem (Lätis 50 000 ja Leedus 45 000 eurot). Ka Eestis leiavad mitmed juhtiverakonna poliitikud, et seda määra tuleks

⁷⁹ F. Annacondia. International VAT Registration Thresholds in Europe. International VAT Monitor No 6. 19.11.2015., lk 3-5

⁸⁰ *Ibid.*, lk 3-5

⁸¹ Käibemaksuseadus. - RT I, 31.12.2015, 12., § 19 lõige 1

⁸² Vabariigi Valitsus. Valitsus toetab ettepanekut tõsta käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära 25 tuhande euroni. 28.01.2016. - Arvutivõrgus: <https://valitsus.ee/et/uudised/valitsus-toetab-ettepanekut-tosta-kaibemaksukohustuslasena-registreerimise-piirmaara-25> (02.04.2016)

⁸³ Käibemaksuseadus. - RT I 1995, 44, 672.

tõsta samale tasemele teiste Balti riikidega. Näiteks Riigikogu Liige Maris Lauri⁸⁴ leiab, et 50 000 eurot on hädavajalik miinimum. Samuti viitab Lauri sellele, et kui räägitakse sellest, et Eesti ettevõtted peavad oluliselt enam tõstma oma lisandväärtust, siis ei peaks mikroettevõtteid, mis soovivad kasvada, takistada.⁸⁵ Samuti leiab riigikogu liige Aivar Sõerd, et käibemaksuvabastuse piirmäära tõstmine 25 000 euroni ei ole piisav väikeettevõtete tulemuslikuks ergutamiseks.⁸⁶ Rahandusministeeriumi maksu- ja tollipoliitika asekanisleri Dmitri Jegorovi sõnade kohaselt uuritakse võimalusi ja otstarbekust, et sarnaselt teistele Balti riikidele tõsta käibemaksuvabastuse piirmäär 50 000 euro piirimaile.⁸⁷

Käibemaksudirektiivi artikli 395 lõike 1 kohaselt võib Nõukogu ühehäälselt Komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile eraldi taotletud loa võtta kasutusele erimeetmed käibemaksudirektiivi sätetest erandite tegemiseks, eesmärgiga lihtsustada maksukogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Sama artikli lõige 2 sätestab, et liikmesriik, kes soovib rakendada nimetatud meetet, saadab komisjonile taotluse ja esitab talle kogu vajaliku teabe. Kolme kuu jooksul alates teate saamisest esitab komisjon nõukogule asjakohase ettepaneku või, kui ta taotletava erandiga ei nõustu, oma vastuväiteid sisaldava teatise.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 289 ei ole maksust vabastatud maksukohustuslasel õigust käibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida. See viib järgmise probleemini. Nimelt põhjustab sisendkäibemaksu maha arvamise keeld käibemaksu kumuleerumist, mis on majanduslike ja õiguslike turumoonutuste peamiseks põhjustajaks⁸⁸ ja seega muudab need ettevõtjad käibemaksu osas justkui lõpptarbijaks. See on vastuolus käibemaksu kui lisandunud väärtuste maksu üldpõhimõtetega. Maksuvabastus ei anna õigust sisendkäibemaksu maksustatavast käibest maha arvata ja seetõttu sisaldavad tegelikult kõik

⁸⁴ Käibemaksukohustus alaku kolm korda kõrgemalt. Äripäev. 11.02.2016. - Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/arvamused/2016/02/11/maris-lauri-kaibemaksukohustus-alaku-kolm-korda-korgemalt> (30.04.2016)

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ Mikroettevõttele maksuõlg alla. Äripäev. 15.03.2016. - Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/arvamused/2016/03/15/aivar-soerd-mikroettevottele-maksuolg-alla> (30.04.2016)

⁸⁷ E. Rand. Asekanisler: Ükski riik ei ole end rikkaks maksustanud. Ärileht. 28.11.2015. - Arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/asekanisler-ukski-riik-ei-ole-end-rikkaks-maksustanud?id=73063325> (30.04.2016)

⁸⁸ R. de la Feria, M. Walpole. Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared. Oxford University Centre for Business Taxation, 2008/18. lk 6

ettevõtjate poolt osutatavad teenused või pakutavad tooted varjatud käibemaksu. Sisendkäibemaksu kulu jääb teenuse osutaja või toote pakkuja enda kanda.⁸⁹

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus tekib vastavalt KMS § 19 lõikele 1, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvetes nimetatud suuruses käibe (Eesti puhul 16 000 eurot). Kui väikeettevõtte käive jääb piirmäärast madalamale tasemele, siis ei tähenda see automaatselt, et käibemaksukohustuslaseks registreerida ei saa, vaid sellisel juhul jääb käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus väikeettevõtte enda teha.

Teenusmajanduse koda on teinud ettepaneku tõsta käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäär 50 000 euron.⁹⁰ Autori arvates ei oma käibemaksuvabastuse piiri tõstmine 16 000 eurot 25 000 euron olulist tähendust, kuivõrd kuni 16 000 eurose aastakäibe puhul oleks keskmine käive maksuvabastuse saamiseks kuus ca 1 300 eurot, kuid kuni 25 000 eurose aastakäibe puhul oleks see ca 2 000 eurot kuus. Seega on eeltoodust tulenevalt ilmselge, et nii ca 1 300 kui ka 2 000 eurose käibe juures kalendrikuus ei ole tegemist ettevõtetega, kellel oleks jõudlust palgata inimesi või ka endale ligilähedast Eesti keskmist töötasu maksta, mis Statistikaameti andmetel oli 2015. aasta IV kvartalis brutopalgana 1 105 eurot⁹¹, mis ametlikku töötasu makstes oleks ettevõttele kogukuluna 1478 eurot.⁹² Oluline on seejuures välja tuua, et ettevõtlusega alustamine tähendab nagunii omakorda pikema perioodi jooksul kulusid erinevate esmaste investeeringute näol, et ettevõtte käima saada. Seega omab käibemaksuvabastuse piirmäär sellisel kujul ja summas pigem väga lühiajalist efekti ettevõtluse arendamisel ja soodustamisel.

1995. aastal, kui käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäär seati 250 000 kroonile, oli keskmine palk Eestis 3 124 ja miinimumpalk 450 krooni. Autoril puuduvad andmed 1995. aastal kehtinud maksukoormuse kohta, kuid võttes aluseks ligikaudu sama maksukoormuse, mis kehtib käesoleval ajal, sai sel ajal sama käibe pealt keskmist palka maksta ligikaudu 60 inimesele ning miinimumpalka ligi 9000 inimesele.⁹³

⁸⁹ T. Elling. Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine. Magistritöö. Tallinn. 2010. - Arvutivõrgus: http://dSPACE.ut.ee/bitstream/handle/10062/15182/Elling_Tonis.pdf?sequence=1, lk 4 (09.04.2016)

⁹⁰ Teenusmajanduse Koda. (viide 35)

⁹¹ Eesti Statistikaamet. Keskmine brutokuupalk ja brutotunnipalk, kvartal. 4.03.2016. - Arvutivõrgus: <https://www.stat.ee/36716> (09.04.2016)

⁹² Palga ja maksude kalkulaator. - Arvutivõrgus: <http://www.kalkulaator.ee/?lang=1&page=1>

⁹³ Postimees. 22.11.1997. - Arvutivõrgus: <http://kodu.ut.ee/~marko/Failid/Rr4.htm> (30.04.2016)

Teenusmajanduse Koda on kuni 25 000 eurose aastakäibega ettevõtteid nimetanud nn elustiili ettevõteteks. Käibemaksuvabastuse tõstmine näiteks 50 000 euronni omaks kahte peamist eesmärki, esiteks vähendaks alustavate ja väikeettevõtete halduskoormust ning samas ka järelevalvet tegeva asutuse halduskoormust, et suunata põhitähelepanu suure käibega ettevõtete maksuriskidega tegelemisele, teiseks elavdaks ettevõtlust ja soodustaks alustavate ettevõtete turule tulekut ja kasvu. Maksuvabastuse piiri tõstmine 50 000 euronni annaks uutele ettevõtetele turule tuleku toetamise läbi pisut soodsama maksukeskkonna. See lihtsustaks ettevõtlusega alustamist. Ühtlasi soodustaks see ka eraisikute pakutavate kaupade-teenuste kättesaadavust, kuna hinnasurve oleks madalam. Seega oleks sellise maksuotsuse mõju ka maapiirkondade ettevõtluse elavdamisel suurem.⁹⁴

2012. aastal taotles Sloveenia erandit, et lihtsustada väikeettevõtjate käibemaksukohustusi ja maksude kogumist riigi maksuhalduri jaoks. Nõukogu andis 22. jaanuaril 2013. aastal rakendusotsusega 2013/54/EL Sloveeniale loa vabastada 31. detsembrini 2015 käibemaksust maksukohustuslased, kelle aastane käive ei ületa 50 000 eurot. Sloveenia esitatud teabest ilmneb, et 2013. aasta lõpus oli 51,45% käibemaksukohustuslaste maksustatav käive alla 50 000 euro ja nende teenitud käibemaksutulu moodustas ainult 1% käibemaksust saadud kogutulust. Peale selle on nii 2013. kui ka 2014. aastal vähenenud selliste käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslaste arv, kelle käibe ülempiir jääb 25 000 ja 50 000 euro vahele. See tähendab, et järjest rohkem väikeettevõtjaid kasutab lihtsustamismeedet. Sloveenia edastatud teabe põhjal näib, et nimetatud meede avaldab lõplikus tarbimisetapis kogutavale käibemaksutulule tühist mõju.⁹⁵

Sarnaselt Sloveeniale taotles 2011. aastal erandit Rumeenia, et lihtsustada väikeettevõtjate käibemaksukohustusi ja maksude kogumist. Nõukogu andis 26. märtsil 2012. aastal otsusega 2012/181/EL Rumeeniale loa vabastada 31. detsembrini 2014 käibemaksust maksukohustuslased, kelle käive aastas riigi valuutas ei ületa 65 000 eurot. Rumeenia esitatud teabest selgub, et meetme kohaldamise tulemusena sai käibemaksuvabastusest kasu enam kui 10 000 maksukohustuslast. Lisaks sellele ilmneb Rumeenia majanduse struktuurist, et kõikidest maksumaksjatest rohkem kui 84% maksumaksja aastakäive on alla 65 000 euro. Ligikaudu 21

⁹⁴ Teenusmajanduse koda. (viide 26)

⁹⁵ Euroopa Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, millega muudetakse rakendusotsust 2013/54/EL, mille kohaselt lubatakse Slovakkia Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. COM (2015) 416 final. Brüssel. 03.09.2015 - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ET/1-2015-416-ET-F1-1.PDF>, lk 2 (02.04.2016)

% sellistest maksumaksjatest on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja nende panus moodustab ainult 1,81% käibemaksu kogutulust ning ainult 0,54% riigi eelarve kogutulust.⁹⁶ Samuti taotles Läti Vabariik 1. juulil 2014. aastal luba kohaldada erandina maksuvabastust selliste maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive ei ületa 50 000 eurot ning sarnaselt Rumeenia ja Sloveenia näitele näib ka Läti edastatud teabe põhjal, et nimetatud meede avaldab lõplikus tarbimisetapis kogutavale maksutulule tühist mõju.⁹⁷

Samas Eesti Vabariigi Valitsus suhtub käibemaksukohustuslaste maksuvabastuse piirmäära tõstmisesse suure ettevaatusega. Kuivõrd käibemaksu osakaal riigieelarvest on 22%, olles riigi tulude poolest teisel kohal pärast sotsiaalmaksu⁹⁸, siis avaldab igasugune käibemaksuerandite ja -soodustuste kehtestamine esmapilgul arvestatavat mõju.

Valitsuse toetuse saanud piirmäära tõstmine 25 000 euroni vähendaks maksutululu 2,4 miljoni euro võtta, mis moodustab 0,14 protsenti käibemaksu kogulaekumisest. Käibemaksuvabastuse piirmäära kehtestamisel 40 000 euroni, tekiks võimalus end registrist maha võtta 15% käibemaksukohustuslastel ning riigitulu väheneks sel juhul 6,6 miljonit eurot ehk 0,39% kogu käibemaksu laekumisest. Kui käibemaksuvabastuse piirmäär oleks 50 000 eurot, oleks vastavad näitajad aga 9,8 miljonit eurot ning 0,58% käibemaksu laekumisest.⁹⁹

Rahandusministeerium on analüüsinud käibemaksukohustuslasena registreerimise alampiiri tõstmist 25 000, 30 000, 40 000, 50 000, 75 000 ja 100 000 euroni. Analüüsist tulenes, et mõju riigile saamata jäänud käibemaksu näol oleks järgnev:

1. 25 000 euro puhul 2,4 miljonit eurot;
2. 30 000 euro puhul 3,7 miljonit eurot;
3. 40 000 euro puhul 6,6 miljonit eurot;
4. 50 000 euro puhul 9,8 miljonit eurot;
5. 75 000 euro puhul 16,1 miljonit eurot;

⁹⁶ *Ibid.*, lk 2

⁹⁷ *Ibid.*, lk 2

⁹⁸ Rahandusministeerium. 2016. aasta riigieelarve eelnõu. - Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/riigieelarve-2016>

⁹⁹ Käibemaksukohustuslase piirmäär tõuseb ilmselt siiski vaid 25 000 euroni. Rup.ee. 28.01.2016. - Arvutivõrgus: <http://rup.ee/uudised/majandus-ja-ari/kaibemaksukohustuslase-piirmaar-t-useb-ilmselt-siiski-vaid-25-000-euroni>, (09.04.2016)

6. 100 000 euro puhul 21,8 miljonit eurot.¹⁰⁰

Rahandusministeeriumi analüüsi tulemuste puhul tuleb arvesse võtta, et analüüs on tehtud arvestades hetkeolukorda. Nimetatud analüüsi puhul on aluseks võetud tänane olukord, arvestamata muid tegureid, mis käibemaksukohustuse piirmäära tõstmisel mõju avaldavad. Nendeks teguriteks on näiteks olemasolevate ettevõtete suurenemine (sh täiendav tööjõuvajadus); uute ettevõtete registreerimine; maksuameti koormuse vähenemine jm. Seega ei ole autori arvates välja toodud andmed ning analüüs majanduse muutuvates tingimustes eriti tõsiseltvõetavad. Samuti on Rahandusministeerium jätnud analüüsimata käibemaksu mittelaekumisest tuleneva kahju võimalikud asendustulud või katteallikad.

Tehtud arvestuse aluseks võttis Rahandusministeerium 2014. aasta käibedeklaratsioonide koondid nende käibemaksukohustuslaste osas, kes tõenäoliselt müüvad enamasti lõpptarbijale ning kes aastas kokkuvõtvalt on deklareerinud tasumisele kuuluvat käibemaksu (välja on jäetud käibemaksukohustuslased, kes aastas kokkuvõtvalt deklareerisid tagastamisele kuuluvad käibemaksu).

Riigikogu juhatusele saadetud kirjas on Rahandusministeerium välja toonud käibemaksukohustuslaste koondandmed 2014. aasta käibedeklaratsioonide alusel, mille kohaselt:

1. kuni 16 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 18 558;
2. 16 001-25 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 5 232;
3. 25 001-30 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 2 405;
4. 30 001-40 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 4 000;
5. 40 001-50 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 3 142;
6. 50 001-75 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 4 000;
7. 75 001-100 000 eurose maksustatava käibe korral oli käibemaksukohustuslaste arv 2 823.

Seega võib 2014. aasta käibedeklaratsioonide alusel väita, et kõige suuremat arvu käibemaksukohustuslasi puudutabki kuni 16 000 eurone maksustatav käive ning 16 001-25 000 eurone maksustatav käive.

¹⁰⁰ Rahandusministeeriumi kiri Riigikogu juhatusele nr 5-1/14104-1

Samast kirjast tuleneb, et käibemaksukohustuslaste arv ning nende poolt tasutud käibemaks piirmäärade lõikes, kes 2014. aastal kokkuvõtvalt tasusid käibemaksu ning müüsid kaupu ja teenuseid peamiselt lõpptarbijatele on järgnev:

1. piirmäära 25 000 eurot puhul, 1 396 käibemaksukohustuslast;
2. piirmäära 30 000 eurot puhul, 2 031 käibemaksukohustuslast;
3. piirmäära 40 000 eurot puhul, 3100 käibemaksukohustuslast;
4. piirmäära 50 000 eurot puhul, 3 956 käibemaksukohustuslast;
5. piirmäära 75 000 eurot puhul, 5 322 käibemaksukohustuslast;
6. piirmäära 100 000 eurot puhul, 6 185 käibemaksukohustuslast.

Seega saab Rahandusministeeriumi poolt läbi viidud analüüsi puhul öelda, et kõige enam müüsid peamiselt lõpptarbijale käibemaksukohustuslased, kes jäid piirmäära kuni 100 000 ja kuni 75 000 sisse.

Autori arvates ei tohiks taoliste arvestuste tegemisel lähtuda ainuüksi käibemaksu laekumise vähenemise numbritest. Tegureid, mis mõju omavad, on väga palju.

Kuivõrd käibemaksudirektiivi eesmärk on ühtlustada Euroopa Liidu liikmesriikides käibemaksuga maksustamist, maksustamise põhimõtteid ja neutraalsust, et vältida konkurentsitingimuste moonutamist, on autori hinnangul oluline jälgida ka kõne all olevate erikordade ühtlustamist lähestikku asetsevate riikide puhul. Sellisel juhul mängivad rolli ka maksuvabastuste piirmäärad lähiriikides, mis on näiteks vastavalt Lätis 50 000 eurot, Leedus 45 000 eurot ja Soome¹⁰¹ 10 000 eurot.¹⁰² Soome puhul tuleb tähelepanu juhtida sellele, et Soomes kehtib astmeline käibemaksusoodustus.

Oluline on käibemaksuvabastuse puhul ka see, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 283 lõige 1 punktile c ei kohaldata maksuvabastusi ja soodustusi nendele tehingutele, mille puhul kaubatarned ja teenus osutatakse maksukohustuslase poolt, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub. Seega saab käibemaksuvabastust kasutada ainult tehingute puhul, mis toimuvad liikmesriigi siseselt, mistõttu omab maksuvabastus mõju ja soodustust riigisisest ettevõtlusele.

Kuivõrd maksuvabastuse kasutamine on vabatahtlik, on igal väikeettevõttel võimalik ise otsustada, kas ta soovib käibemaksuvabastust rakendada või soovib end registreerida

¹⁰¹ Kuni 2015. aasta lõpuni oli künniseks 8 500 eurot.

¹⁰² F. Annacondia. (viide 79), lk 3-4

käibemaksukohustuslaseks. Paljuski oleneb käibemaksukohustuslaseks registreerimise vajadus, aga ka mõistlikkus sellest, milles osutatav äritegevus seisneb. Kui väikeettevõtte pakub tooteid ja/või teenuseid põhiliselt teistele ettevõtetele ning kasutab selleks ka ise teiste ettevõtete tooteid ja/või teenuseid, siis on käibemaksukohustuslaseks registreerimine pigem kasulik. Arvestades üsna madalat 16 000 eurost künnist aasta käibele on enamus toimivaid ja aktiivseid ettevõtteid suure tõenäosusega ise käibemaksukohustuslased, mistõttu peavad nad arvetele käibemaksu lisama. Kui ettevõtte, kes käibemaksukohustuslane ei ole, ostab teenuseid käibemaksukohustuslaselt, siis peab ta tasuma arve koos käibemaksuga, kuid kuna tal endal käibemaksukohustust ei ole, siis ei ole tal õigus ka makstud sisendkäibemaksu Maksuametilt tagasi küsida.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ei ole väikeettevõttele kasulik sellise ärimudeli puhul, kui tooteid ja/või teenuseid müüakse peamiselt eraisikutele. Eraisikutele müügi puhul ilma kohustuseta lisada arvele käibemaks, annab see väikeettevõttele konkurentsieelise teiste ettevõtete ees, kellel on kohustus arvele käibemaks lisada. Seega on väikeettevõtte puhul, kellel ei ole käibemaksukohustust ning kelle äritegevus seisneb peamiselt toodete ja/või teenuste müügis eraisikutele, kasulik käibemaksukohustuslaseks mitte registreerida ning saada müügit suuremat kasu võrreldes käibemaksukohustuslastest konkurentidega.

2.3 Astmelised maksusoodustused

Käibemaksudirektiivi artikkel 282 sätestab astmeliste maksusoodustuste kohaldamise õiguse kaupade tarnele ja teenuste osutamisele. Artikkel 285 lõike 2 kohaselt võivad maksukohustuslastele anda astmelisi maksusoodustusi, kelle aastakäive ületab liikmesriikide poolt maksuvabastuse kohaldamiseks kehtestatud ülemmäära. Seega näeb käibemaksudirektiivist tulenev kord ette, et liikmesriikidel on võimalus näha ette erikord ka nende ettevõtetele, kelle käive on piisavalt suur ja seega ületatakse riikides ette nähtud maksimaalne maksuvabastuse käibemaksupiir, kuid siiski soovitakse neid ettevõtteid mitte koormata täismääras käibemaksukohustuse tasumise kohustusega. Euroopa Liidu liikmesriikides ei rakendata nimetatud astmelist maksusoodustuse korda väga aktiivselt.

Astmeline maksusoodustus seisneb selles, et see annab ettevõttele õiguse maksta suuremat käibemaksu, erisus maksuvabastusest selle poolest, et kuni teatud künnise ületamiseni ei pea maksuvabastuse puhul üldse maksuma. Astmelise maksusoodustuse puhul tuleb käibemaksu

maksta vastavalt vahemikule, kuhu käive jääb, kuni lõpuks jõutakse käibe suurenedes standardse määraneni.¹⁰³

Astmeline maksusoodustuse rakendamine oli populaarsem enne käibemaksusüsteemi ühtlustamist. Saksamaal, Taanis, Suurbritannias, Irimaal ja Luksemburgis oli enne ühtset Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi astmeline käibemaks määratletud väikeettevõtetele käibe lae järgi. Samas Prantsusmaal ja Hollandis oli see määratletud lihtsalt fikseeritud käibemaksuga, mida tasuda tuli.¹⁰⁴ Seetõttu on ka käibemaksudirektiivi artikli 284 lõikes 1 antud liikmesriikidele, kes varem taolisi kordasid rakendasid, õigus olemasolevad meetmed ning nende kohaldamise korra säilitada tingimusel, et need on kooskõlas käibemaksureeglitega. Artikkel 284 lõike 2 lõigu 2 kohaselt ei ole lubatud astmelisi maksusoodustusi nendel liikmesriikidel astmeliste maksusoodustuste ülemmäära soodustada ega soodustuse andmise tingimusi soodsamaks muuta. Seetõttu võib väita, et astmeliste maksusoodustuse kord väikeettevõtete puhul on pigem vana praktika, mitte niivõrd uus ja moodne väikeettevõtlast soodustav suund.

Et vähendada käibemaksukoormust väikeettevõtetele, mille käive on napilt üle maksuvabastuse künnise, tuleks nende väikeettevõtete maksukoormust vähendada. Kuivõrd suures osas, nagu juba eelpool mainitud, on Eesti näitel maksuvabastuse puhul aastase käibe suurus 16 000 eurot, siis sellised ettevõtted on väga väikesed ning maksuvabastuse piiri ületamine ja seega käibemaksukohustuse tekkimine täies määras alates 16 000 piiri ületamisest, on väga koormav ja koheselt tuntava mõjuga.

Astmelise maksusoodustuse eelis on eelkõige see, et ettevõtetele ei teki omaette eesmärki hoida käivet kunstlikult kindlasti alla maksuvabastuse piirmäära, mis omakorda hakkab piirama ettevõtte arengu- ning kasvupotentsiaali.¹⁰⁵

Eesti lähinaabritest kasutab astmelist käibemaksusoodustust näiteks Soome. Soomes on ettevõtted, mille aastane käive jääb alla 10 000 euro vabastatud käibemaksukohustusest.¹⁰⁶ Vaadates käibemaksudirektiivi artiklis 287 välja toodud käibemaksuvabastuse määrasid, siis on

¹⁰³ European Commission. (viide 65), lk 80

¹⁰⁴ Commission of the European Communities. Report from the Commission to the Council: submitted in accordance with Article 24, paragraph 8 of the 6th Council Directive of May 1977. COM(83) 748 final. Brussels. 15.12.1983. – Arvutivõrgus: <http://aei.pitt.edu/8695/1/8695.pdf>, lk 25 (09.04.2016)

¹⁰⁵ *Ibid.*, lk 17 (09.04.2016)

¹⁰⁶ J. Harju, T. Matikka, T. Rauhanen. The Effect of VAT Threshold on the Behaviour of Small Firms. VATT Institute for Economic Research Helsinki. 30.06.2015., lk 2

need aja jooksul liikmesriikides aina suurenenud. Käibemaksuvabastuse ülemmäärad on samaks jäänud Kreekas, Portugalis¹⁰⁷, Eestis¹⁰⁸, Küprosel ja Maltal.¹⁰⁹

Soomes on ühel kolmandikul kõikidest registreeritud ettevõtetest käive aastas alla 25 000 euro. Väikeste potentsiaalselt kasvada võivate ettevõtete puhul on see number veelgi suurem- üle 40% ettevõtetest, mis on nooremad kui kolm aastat, teevad käivet alla 25 000 eurot aastas.¹¹⁰

Peamiseks põhjuseks peetakse seda, et ettevõtetal tekivad künnist ületades täiendavad kulud, näiteks deklareerimise näol. Samuti tähendab künnise ületamine nende ettevõtete jaoks seda, et maksude vältimine ning nendest kõrvalehoidmine muutub keerulisemaks. Seega võib Soome näitel väita, et väikeettevõtted tegutsevad maksuvabastuse piirides, mis näitab, et nad väldivad käibemaksukohustuse tekkimist.¹¹¹

Kättesaadav kirjandus ei ole seni süvitsi uurinud käibemaksuvabastuse olulisust, vaid pigem keskendutakse optimaalse künnise leidmise küsimusele.

Jaapani näitel võib öelda, et käibemaksu vältimise eesmärgil hakati suuremaid ettevõtteid väiksemateks ettevõteteks jagama, mis oli selgelt ajendatud maksude vältimise eesmärgist.¹¹² Nagu eelpool viidatud, siis Soomes on käibemaksuvabastuse künnis 10 000 eurot, mis tähendab, et käibe puhul alla 10 000 euro aastas on need ettevõtted vabastatud teatamiskohustusest. Väikeettevõtted, kes on vabastatud käibemaksu tasumise kohustusest, peavad tasuma teisi makse tavapärasel määral.¹¹³ Sarnaselt Eestile oli ka Soome maksuvabastuse määra nominaalväärtus püsinud sama alates 1995. aastast, kuni 1. jaanuaril 2016. aastal hakkas kehtima uus käibemaksumäär.

¹⁰⁷ Portugalis on kasutusel 2 määra: 10 000 eurot ja 12 500 eurot.

¹⁰⁸ Eestis ei ole kõrgemat maksuvabastuse määra veel kasutusele võetud, kuid Vabariigi Valitsus on kõrgema määra heaks kiitnud.

¹⁰⁹ Maltal on samuti kasutusel erinevad käibemaksuvabastuse määrad: 35 000 eurot, 24 000 eurot ja 14 000 eurot.

¹¹⁰ J. Harju, T. Matikka, T. Rauhanen., (viide 106)

¹¹¹ *Ibid.*

¹¹² J. Harju, T. Matikka, T. Rauhanen., (viide 106), lk 4

¹¹³ *Ibid.*, lk 6

Alates 2004. aastast võttis Soome kasutusele astmelise maksusoodustuse erikorra, mille kohaselt saavad maksusoodustust ettevõtted, mille käive jääb alla 20 000 euro.¹¹⁴ Hetkel kehtiva korra kohaselt on astmelise maksusoodustuse lagi viidud 30 000 euroni.¹¹⁵

Soome astmeline maksusoodustus tähendab, et väikeettevõtted, mille käive jääb vahemikku 10 000 - 30 000 eurot, peavad tasuma erinevat käibemaksumäära, kuni hetkeni, mil ületatakse 30 000 eurone käive aastas ja tuleb tasuma hakata käibemaksu määras 20%.¹¹⁶ Põhimõte, mille järgi astmelise maksusoodustuse puhul maksukohusust arvutatakse on järgmine: kui künnis 10 000 eurot ületatakse, siis maksustatakse sellest üle jääv käive *0,1 euroga. Selline vahelülide olemasolu on väga tähtis, et ettevõtjad ei võtaks nn maksepuhkust ega hakkaks maksudest kõrvale hoiduma.¹¹⁷

Käibemaksusoodustust ei anta vaikimisi. Enne 2010. aastat seda eraldi taotleda, kasutades konkreetset vormi. 2010. aastast alates saab maksusoodustust taotleda sama vormiga, millega küsitakse käibemaksutagastust.¹¹⁸ Kuna Soome käibemaksuvabastuse künnis on madal, siis enamus ettevõtteid on ühe-inimese ettevõtted.¹¹⁹ Selliste ühe-inimese ettevõtete puhul, millel ei ole eesmärki suuremaks kasvada ning mille käive aastas jääbki alla maksuvabastuse künnise, ei ole ka riigile kasulikud. Autori arvates peaks käibemaksusoodustuste eesmärk olema pigem ettevõtete aitamine, et toetada nende potentsiaali kasvada suuremaks, teha rohkem käivet, võtta tööle inimesi ja maksta neile töötasu. Ehkki suur osa riigi tuludest tuleb käibemaksu laekumisest, siis seejuures ei tohi ära unustada, et teine suur osa on tööjõumaksud. Seega kui edendatakse väikeettevõtete ning soodustatakse nende nii nimetatud käima minemist, siis reeglina tekib täiendav vajadus lisa-tööjõu järele. Autori arvates tuleneb peamine kasu riigile just sealt.

Soome näitel puhul, kus suur osa ettevõtteid on ühe-inimese ettevõtted, kes riigile käibemaksu ei maksa, täiendavat tööjõudu ei vaja, on täiendavaks lisatuluks ainult omanikule endale ja riik teenib sellest tulu minimaalses ulatuses. Seega on tegemist ilmselgelt ettevõtluse vormiga, mida inimesed ajavad täiendavalt oma igapäevatööle.

¹¹⁴ 2005. aastal tõsteti maksusoodustuse määra 20 000 eurolt 22 500 euroni.

¹¹⁵ F. Annacondia. (viide 79), lk 3-5

¹¹⁶ J. Harju, T. Matikka, T. Rauhanen., (viide 106), lk 6

¹¹⁷ A. M. Morris MP, A. Leadsom MP., (viide 14), lk 24

¹¹⁸ J. Harju, T. Matikka, T. Rauhanen. (viide 106), lk 7

¹¹⁹ *Ibid.*, lk 8

Erinevalt Eestist kehtib Lätis mikroettevõtetele väiksem käibemaksu määr.¹²⁰ Läti parlament võttis 23.04.2015 vastu seaduse, mille kohaselt kehtestati alustavatele mikroettevõtetele esimesel kolmel aastal 9% suurune maksumäär. Mikroettevõtted, mille käive on 7 000- 100 000 eurot, maksavad esimesel kolmel aastal käibemaksu 5% ja neljandal tegevusaastal 8%.¹²¹ Sellisel kujul ei ole tegemist klassikalise astmelise maksustamise eriskeemiga, kuid autori arvates aitab see alustavatel mikroettevõtetel esimestel aastal keskenduda äritegevuse nii-öelda jalgadele saamisele. Samuti ei pea ettevõtjad liialt muretsema määratud käibekünnise ületamisele, kuivõrd ülemine piir 100 000 eurot on küllaltki kõrge. Kui ka künnise ülemine piir ületatakse, ei ole koormus ettevõttele maksu tasumisel nii suur.

Sellise ettevõtluse puhul on eesmärk ettevõtluse arendamine ning käima saamisele aitamine, mitte niivõrd maksusoodustuste tegemine. Oht on see, ettevõtteid võidakse luua näiteks selle 4 aastase tsükliga. Samuti kehtestas Läti väga mitmed piirangud valdkondadele, mis võib konkurentsi mõjutada, kuna teatud valdkonnad on õigustest ilma jäetud. See aga ei tohiks olla eesmärk. Kehtima peaksid ühtsed käibemaksu põhireeglid, olema neutraalsel pinnal, et konkurentsi ei moonutataks. Valdcondade seas, kus on keelatud kasutada mikroettevõtetele mõeldud eeliseid, on näiteks metsatööstus, mäetööstus, tubakatoodete, keemiatoodete, farmaatsiatoodete, kummi ja plastmassitoodete ning metallide tootmine, ehitus ja arhitektuur, hulgikaubandus, taksoteenus, õhustransport, telekommunikatsioon, programmeerimine, info- ja finantsteenused, raamatupidamine ja juriidilised teenused, kindlustus, kinnisvara ost-müük, teaduslikud uuringud, reklaami ja turundusteenused, värbamisagentuurid, riigiasutused ja -kaitse, kohustuslik sotsiaalkindlustus, tervishoid, sotsiaalsed tugiteenused, ühiskondlike, poliitilise ja teise organisatsioonide tegevus.

Mikroettevõtete maks viidi Lätis sisse 2010. aastal. 2014. aastal tõsteti määrasid ning plaaniti tõsta käibemaksumäärasid 11%-ni 2015. aastal, 13%-ni 2016. aastal ja 15%-ni 2017. aastal. Täiendava muudatusena on välja toodud ka teiste maksude tasumise kohustuse vähendamine, eelkõige sotsiaalmaksu. 2017. aastast peaksid mikroettevõtted maksma sotsiaalmaksu

¹²⁰ Latvia Structure and development of tax revenues. - Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/country_tables/lv.pdf, lk 76

¹²¹ Lätis jõustub maksuime. Raamatupidaja.ee. 24.04.2015. - Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/04/24/latis-joustub-maksuime> (09.04.2016)

miinimummääras ehk milleks on alates 2018. aastast miinimumpalga alusel arvutatud summa.¹²²

Mikroettevõtteks registreerimise õigus on:

1. füüsilisest isikust kauplejal;
2. füüsilisest isikust ettevõtjal, taludel ja kalakasvandustel;
3. füüsilisel isikul, kes on registreeritud maksuametis majandustegevuse teostajana;
4. osäühingul.¹²³

Lisaks nõudele, et mikroettevõtte majandustegevuse käive ei tohi ületada 100 000 eurot aastas, peavad osäühingu liikmed olema ainult füüsilised isikud, lubatud töötajate arv on kuni 5 töötajat ning ettevõtte töötaja sissetulek ei ületa 720 eurot kuus. Mikroettevõttel on õigus saada mikroettevõtte maksu maksja staatus, kui ta on saanud kõikide selle mikroettevõtte töötajate kirjaliku nõusoleku mikroettevõtte maksu kasutuselevõtmise kohta.¹²⁴

Mikroettevõtte, kes on otsustanud maksta mikroettevõtte maksu, ei tohi samal ajal maksta majandustegevusest saadud sissetuleku füüsilisest isikust ettevõtja tulumaksu või litsentsitasu. Samuti ei ole mikroettevõtte töötajal õigust taotleda maksuvaba miinimumi arvestamist ja füüsilisest isikust ettevõtja tulumaksuvabastusi aja eest, kui ta on olnud mikroettevõtte maksu maksja töötaja.¹²⁵

¹²² Läti vähendab mikroettevõtjate makse. Raamatupidaja.ee. 23.10.2015. - Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/10/23/lati-vahendab-mikroettevotjate-makse> (09.04.2016)

¹²³ K. Raudkivi. Läti mikroettevõtete maksuerisused, 26.05.2015. - Arvutivõrgus: https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.riigikogu.ee%2Fwpcms%2Fwp-content%2Fuploads%2F2014%2F11%2F122.tel_-L-ti-mikroettev-tete-maksuerisused.docx, lk 2

¹²⁴ K. Raudkivi (viide 123), lk 2

¹²⁵ *Ibid.*

2.4 Ühtsed Euroopa Liidu ülesed käibemaksureglid

Euroopa Liidu käibemaksusüsteem on püsinud rohkem kui 40 aastat. Seetõttu võttis Euroopa Komisjon 1. detsembril 2010 vastu rohelise raamatu¹²⁶ käibemaksu tuleviku kohta. Sidusrühmade sõnul, kes rohelise raamatu koostamisel osalesid, on Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi killustatus 27 riiklikuks käibemaksusüsteemiks peamine takistus Euroopa Liidu sisese ökonoomse kaubanduse arendamiseks, mis ei võimalda kodanikel kasutada kõiki ühtse turu hüvesid.¹²⁷

Rahvusvaheliselt tegutsevad ettevõtjad leiavad, et hind, mida nad tegelikult maksavad turu ühtlustatuse puudumise eest, kujuneb keerulisusest, täiendavatest nõuete täitmise kuludest ja õiguskindluse puudumisest. Väike ja keskmise suurusega ettevõtetel seevastu ei ole alati vahendeid selleks ja sellepärast loobuvad nad piiriülesest tegutsemisest.¹²⁸ Seega on Euroopa Liidu siseste käibemaksureglite ühtlustamise eesmärk luua keskkond ettevõtetele kasvamiseks ja suurenemiseks ning piiriüleseks tegutsemiseks.¹²⁹

Euroopa Liit plaanib muu hulgas ühtlustada käibemaksuga maksustamise põhimõtteid, et oleks ühtne turg, millel põhineks täielikult Euroopa Liidu käibemaksusüsteem.¹³⁰ Selleks on tehtud ettepanekud, kuidas ühtlustada praegust riigiti erinevat käibemaksusüsteemi.

Euroopa Komisjon on esitanud ka tegevuskava¹³¹, millega pannakse paika konkreetsemad sammud Euroopa Liidu käibemaksuvaldkonna ühtlustamiseks. Tegevuskavas tuuakse välja, et käibemaksuvaldkond vajab kiireloomulist reformi. Eelkõige peab see olema lihtsam

¹²⁶ Euroopa Komisjon., (viide 24), lk 3

¹²⁷ Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonoomsemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2011) 851 lõplik. Brüssel. 06.12.2011. – Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/ET/1-2011-851-ET-F1-1.Pdf>, lk 3 (10.04.2016)

¹²⁸ *Ibid.*, lk 3

¹²⁹ Euroopa Komisjon., (viide 127), lk 6

¹³⁰ European Commission., (viide 67), lk 84-86

¹³¹ European Commission. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area – Time to decide. COM(2016) 148 final. Brussels. 07.04.2016. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/action_plan/com_2016_148_en.pdf (10.04.2016)

väikeettevõtetele. Eesmärk on ka võidelda maksupettustega ning tekitada suuremat usaldust ettevõtete, maksuametnike, aga ka Euroopa Liidu maksuametnike vahel. Seega tuleb kogu käibemaksusüsteemi Euroopa Liidus ajakohastada.¹³² Väikeettevõtetele mõeldud paketti tutvustatakse 2017. aastal.¹³³

Käibemaksusüsteemi reformiprotsessi tulemusel peaks moodustuma ühtne maksusüsteem, mis on lihtne, ökonoomne ja neutraalne ning töökindel ja pettusekindel. Lihtsuse all peetakse silmas kogu Euroopa Liidu ulatuses tegutseva maksukohustuslase jaoks ühtainsat kogumit selgeid ja lihtsaid käibemaksueeskirju, mille tulemusel peaks maksukohustuslane asju ajama ainult ühe liikmesriigi maksuametiga.¹³⁴

Rohelise Raamatu ettepanekute kohaselt on võimalikud muutused käibemaksuvabastuse rakendamiseks ja ühtlustamiseks Euroopa Liidu liikmesriikides järgnevad:

1. Käibemaksuvabastus

Praegused maksuvabastuse skeemid on suunatud eelkõige kõige väiksematele ettevõtetele, mille käive on proportsionaalselt võrdne ühe töötaja sissetulekuga või sellest isegi vähem. Maksuvabastuste esmane eesmärk on vähendada nende väikeste ettevõtete halduskoormust, vähendada kohustusi või kaotada need üldse, nii palju kui võimalik, kuivõrd tulu, mida riigid nendelt ettevõtetest käibemaksuna saavad on minimaalne. Seetõttu võib öelda, et riigi enda kulud kontrollile viivad nulli ka selle võimaliku väikse käibemaksutulu.

2. Kohustuslik erikord kõikidele liikmesriikidele

Hetkel kehtivad käibemaksu erikorrad jätavad liikmesriikidele õiguse valida nende seast endale sobivad, mida rakendada tahetakse. Lisaks on direktiiviga paika pandud künniste maksimummäärad, kuid konkreetsete määrade kohaldamine on jäetud liikmesriikide enda otsustada. Seetõttu soovitakse määrata Euroopa Liidu tasemel üks kohustuslik minimaalne künnise tase kõikidele riikidele. Kui liikmesriigid rakendaks vabatahtlikult kõrgemaid künnise määrasid, jätaks see väikeettevõtetele rohkem võimalusi ning omaks silmnähtavat mõju majandusele, kuivõrd 99% kogu Euroopa Liidu ettevõtetest on mikro-, väike- või keskmise suurusega ettevõtted.

¹³² *Ibid.*, lk 3

¹³³ *Ibid.*, lk 6

¹³⁴ Euroopa Komisjon., (viide 127), lk 5-6

3. Ühtsed künnised väikestele ettevõtetele

2004. aastal tegi Euroopa Komisjon ettepaneku kehtestada üheselt kokkulepitud maksimumtase, milleks oli 100 000 eurot. Kuna riigiti kehtestatud künnisemäärad on tulenevalt ajaloolistest põhjustest erinevad, tekitab see liikmesriikide vahel ebavõrdsust ning moonutab konkurentsi. Ühtset künnisemäära on aga keeruline kokku leppida seetõttu, et erinevate riikide ostujõud on erinev ning eelnimetatud maksimaalne 100 000 euro määr võib ühes riigis olla liiga kõrge, kuid samal ajal teises riigis liiga madal.

4. Künnis, mis põhineb Euroopa Liidus tehtud maksustatud tehingute aastasel käibel

Sellise arvestuse puhul võetaks aluseks selles liikmesriigis, kus ettevõtte asutatud on, tehtud maksustatud tehingud ning sellekohane käive. Ühe konkreetse turu siseselt oleks käibe määramine asjakohasem, kui teha seda kogu Euroopa Liidus tehtud maksustatud tehingute käibe pealt.

5. Väikeettevõtete mittemaksustatavate isikutena kohtlemine

Käesoleval hetkel on määratud kindlaks reeglid, mis kohalduvad maksukohustuslastele, seejuures on kokku lepitud näiteks teenuste puhul käibe tekkimise koht. Väikeettevõtete erikorraga on sätestatud konkreetsed reeglid väikeettevõtetele, mis muudab nende mittemaksustatavate isikutena kohtlemise keerulisemaks. Ühe variandina võiks maksukohustuslasi kohelda väikeettevõtete erikorra raames mittemaksustatavate isikutena. See tähendaks, et ei rakenduks käibemaksudirektiivi artikkel 248, mis lubab liikmesriikidel kohustada mittemaksustatavaid isikuid säilitama neile esitatud arveid. Sellisel juhul koheldaks väikeettevõtteid erikorra kohaselt füüsiliste isikutega, kellel ei ole arvete säilitamise kohustust, samamoodi.¹³⁵

Liikmesriikidel on õigus ning nad võivad väikeettevõtetele panna kohustusi, et liikmesriik saaks täita enda kontrolli- ning aruandluskohustust. Näiteks erikorra puhul, mis on seotud käibemääraga, peaks jääma liikmesriigile õigus ja võimalus kontrollida, kas ettevõtte käive vastab realselt selle erikorra määrale, et ettevõtte tõepoolest selle erikorra kasutamiseks õigustatud on. Seega näiteks arvete esitamine ning nende säilitamine, on asjakohane kohustus väikeettevõttele ning liikmesriigile endale kasulik. Samuti on liikmesriigile oluline saada

¹³⁵ European Commission., (viide 67), lk 84-86

sellekohane teade läbi identifitseerimise, millised ettevõtted on koheldavad mittemaksukohustuslastena.¹³⁶

Seega tuleks leida tasakaal konkreetsete kohustuste kehtestamise ning väikeettevõtete halduskoormuse vähendamise vahel.¹³⁷ Kuivõrd autori arvates ei saa eeldada, et väikeettevõtted oma väiksuse tõttu saaksid täieliku õiguse nii vähendada halduskoormust kuni selle kaotamiseni peaaegu täielikult, kui ka suurendada maksuvaba künnise piiri direktiiviga lubatud maksimumpiiri lähedale, siis on oluline kaaluda kuhu piirini seda maksimaalselt teha oleks võimalik, et tulem mõlemale poolele rahuldav oleks. Ühe võimaliku variandina näeb autor täiendavalt aruandluse esitamise sageduse minimaalseks viimist.

Teisi Rohelises Raamatus käsitletud võimalikke erikordasid, nagu näiteks kassapõhine käibemaksuarvestus, kindlamääraline käibemaks määratud protsendina käibest ja astmelist maksusoodustust käsitleb autor käesolevas tööd pikemalt.

Täielikult ühtsete käibemaksukordade ja reeglite kehtestamine on autori arvates Euroopa Liidu üleselt äärmiselt keeruline. Meeles tuleb pidada seda, et kõikide Euroopa Liidu liikmesriikide puhul on tegemist väga erineva jõukusega riikidega. Ühisosa riikide puhul seisneb eelkõige selles, et suure osa riigieelarve tulust moodustab käibemaks. Peamine probleem seisneks ilmselt ühtsete künniste kehtestamisel, sest väikse riigi eelarvele omaks väga kõrge käibemaksuvabastuse künnise kehtestamine olulisemat mõju, kuivõrd võib eeldada, et väga suuri ettevõtteid on protsentuaalselt vähem, kes suurema osa käibemaksust maksavad ning seetõttu ei julgeta väiksematele ettevõtetele soodustusi anda. Samas võidakse sellega oluliselt just väiksema majandusega riikide konkurentsi takistada ning ettevõtete kasvu pidurdada.

¹³⁶ European Commission., (viide 67), lk 85

¹³⁷ *Ibid.*, lk 85-86

3. EESTI KÄIBEMAKSUSEADUSES RAKENDATAV ERIKORD JA SOOVITUSED EUROOPA LIIDU NÄITEL

3.1 Kassapõhise käibemaksustamise erikord

Kassapõhine arveldus kujutab endast lihtsustatud maksustamise korda, mida saab kasutada väikeste ettevõtjate puhul, kellel ei ole õigust käibemaksuvabastusele. See võimaldab kohaldada käibemaksukohustuslaste suhtes lihtsustatud nõudeid, mille kohaselt arvatakse tasutud käibemaks maha ja tasutakse omapoolne käibemaks riigikassasse vastavalt kulude kandmise ja müügitehingute tegemise kuupäevale. Tegemist on niisiis lihtsustatud korraga, mida saavad kasutada eeskätt need ettevõtjad, kel on raskusi määrata tavapärasel viisil kindlaks sisendite ostu ja väljundite müügi maksustamise tähtaeg või kes ei kasuta tekkepõhist raamatupidamisarvestust. Ettevõtjatel, kelle kuludest moodustavad suurema osa kulud, mida käibemaksuga ei maksustata, nagu näiteks töötasud, või kes võimaldavad oma klientidele pikki maksetähtaegu, kuid ei saa ise tarnijatele makstes sama pikki tähtaegu kasutada, võimaldab lihtsustatud kord parandada lisaks rahavoogude juhtimist.¹³⁸

Tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklist 167 tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

Nõukogu direktiiv 2010/45/EL täpsustas preambuli punktiga 4 käibemaksudirektiivi. Nimelt selleks, et aidata väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtjaid, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega pädevale asutusele enne teenuse saajatelt või soetajatelt makse saamist, peaks liikmesriikidel olema võimalus lubada arvestada käibemaksu kassapõhise raamatupidamisarvestuse alusel, mille kohaselt tarnija võib tasuda käibemaksu pädevale asutusele siis, kui ta saab tarne eest makse, ja millega ta saab mahaarvamisõiguse pärast seda, kui ta tasub tarne eest. Sellega peaks liikmesriikidele võimaldatama kohaldada vabatahtlikku kassapõhist raamatupidamisarvestust, millel ei ole negatiivset mõju käibemaksu laekumistega seotud rahavoogudele.¹³⁹ Sama direktiiviga täpsustati ka arvetele esitatavaid nõudeid ja arvel

¹³⁸ Euroopa Ühenduste Komisjon. Nõukogu otsus, millega lubatakse Rootsi Kuningriigil ning Suurbritannia ja Põhja- Iiri Ühendkuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167. – Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2009/ET/1-2009-522-ET-F1-1.Pdf>, lk 2-3 (04.04.2016)

¹³⁹ Euroopa Nõukogu. Nõukogu direktiiv 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ. 10.07.2013., preambuli punkt 4

esitatavat teavet.¹⁴⁰ Käibemaksudirektiivi lisati artikkel 167a, mille kohaselt võivad liikmesriigid vabatahtliku korral alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarbijale tasutud. Käibemaksudirektiivi artikkel 66 punkt b sätestab, et liikmesriigid võivad ette näha, et tehtavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel. Artikkel 66 punkt c sätestab, et kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, muutub käibemaks sissenõutavaks kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

Liikmesriigid, kes kohaldavad artikkel 167a esimeses lõigus nimetatud vabatahtlikku korda, kehtestavad nende territooriumil seda korda kasutavatele maksukohustuslastele künnise, mille aluseks on artikli 288 kohaselt arvutatud maksukohustuslase aastakäive.

Artikkel 288 käsitleb maksuvabastuste ja astmeliste maksusoodustuste jaos välja toodud kontrollsummasid, seejuures täpsustades millest käive ilma käibemaksuta moodustub. Artikkel 288 lõike 2 kohaselt on käibe arvutamisest välja jäetud ettevõtja materiaalse ja immateriaalse põhivara võõrandamise tehingud. Liikmesriigid peavad kasutusele võetud meetmetest Euroopa Liidu käibemaksukomiteed teavitama.

Artikli 167a kohaselt ei tohi kehtestatud künnis olla suurem kui 500 000 eurot või võrdväärne summa liikmesriigi vääringus. Seejuures on liikmesriikidel lubatud künnist suurendada 2 000 000 euronit või võrdväärse summani liikmesriigi vääringus pärast konsulteerimist käibemaksukomiteega. Käibemaksudirektiivist tulenevalt ei ole käibemaksukomiteega konsulteerimine nõutav liikmesriikide puhul, kes kohaldasid 31. detsembril künnist, mis oli suurem kui 500 000 eurot või võrdväärne omavääringus.

Eestis kasutusel olev kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord on sätestatud käibemaksuseaduse 5. peatükis, mis käsitleb maksustamise erisätteid. Paragrahvi 44 lõike 1 kohaselt võib kassapõhist käibemaksuarvestust rakendada maksukohustuslane, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutamiseks peab isik tulenevalt KMS § 44 lõikest 1 kirjalikult teavitama maksuhaldurit maksustamisperiodist, millest alates ta hakkab erikorda rakendama, kas enda maksukohustuslasena registreerimise taotluse esitamisel või hiljemalt erikorra rakendamisele eelneval maksustamisperiodil.

¹⁴⁰ *Ibid.*, preambuli punkt 7

Varasema käibemaksuredaktsiooni kohaselt, mis kehtis alates 2004-2011, oli kassapõhist käibemaksuarvestust lubatud pidada ainult füüsilisest isikust ettevõtjatel ehk FIE-del.¹⁴¹ Kehtiva redaktsiooni kohaselt on kassapõhist käibemaksuarvestust lubatud kasutada kõikidel maksumaksjatel, kelle aastakäive jääb alla 200 000 euro.¹⁴² Seega on Eestis kehtiv kassapõhise käibemaksuarvestuse maksimaalne määr enam kui kaks korda väiksem Euroopa Liidus lubatud määrast ning kümme korda väiksem maksimaalsest lubatud määrast pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist.

Kuna kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutamise piirang kaotati ära ning lisaks füüsilisest isikust ettevõtjatele võivad seda kasutada ka juriidilised isikud, siis reguleeriti käibemaksuseaduses täpsemalt tehingud ja toimingud, mille korral kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutamine lubatud ei ole. Kuivõrd varasemalt oli erikorra kasutamine mõeldud väga piiratud ringile ning neid isikuid väga palju ei olnud, siis tekkisid üles uued probleemid, millega varem maksuhaldurid kokku ei olnud puutunud ja milles suuri probleeme ei nähtud.

Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorda ei ole tulenevalt käibemaksuseaduse § 44 lõikest 11 lubatud rakendada näiteks kauba impordi; kauba ühendusesisese käibe ja ühendusesisese soetuse korral; teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuse osutamise korral, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti; ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult sellise teenuse saamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti; käive, kauba soetamine ja teenuse saamine, kui kauba või teenuse eest tasumine toimub lepingu, näiteks liisingulepingu alusel kauba lähetamisele või teenuse osutamisele järgneva pikema perioodi jooksul kui kolm kalendrikuud.

Võrdse kohtlemise põhimõttest tulenevalt pidi Eesti andma võimaluse kassapõhise käibemaksuarvestuse kasutamiseks ka teises vormis ettevõtjatele peale füüsilisest isikust ettevõtjate¹⁴³, kuna erikorra rakendusala võib piirata ainult käibe suurusega, aga mitte ettevõtja õiguslikust vormist lähtuvalt.¹⁴⁴

Küll aga on kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord üsna lühiajaline abimeede. Käibemaksuseaduse § 44 lõikest 5 tuleneb, et kui erikorda rakendavast maksukohustuslasest sõltumatul põhjusel ei ole võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest kauba lähetamisele või

¹⁴¹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. – Tartu: Casus Tax Services. 2014., lk 376

¹⁴² *Ibid.*, lk 377

¹⁴³ Nõukogu 15.12.2009 rakendusotsus nr 2009/1022/EL, lk 4

¹⁴⁴ L. Lehis. Maksumaksja nr 10. oktoober 2009., lk 7-9

kättesaamiseks tegemisele või teenuse osutamisele järgnenud kahe kalendrikuu jooksul tasunud, on käibe tekkimise ajaks sellele kolmanda kalendrikuu esimene päev. Samas § 44 lõige 7 lubab kauba või teenuse saamise eest osalisel tasumisel sisendkäibemaksu maha arvata kauba või teenuse eest tasutud osas. Seega toimub osalisel tasumisel käibemaksu mahaarvamine vastavalt osamaksetele ning käibemaksu osakaalule nendest, kuid vastavalt eelnimetatult ei ole erikorra rakendamine lubatud kui vastavalt lepingule tasumise periood on pikem kui kolm kuud.

Autori valduses on kirjavahetus, mille kohaselt on Eesti Maksumaksjate Liit teinud „Nullbürokratia“ projekti raames Rahandusministeeriumile ettepaneku, et muuta kassapõhise käibemaksuarvestuse reegleid nii, et maksukohustus tekib alles kauba või teenuse eest raha saamisel sõltumata perioodi pikkusest (eesmärgina kaotada ära hetkel kehtiv 2 kuu piirang). Rahandusministeerium Eesti Maksumaksjate Liidu ettepanekut ei toetanud, kuna KMS kohaselt tuleb maksustatavat käivet käibemaksuga maksustada sõltumata sellest, kas kauba või teenuse eest tasutakse müüjale või jäädakse võlgu. Töö autor juhib tähelepanu sellele, et pikendades aega, mil maksukohustus tekib, ei tähenda see, et käibemaksukohustus täitmata jääb.

Positiivne on aga see, et kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutamisel on ettevõtjatel õigus rakendada 16 000 euro määra käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks. Seega on lubatud kasutada mitut väikeettevõtetele mõeldud soodustust samaaegselt. Ühtlasi säilib ettevõtetele vabadus valida, kas nad soovivad käibemaksuvabastuse korda ning kassapõhist käibemaksuarvestust rakendada. Soovi korral on võimalus maksuhaldurit teavitada ning minna tagasi tavapärase korra kasutamise juurde.

Kassapõhisest käibemaksuarvestusest on kõige rohkem kasu nendel väikeettevõtjatel, kellel on raskusi müügiarvete laekumisega, sest kassapõhise arvestuse korral tuleb käibemaks riigile maksta alles pärast ostjalt raha kättesaamist.¹⁴⁵ Kassapõhist arvestust kasutav maksumaksja peab igakuiselt koos käibedeklaratsiooniga esitama vormi lisa KMD INF1¹⁴⁶, millel tuleb loetleda kõik vastaval kuul väljastatud ja saadud arved, mis on kas laekumata või maksmata ning seetõttu käibedeklaratsioonis deklareerimata. Kassapõhist arvestust kasutavad ettevõtted

¹⁴⁵ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura. 2012., lk 346

¹⁴⁶ KMD INF on käibedeklaratsiooni lisa, millel tuleb deklareerida ükshaaval kõik müügi- ja ostuarved tehingupartnerite kohta, kellele esitatud või kellelt saadud arvete koguväärtus maksustamisperioodil ületab 1 000 eurot. Kui deklareeritavaid arveid ei ole, tuleb teha sellekohane märg. Enne 01.11.2014 oli vorm KMD INF ainult kassapõhise maksuarvestuse deklareerimise jaoks, kuid pärast 01.11.2014 kasutatakse ühtset vormi nii 1 000 euroste arvete deklareerimise jaoks kui ka kassapõhise maksuarvestuse deklareerimise jaoks, seejuures kassapõhise maksuarvestuse jaoks on lisalahtrid.

peavad täiendavalt täitma lisalahtri selle kohta, millises kuus toimus käibemaksu tasumine või mahaarvamine.¹⁴⁷ Nimetatud piiranguid ja erisusi arvesse võttes võib järeldada, et erikorra kasutamine muudab maksuarvestust pigem keerukamaks.¹⁴⁸ Keerukamaks muutumist kinnitab ka statistika.¹⁴⁹

Järgnevalt toob autor välja mõnedes Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatava kassapõhise maksuarvestuse korra olulisemad kirjeldused ja võrdlused Eestis kehtiva süsteemiga. Süsteemi rakendamine on kõikides Euroopa Liidu riikides vabatahtlik.

¹⁴⁷ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015 – Tartu: Casus Tax Services. 2015., lk 383

¹⁴⁸ L. Lehis. (viide 127), lk 347

¹⁴⁹ Ja ei saanudki kassapõhisest käibemaksuarvestusest Eesti Nokiat. Maksumaksja nr 9. september 2011, lk

3.2. Kassapõhine käibemaksuarvestus valitud Euroopa Liidu liikmesriikide näitel

3.2.1. Portugal, Rumeenia, Bulgaaria

Portugalis rakendatava kassapõhise maksuarvestuse korral on erikorra minimaalne rakendamise periood 2 aastat ning kui otsustatakse erikorda enam mitte rakendada, siis tuleb samuti 2 aastat kasutada tavakorda enne, kui avaneb uuesti võimalus erikorra kasutamiseks. Selleks, et kassapõhist maksuarvestuse erikorda kasutada, ei tohi aastane käive olla rohkem kui 500 000 eurot; ei tohi kasutada samaaegselt teisi käibemaksu vabastuste kordasid; ettevõtte tegevus peab olema alanud rohkem kui aasta tagasi ning maksude tasumine regulaarselt välja kujunenud.¹⁵⁰ Käibemaks tuleb tasuda hiljemalt kaheteistkümnendal kuul arvates arve väljastamise kuupäevast. Erikorda ei ole lubatud rakendada impordi ja ekspordi korral; ühendusesisese kaubatarne ja teenuste osutamise korral; pöördmaksustamise korral, kus ostja on samal ajal maksukohustuslane ning maksukohustuslased erisuhetega.¹⁵¹ Teiste erikordade ja soodustuste kasutamine samaaegselt ei ole lubatud. Kui erikorda rakendav maksukohustuslane ületab 500 000 eurose käibe, tuleb sellest teavitada maksuhaldurit ning ettevõtja kaotab automaatselt õiguse erikorda edasi rakendada. Sama kehtib ka siis, kui tuleb välja, et erikorda kuritarvitatakse. Sellisel juhul kaotab ettevõtja õiguse terve aasta vältel erikorda kasutada. Enne õiguse kasutamise lõpetamist antakse ettevõtjale õigus enda ärakuulamiseks.¹⁵²

Rumeenias on kassapõhine maksuarvestuse erikord kasutusel alates 2013. aasta jaanuarist.¹⁵³ Rumeenia kassapõhise maksuarvestuse erikorra puhul oleneb maksmise kuupäev sellest, mil viisil on makse teostatud. Kui klient maksab sularahas, siis on käibemaksu tasumise kohustuse kuupäevaks see päev, millal ettevõtte raha sai. Kui klient maksab pangäulekandega, siis on käibemaksu maksmise kohustuse kuupäevaks see päev, mil pangakontolt raha maha võeti. Kui ettevõtte hakkab kasutama kassapõhise maksuarvestuse meetodit, siis peab ta ostude ja müükide puhul kasutusele võtma täiendavad protseduurid. Näiteks peab ettevõtte pidama arvestust raha üle, jälgima võlgasid ja ettemakseid ning teadma väga täpselt, mis talle võlgnetakse ning kellele ta ise võlgu on. Kui klient väljastatud arvet ei tasu, siis Rumeenias kehtiva korra kohaselt ei pea

¹⁵⁰ C. G. Correia. VAT- Cash Accounting Scheme. Portugal. 12.06.2013. - Arvutivõrgus: http://www.cralaw.com/cra_lisbon/assts/downloads/VAT_Cash_Accounting_Scheme.pdf, lk 1

¹⁵¹ *Ibid.*, lk 2

¹⁵² *Ibid.*, lk 2-3

¹⁵³ B.-B. C. Aurora. VAT cash accounting scheme in Romania. - Arvutivõrgus: http://fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2013/Lucrari_vol_XIX_2013_012.pdf, lk 79

ettevõtja selle pealt käibemaksu maksuma juhul, kui ta jätkab kassapõhise maksuarvestuse kasutamist. Erikorda saab kasutada siis, kui aastane käive on vähem kui 2 250 000 RONi ehk umbes 500 000 eurot. Ehkki käibemaksudirektiivist tulenevalt on tegu valikuvõimalusega, siis Rumeenia oli käesoleva aastani teinud kassapõhise maksuarvestuse erikorra kohustuslikuks¹⁵⁴, mis hõlmab endas ca 90% ettevõtetest.^{155, 156} Kui käibe künnis ületab 500 000 eurot aastas, siis tuleb teavitada maksuametit ning ettevõtte eemaldatakse seejärel kassapõhise maksuarvestuse registrist ning kehtima hakkab tavapärase maksustamise kord.¹⁵⁷

Bulgaarias võeti kassapõhine maksuarvestuse erikord kasutusele aastal 2014. Bulgaarias võib erikorra kasutamiseks olla käive aastas kuni 500 000 eurot. Kui klient ettevõttele ei maksa, siis ei teki ka ettevõttel riigile käibemaksu tasumise kohustust. Ettevõtted väga toetavad kassapõhise maksuvabastuse erikorda ning leiavad, et käibe künnis võiks olla veel kõrgem.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Deloitte. Indirect Tax Automation News. 09.2014. - Arvutivõrgus: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-indt-automation-news-september-2014.pdf>, lk 2 (30.03.2016)

Alates 2014. aasta 1. jaanuarist on erikord vabatahtlik. Kuni 2014. aasta alguseni oli see kohustuslik kõigile, kelle käive oli kuni 50 000 eurot.

¹⁵⁵ B.-B. C. Aurora. (viide 150), lk 78

¹⁵⁶ S. Toader, R. Jurubita. VAT cash accounting scheme. KPMG. 2013. - Arvutivõrgus: <http://www.kpmg.com/RO/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/news/Documents/1vat-card-en-2013.pdf> (30.03.2016)

¹⁵⁷ BD Indirect Tax News. 01.2013. - Arvutivõrgus: <http://www.bdointernational.com/Publications/Tax-Publications/Documents/Indirect%20Tax%20News%201%20-%20January%202013.pdf>, lk 9 (30.03.2016)

¹⁵⁸ M. Raikov, I. Dimitrova. Cash accounting's impact on business in Bulgaria. Ernst and Young's Indirect Tax Briefing. Issue 9. January 2014. - Arvutivõrgus: <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/cash-accountings-impact-business-bulgaria.aspx> (09.04.2016)

3.2.2. Suurbritannia, Iirimaa

Suurbritannia on kassapõhist maksuarvestust rakendanud juba 1. oktoobrist 1987. aastast ning aja jooksul on käibekünnist korduvalt tõstetud.¹⁵⁹ Suurbritannias on lubatud kassapõhist maksuarvestust kasutada kui käive jääb alla 1 350 000 naela ehk umbes ca 1,7 miljonit eurot. Samuti on Suurbritannia puhul eraldi välja toodud nõuded, et ei tohi olla varasemaid käibemaksuga seonduvaid väärtegusid eelnenud aastal, käibemaksust kõrvalehiilimist ning ei tohi olla võlgasid maksuameti ees. Kui ettevõtte ületab käibe 1 350 000 naela, siis maksuamet ei määra selle eest karistust, kui ettevõtja suudab tõendada, et tema hinnangud põhinesid mõistlikel alustel.¹⁶⁰ Seega on mõistlik säilitada ettevõttel prognooside aluseks olevad andmed ja plaanid. Kui aga tuleneb, et ettevõtte prognoosid ei tuginenud mõistlikele alustele, võtab maksuamet ära erikorra kasutamise õiguse. Kassapõhise maksuarvestuse korra kasutamist võib jätkata kuni jõutakse käibeni 1 600 000 naela ehk umbes 2 miljonit eurot ilma käibemaksuta. Kui siiski käive nimetatud määras ületatakse, tuleb loobuda kassapõhise maksuarvestuse erikorrast ning edasi kasutada tavapärast korda.¹⁶¹ Kui ettevõtte ületab kassapõhise maksuarvestuse raames käibe 1 600 000 naela ajutise või ühekordse müügi suurenemise tõttu, siis võib tal säilida võimalus jätkata kassapõhise maksuarvestusega, kuid selleks tuleb täita 3 kriteeriumi ning tõestada, et ühekordset käibekünnise ületamist ei ole varem juhtunud ning selle uuesti juhtumist ei ole ette näha (v.a põhivara müük), müük suurenes äritegevusega seonduvalt ning on alust arvata, et käive jääb järgneva 12 kuu jooksul alla 1 350 000 naela.¹⁶² 2006. aastal oli erikorrast kasu saavaid äriühinguid umbes 750 000, milledest erikorda tegelikult kasutas 159 000 ettevõtet. Käibepiiri tõstmisega prognoositi, et erikorra kasutajaid tuleb juurde ligi 57 000 äriühingu näol.¹⁶³

¹⁵⁹ Euroopa Ühenduste Komisjon. Nõukogu otsus, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 17 lõikest 1 kõrvale kalduvat erimeedet. KOM(2006) 802 lõplik. Brüssel. 14.12.2006. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2006/ET/1-2006-802-ET-F1-1.Pdf>, lk 3 (09.04.2016)

¹⁶⁰ UK Government. Cash basis. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/simpler-income-tax-cash-basis/who-can-use-cash-basis> (04.04.2016)

¹⁶¹ UK Government. VAT Notice 731: cash accounting. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-731-cash-accounting/vat-notice-731-cash-accounting>, punkt 2.5 (09.04.2016)

¹⁶² *Ibid.*, punkt 2.6

¹⁶³ Euroopa Ühenduste Komisjon. (viide 159), lk 3

Iirimaa on üks esimestest riikidest Suurbritannia kõrval, kes kassapõhise maksuarvestuse skeemi kasutusele võttis 1995. aastal.¹⁶⁴ Iirimaa kassapõhine maksuvabastus põhineb mitte saadud maksetel, vaid ettevõtte enda poolt esitatud arvetel.¹⁶⁵ Seega on Iirimaa kasutusel olev skeem väga otseselt seotud sellega, et vähendada väikeettevõtete käibemaksu maksmise survet. Ettevõtete aastane käive ei tohi ületada 1 miljonit eurot ning sedagi peetakse liiga madalaks võrreldes näiteks Suurbritannia skeemiga.¹⁶⁶

Küll aga on Iirimaa puhul välja toodud, et käibe määr ei täida 13. juuli 2010. aasta direktiivi 2010/45/EL lõikes 4 toodud eesmärki. Direktiivi sõnastuse kohaselt on eesmärk aidata väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtteid, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega pädevale asutusele enne teenuse saajatelt või soetajatelt makse saamist, peaks liikmesriikidel olema võimalus lubada arvestada käibemaksu kassapõhise raamatupidamisarvestuse alusel, mille kohaselt tarnija võib tasuda käibemaksu pädevale asutusele siis, kui ta saab tarne eest makse, ja millega ta saab mahaarvamisõiguse pärast seda, kui ta tasub tarne eest. Sellega peaks liikmesriikidele võimaldatama kohaldada vabatahtlikku kassapõhist raamatupidamisarvestust, millel ei ole negatiivset mõju käibemaksulaekumistega seotud rahavoogudele. Kuna eesmärk on aidata väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtteid, siis jäävad kassapõhise maksuarvestuse kohaldamise õiguse võimalusest ilma suur hulk väikese ja keskmise suurusega ettevõtteid, mille käive on üle 1 miljoni euro ja äritegevus peamiselt ettevõttelt-ettevõttele.¹⁶⁷

Iirimaa soovis tõsta käibe määra erandi 2,5 miljoni euro peale, mis tähendaks 6 000 täiendavat ettevõtet ja aitaks omakorda suurendada erikorda rakendavate ettevõtete suurenemist 6 ja vähema töötajaga praeguse 1 miljonilise käibe puhul kuni 15 või vähema töötajani.¹⁶⁸

¹⁶⁴ D. Kuliš. Institute of Public Finance. Implementation of a cash accounting scheme for VAT: EU experience. 09.2014. – Arvutivõrgus: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/ENG/newsletter/90.pdf>, lk 1 (09.04.2016)

¹⁶⁵ Dublin Chamber of Commerce. Budget 2012. Pre-Budget Submission. – Arvutivõrgus: <http://www.dubchamber.ie/docs/default-document-library/dublin-chamber---budget-2012-submission.pdf>, lk 3 (04.04.2016)

¹⁶⁶ *Ibid.*

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ *Ibid.*

3.2.3. Slovakkia, Hispaania, Itaalia

Slovakkias on lubatud kassapõhist käibemaksuarvestust kasutada siis, kui käive erikorra kasutusele võtmisele eelneval aastal ei ületanud 100 000 eurot ja on alust arvata, et ei ületa 100 000 euro piiri ka erikorra kasutamise aastal. Lisaks ei tohi olla välja kuulutatud ettevõtte pankrotti ega alustatud ettevõtte likvideerimisega.¹⁶⁹

Selleks, et kassapõhine käibemaksuarvestuse erikord kasutusele võtta, tuleb sellest kirjalikult teavitada maksuametit informatsiooniga kuupäeva kohta, millal erikord kasutusele võetakse, kuid mitte hiljem kui sama kalendrikuu lõpus, mil erikord kasutusele võeti.¹⁷⁰

Sarnaselt Eestis kehtivale korrale saab kauba või teenuse saamise eest osalisel tasumisel ka sisendkäibemaksu maha arvata kauba või teenuse eest tasutud osas.¹⁷¹

Kui maksustamisperiood lõpus selgub, et maksukohustus vähenes, siis peab ettevõtte esitama korrigeeritud andmed.¹⁷²

Hispaanias võeti kassapõhine maksuarvestus kasutusele 1. jaanuaril 2014. aastal. Kassapõhist maksuarvestust võivad kasutada need ettevõtted, mille käive ei ole üle 2 miljoni euro. Maksukohustuslastel ei ole õigust käibemaksu maha arvata kuni tehingu hind on kas osaliselt või täielikult tasutud. Sisendkäibemaksu võib maha arvata isegi siis, kui kogu tehingu hinda ei ole tasutud nelja aasta jooksul alates tehingu tegemise kuupäevast. Maksukohustuslased, kes on rohkem kui 100 000 eurot saanud sularahas ühelt kliendilt, kaotavad järgmisel aastal õiguse kassapõhist maksukorda kasutada. Kassapõhist maksuarvestust välistavad tegurid on sarnased Portugalile näiteks ühendusesisene kaupade soetamine; import; tehingud ettevõtetega, mis kuuluvad käibemaksugruppi ja muude erikordade kasutamine.¹⁷³

Itaalias on kassapõhine maksustamine kasutusel alates 2012. aasta lõpust. Käibemaksu tasumise kohustus tekib siis, kui makse kaupade või teenuste eest on tehtud/saadud või hiljemalt

¹⁶⁹ Act No. 222/2004 Coll. On Value Added Tax. - Arvutivõrgus: http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=719&documentId=706, lk 39 (22.04.2016)

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ *Ibid.*, lk 40

¹⁷² *Ibid.*

¹⁷³ J. M. Martin, S. B. Conde. New Spanish cash accounting scheme impacts VAT reporting. 5.02.2014. – Arvutivõrgus: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--New-Spanish-cash-accounting-scheme-impacts-VAT-reporting> (09.04.2016)

aasta möödumisel kaupade/teenuste müümisest. Kassapõhise maksuarvestuse saavad kasutusele võtta isikud, kelle aastane käive ei ületanud 2 000 000 eurot erikorra taotlemisele eelneval aastal. Lisaks on Itaalia määranud erandid, mille puhul kassapõhine maksuarvestus kohaldamisele ei kuulu. Eranditeks on näiteks äritegevusest välja jäävad tegevused; teiste soodustuste alla jäävad tooted/teenused; farmaatsiatooted ja muud tooted, mis on seotud nt avalike institutsioonidega jm.¹⁷⁴ Kassapõhise maksuarvestuse õiguse kasutamine lõppeb siis, kui 2 miljoni euro suuruse käibe künnis aastas ületatakse või kui maksukohustuslane soovib erikorra kasutamise lõpetada.¹⁷⁵

3.2.4. Läti, Küpros, Horvaatia

Lätis on õigus kasutada kassapõhise maksuarvestuse erikorda juhul, kui eelneval aasta käive ei ületanud 100 000 eurot. Käibemaksuvõla tekkimist ei arvestata enne, kui vähemalt 6 kuud on arve esitamisest möödunud. Käibemaksukohustus tekib hoolimata sellest, kas klient on arve tasunud või mitte.¹⁷⁶

Küprosel kohaldatava kassapõhise maksuarvestuse erikorra puhul ei tohi eelneva 12 kuu tehingute väärtus olla suurem kui 25 000 eurot. Lisaks peab maksukohustuslane maksuhaldurile esitama info kõigi käibemaksutagastuste kohta enne kassapõhise maksuarvestuse erikorra taotlemise avalduse esitamist. Ühe tingimusena on ka välja toodud, et maksukohustuslane ei tohi olla süüdi mõistetud maksude tasumisega või maksude vältimisega seonduvates kuritegudes.¹⁷⁷

¹⁷⁴ A Quick Glance at Italy's Introduction to the VAT Cash Accounting Scheme. - Arvutivõrgus: <http://www.slideshare.net/NairandCo/a-quick-glance-at-italys-introduction-to-the-vat-cash-accounting-scheme> (01.04.2016)

¹⁷⁵ BDO Indirect Tax News. www.bdointernational.com. January 2013. – Arvutivõrgus: <http://www.bdointernational.com/Publications/Tax-Publications/Documents/Indirect%20Tax%20News%201%20-%20January%202013.pdf>, lk 7 (04.04.2016)

¹⁷⁶ VAT in Latvia. Taxalliance. - Arvutivõrgus: <http://taxalliance.lv/vat-in-latvia/> (09.04.2016)

¹⁷⁷ KPMG. Amendments to the VAT legislation adopting the provisions of the Directive 2010/45/EU. 13.02.2014. - Arvutivõrgus: <http://www.kpmg.com/CY/en/IssuesAndInsights/ArticlesAndPublications/Documents/Regulatory-Update/Indirect-Tax-Update-N-101.pdf>, lk 7 (02.04.2016)

Horvaatias võeti kassapõhine maksuarvestus kasutusele alles hiljuti, mistõttu saadi arvesse võtta ka teiste riikide praktikad ning nende positiivseid ja negatiivseid kogemusi.¹⁷⁸ Horvaatias kehtiva õiguse kohaselt võivad kassapõhise maksuarvestuse erikorda kasutada ainult need maksukohustuslased, kellel on kohustus maksta füüsilisest isikust ettevõtja tulumaksu ehk FIE-d. Teised ettevõtjad peavad tasuma käibemaksu arve esitamise seisuga tavapärase korra kohaselt. Kassapõhine maksustamise erikord plaaniti kaotada alates 1. jaanuarist 2015, kuid seda siiski pikendati. Horvaatias kehtiva korra kohaselt ei saa maksukohustuslased sisendkäibemaksu maha arvata selle hetkeni, kuni arve on täielikult makstud. Kassapõhist maksuarvestuse korda võivad kasutada need, kelle aastane tulu ei ületa 3 miljonit HRK ehk umbes 400 000 eurot.¹⁷⁹ Horvaatias kasutavad kassapõhise maksuarvestuse eriskeemi ligi 50 000 väikeettevõtet. Arvatakse, et ligi 70 000 väikeettevõtet võib kassapõhise maksustamise korra veel kasutusele võtta.¹⁸⁰

3.3. Erikordade rakendamine Eestis Euroopa Liidu liikmesriikide näitel

Autor uuris ja analüüsis Euroopa Liidu liikmesriikides lubatud ja kasutatavaid lihtsustatud erikordasid ja soodustusi väikeettevõtetele, sealhulgas maksuvabastus, astmeline maksusoodustus, maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlus kindlamääralise käibemaksuga ja kassapõhine käibemaksustamise erikord. Võttes arvesse käibemaksudirektiivist tulenevaid võimalusi, võib öelda, et Eesti rakendab võimalusi küllaltki minimaalselt.

Eestis on väikeettevõtetal, kelle käive jääb alla 16 000 euro aastas, võimalik ennast käibemaksukohustuslaseks mitte registreerida, sellega kaotavad nad ühtlasi võimaluse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Seega tekib võimalik kasu sellest nendel ettevõtetal, kes ise suuri kulutusi enda kauba müümiseks või teenuse osutamiseks teiselt käibemaksukohustuslasest ettevõtelt tegema ei pea.

¹⁷⁸ D. Kuliš. (viide 164), lk 1

¹⁷⁹ Ernst & Young. Tax News - Croatia. 05.2014. - Arvutivõrgus: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Croatia_Tax_News_05_2014_English_Version/\\$FILE/EY%20Tax%20News_EN.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Croatia_Tax_News_05_2014_English_Version/$FILE/EY%20Tax%20News_EN.pdf), lk 2 (04.04.2016)

¹⁸⁰ D. Kuliš. (viide 164)

Autor on maksuvabastuse peatükis käsitletud teemat, mille kohaselt on Eestis käibemaksuvabastuse piirmäär väga madal. Kuivõrd erikordade, sh maksuvabastuse eesmärk on halduskoormuse vähendamine, omab selle kõrval olulist tähendust ka väikeettevõtlike arendamine ja soodustamine, sest makstavatest maksudest moodustab käibemaks suure osa riigi tuludest.

Autori hinnangul mõjuks positiivselt maksuvabastuse piirmäära tõstmine sarnaselt Lätis ja Leedus kasutusel olevatele tasemetele. Lätis on käibemaksuvabastuse piirmäär 50 000 eurot ja Leedus 45 000 eurot.¹⁸¹ Kännise kujul kehtestatud maksuvabastused on üks levinumatest kasutusel olevatest väikeettevõtete soodustustest Euroopa Liidus. Eestis kasutusel olev kännis 16 000 euroga¹⁸² jääb pigem tagasihoidlikuks võrreldes teiste liikmesriikidega. Kännise tõstmisega kõrgemale tasemele võidakse sellest nii ettevõtteid kui ka maksuamet, kuivõrd halduskoormus väheneks.

Ühe võimalusena võiks Eesti kaaluda erinevate maksuvabastuse känniste kohaldamist. Erinevate maksuvabastuse känniste kohaldamist rakendavad näiteks Prantsusmaa, Iirimaa, Itaalia, Malta ja Türgi.

Prantsusmaal kohaldatakse 82 200 euro suurust maksuvabastuse määra kaupade tarnele, majutusteenustele ning toidu ja joogi müügile restoranis. Maksuvabastus 32 900 eurot kohaldatakse ülejäänud teenustele välja arvatud nimetatud majutusteenused ning toidu ja joogi müük restoranis ja õigusteenustele, artistidele ning kirjanikele. Käibemaksuvabastuse määr 42 600 eurot kohaldatakse õigusteenuse pakujatele ning artistide ja kirjanike poolt pakutavatele teenustele. Kui õigusteenused, kirjanike ning artistide poolt pakutavad teenused ei ole osa nende professionaalsest staatusest, kohaldatakse ka neile 82 200 eurone käibemaksuvabastuse kännis.¹⁸³

Iirimaal kohaldatakse 75 000 euro suuruse käibemaksuvabastuse kännis kaupade müügile ning 37 000 eurone kännis teenuste müügist tulenevale käibe.¹⁸⁴

Itaalias kasutatakse kahte väikeettevõtetele mõeldud erikorda, mille kohaselt on maksuvabastuse määrad seotud nii käibemaksuvabastuse kui ka tulumaksuvabastusega.¹⁸⁵

¹⁸¹ European Commission. (viide 69)

¹⁸² Ka Euroopa Komisjoni heakskiidu saamisel 25 000 euronit tõstmisel.

¹⁸³ F. Annacondia. (viide 79), lk 3-4

¹⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁵ *Ibid.*

Selleks, et Maltal kvalifitseeruda väikeettevõtteks ja saada õigus käibemaksuvabastuse kasutamiseks ei tohi peamiselt kaubatarnete tegemise puhul käive ületada 35 000 eurot ning peamiselt teenuste osutamise puhul ületada 24 000 eurot. Üleüldine käibemaksuvabastuse künnis on 14 000 eurot.¹⁸⁶

Türgis kohaldub umbes 12 600 euro suurune käibemaksuvabastuse künnis tootvatele ettevõtetele ja umbes 25 200 euro suurune künnis taastoodetavatele ning müüdavale tegevusele, samuti professionaalsetele teenustele, näiteks õendusteenusele. Künnis umbes 37 800 eurot kohaldub edasimüüjatele.¹⁸⁷

Nimetatud riikide erinevate käibemaksuvabastuse määrade puhul on alused küllatki ühesugused. Seega on kõrgemad käibemaksuvabastuse määrad mõeldud neile ettevõtetele, kellel on äritegevuse olemusest tulenevalt vaja esmalt teha suuremaid kulutusi. Näiteks kui peamine äritegevus on kaupade müük, siis enne on vaja need kaubad kuskilt hankida, ja seega teha kulutusi. Eelduslikult soetatakse kaubad ettevõtetelt, kellel on käibemaksukohustus ja seega mittekäibemaksukohustuslasest ettevõtte peab tehingut tehes ka käibemaksu tasuma, mille hilisemaks mahaarvamiseks tal õigust ei ole.

Teenuse puhul on käibemaksuvabastuse künnis madalam, kuna eelduslikult on vaja eelnevalt teha vähem kulutusi, sest pigem müüakse oma oskusi ja teadmisi. Näiteks õigusteenuse osutamise puhul tehtavad kulutused võrreldes kaupade müügiga ei ole võrreldavad. Seega ei pea õigusteenuse osutaja ostma sisse kaupasid ega teenuseid suures mahus ja seega võidab ta sisendkäibemaksus.

Autori arvates on sellisel kujul künniste eristamine mõistlik, kuid kui võtta arvesse erikordade ühte eesmärki, milleks on halduskoormuse vähendamine, siis seda erinevate künniste määramine ei täida. Kui aga arvestada ettevõtluse soodustamise eesmärki, on tegemist asjakohase meetmega. Probleeme võib küll tekitada tegevuste klassifitseerimine ning väga mitme ning erineva äritegevuse puhul võiks selline kord probleeme ja segadust juurde tekitada, kuid kitsamate valdkondade puhul täiendavaid probleeme ning halduskoormust eelduslikult ei tekiks. Samuti eeldaks erinevate käibemaksuvabastuse künniste sidumine tegevusaladega toimivat ning ettevõtete tegevusalade kohta kehtiva ja ajakohase informatsiooniga registrit.

Teise soodustusena käsitleb autor astmelist käibemaksusoodustust, mida rakendab näiteks Soome. Astmelise maksusoodustuse puhul on määratud vahemikud, mille kohaselt on teatud

¹⁸⁶ *Ibid.*

¹⁸⁷ *Ibid.*

määrani kehtiv käibemaksuvabastus ning sealt kuni järgmise määrani, tuleb tasuda madalama määraga käibemaksu kuni jõutakse piirini, mille ületades hakata tasuma tavamääras käibemaksu. Nimetatud soodustuse eelis on see, et maksuvabastuse piiri ületades ei tule kohe hakata standardmääras käibemaksu maksuma. Seega võib eeldada, et käibe varjamise ja maksude vältimise probleem ei ole nii terav, kuna ettevõtted ei tunne maksukoormust sel kujul väga kõrgena. Maksukoormuse vähendamise seisukohast ei ole tegemist oluliselt maksukoormust vähendava meetmega, pigem vastupidi, sest on vaja säilitada kontrollikohustus käivete üle ning makstud käibemaksu üle. Ettevõtluse soodustamise poole pealt on tegemist toetava meetmega. Suures osas oleneb meetme reaalne kasu määratud käibemaksuvabastuse ja -soodustuse künnistest ja nende omavahelisest suhtest. Kui künniste vahe on väga väike, siis võiks pigem kaaluda kas ainult käibemaksuvabastuse künnist ja selle suurendamist või üleüldist maksusoodustust madalama üldise käibemaksu näol. Astmeline käibemaksusoodustus on pigem Euroopas ajalooliselt kasutusel olnud meede ning tänapäeval suurt populaarsust ja kasutatavust liikmesriikides see ei oma.

Järgmise võimaliku meetmena on autor töös käsitlenud maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud erikorda. Lihtsustatud erikord seisneb selles, et ettevõtte tasub käibemaksu tavapärasest soodsamas määras kindla protsendina oma käibest. Konkreetne määr tuleneb valdkonnapõhiselt riigi poolt kindlaks määratud protsendist. Euroopa Liidus kasutab sellist korda näiteks Suurbritannia. Kindlamääralise käibemaksuarvestuse korral on eesmärk säästa aega ja hoida halduskoormust madalamana. Ka selle korra puhul ei ole ettevõttel tavapäraselt õigust sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud juhul, kui investeeritakse põhivarasse, mille väärtus ületab konkreetse summa, mille riik samuti eelnevalt kindlaks määrab. Suurbritannia näitel on käibemaksumäärade määramise alus ja põhimõtted valdkonnapõhiselt sarnased käibemaksuvabastuse piirmääradele nagu eelnevalt nimetatud Malta, Iirimaa, Prantsusmaa, Türgi ja Itaalia puhul. See tähendab, et kindlamääraline käibemaksu määr protsendina on kõrgem teenuste puhul, mille osutamiseks ei ole vaja eelnevalt suuri kulutusi teha ja seega ei ole vaja ka sisendkäibemaksu maha arvata. Näiteks kaubanduse puhul, kus varasemalt tuleb tooted osta, eeldatavalt käibemaksukohustuslaselt ja seega tasuda käibemaksu, on Suurbritannia astmelise käibemaksusoodustuse puhul väiksema protsendina.

Seega on nii kindlamääraline käibemaks ja maksuvabastus olemuselt sarnased, kuid nii-öelda erinevalt esitletud. Suurbritannia näitel on käibemaksuvabastuse puhul piirmäär väiksem, kui kindlamääralise käibemaksu puhul, kuid peamine eesmärk seisneb halduskoormuse vähendamises.

Autor leiab, et sarnaselt käibemaksuvabastuse künnisele on ka kindlamääraline käibemaks ettevõtlust soodustav ja halduskoormust vähendav, kuid probleeme tekitaks juba eelnevalt nimetatud registri puudumine, millele tugineda saaks, et ettevõttele tegevusalast tulenev käibemaksumäär kehtestada.

Seoses erinevate meetmete rakendamisega toovad ka osapooled välja, et meetmeid võiks rakendada konkreetsete sektorite suhtes. See tähendaks, et reeglid kehtestatakse EMTAK (Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaator, rahvusvaheliselt ühtlustatud klassifikaatori NACE Eesti rahvuslik versioon) tegevusalast lähtuvalt. Peamiseks takistuseks tegevusalapõhiste reeglite seadmisel on asjaolu, et Eestis puudub sisuline järelevalve selle üle, kas ettevõtte ka tegutseb valdkonnas, mis on EMTAK koodi kohaselt tema põhitegevusala.¹⁸⁸

Seega eeldaks tegevusalast lähtuvate soodustuste sisse viimine tegevusalade registri toimimist. Kuid pidades silmas halduskoormuse vähendamist ning väikeettevõtetele soodsama keskkonna loomist ning ettevõtluse toetamist, võiks siiski peamiste tegevusalade registri loomine olla pikemas perspektiivis soodustav tegur. Seda seepärast, et pärast registri loomist oleks võimalik halduskoormust vähendada, kuna ettevõtted saaksid rakendada soodsama määraga käibemaksu ja kaotaksid võimaluse sisendkäibemaksu maha arvata. Sellest tulenevalt võidaksid mõlemad osapooled, nii väikeettevõtted kui ka riik ise. Arvestatav mõju oleks registril ka seetõttu, et väikeettevõtted moodustavad peamise osa kogu ettevõtete arvust. Samuti arvestades Suurbritannia näidet, mille puhul tavapärasest madalama kindlamääralise käibemaksu tasumise korral ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, aga üle ca 2 500 euro tehtud investeeringute puhul saab seda siiski teha, toetab see otseselt väikeettevõtteid ning soodustab investeeringute tegemist ettevõttesse, mille tagajärjel saab öelda, et soodustatakse ettevõtete arenemist ning potentsiaalset suurenemist. Seega autori hinnangul panustades toimiva tegevusalade registri loomisesse, võiks ka Eesti ühe lisavõimalusena väikeettevõtetele kaaluda kindlamääralise käibemaksukorra võimaldamist.

Ühtlasi on oluline silmas pidada, et erikorrad on kasutamiseks vabatahtlikud, mistõttu ettevõtetel oleks juhul, kui nad seda vajalikuks ja nende äritegevusest tulenevalt kasulikuks peavad, võimalik kasutada tavapärasest käibemaksukorda– arvata maha sisendkäibemaksu ning tasuda riigile tavapärasest määras käibemaksu.

¹⁸⁸ Rahandusministeerium. (viide 51)., lk 31

Viimase käesoleva magistritöö raames uuritud väikeettevõtete erikorrana käsitles autor kassapõhist käibemaksuarvestust. Kassapõhine käibemaksuarvestus on käibemaksuvabastuse kõrval üks riikide poolt kõige enam kasutatav kord.

Tulenevalt Eesti käibemaksuseadusest võivad kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda kasutada ettevõtted, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda on autor käsitlenud käesoleva töö peatükis 3.1. ja 3.2. Kõrge kassapõhise käibemaksuarvestuse lubatava künnisega paistavad Euroopa Liidust silma eelkõige Iirimaa ja Suurbritannia.

Kui võrrelda kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra lubatud käivet, et säilitada õigus erikorra kasutamiseks, on taaskord Eesti sätestanud küllaltki madala määra. Kuivõrd kassapõhine käibemaksuarvestus, ehk õigus riigile käibemaks maksta siis, kui ettevõttele on arve tasutud, on rahavoogude juhtimise seisukohast oluline mitte ainult väikeettevõtetele, siis võiks pigem selle määra tõstmist kaaluda. Samuti on ebamõistlik KMS § 44 lõikest 5 tulenev nõue, mille kohaselt kui erikorda rakendavast maksukohustuslasest sõltumatul põhjusel ei ole võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele või teenuse osutamisele järgnenud kahe kalendrikuu jooksul tasutud, on käibe tekkimise ajaks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele või teenuse osutamisele järgneva kolmanda kalendrikuu esimene päev. Autori hinnangul ei oma kahekuuline nii-nimetatud ajapikendus maksukohustuslasele olulist efekti, kuivõrd tavapäraselt ettevõtete vahelised maksetähtajad on kokku lepitud pikemale ajale. Seetõttu võiks nimetatud kahekuulist perioodi pikendada, et vältida väikeettevõtete võlgu jäämist nendest mitteolenevatel põhjustel, näiteks kui arve tasujal tekib viivitus. Kuna peamiselt on ettevõtete erikordade eesmärk halduskoormuse vähendamine ja ettevõtluse soodustamine, siis alustavate väikeettevõtete puhul on tõenäoline, et käibemaksu tasumine riigile on otseses seoses ettevõtte poolt esitatud arvete maksimisega. Seega tähendab välja toodud kahekuuline periood, et maksuvõlglaste staatuse võivad saada ka ettevõtted, kellel vähimatki halba eesmärki ei ole. Samuti on riigile oluline koguda maksuraha ja seega on oluline, et ettevõtted eeskujulikult maksud ära maksaks, kuid ajaline surve ei ole põhjendatud.

Kassapõhise käibemaksuarvestuse puhul võiks Eesti võtta eeskujuks teiste Euroopa Liidu liikmesriikide praktikat. Lisaks kassapõhise käibemaksuarvestuse maksimum käibemäära tõstmisele aastas, et võimaldada suuremale hulgale ettevõtetele rahavoogude paremat juhtimist ja ajaperioodi pikendamisele, millal kohustus sissenõutavaks muutub, võiks võimaldada mitte nii ranget piiri 200 000 euro näol, vaid kohaldada puhvrit, milleni jõudmisel tuleb lõpetada kassapõhise käibemaksuarvestuse kasutamine. Antud olukord on sarnane maksuvabastuse

erikorra, mille kohaselt tuleks toetada ettevõtete suurenemist ja arenemist ning mitte neid selle eest karistada. Pikemas perspektiivis näeb autor, et oluline on aidata väiksemaid ettevõtteid käima saada, mille tagajärjel nad saaksid töötajaid palgata ning selle tagajärjel sotsiaalmaksuna ja tulumaksuna riiki rohkem panustada.

Kuivõrd kassapõhine käibemaksuarvestus võiks olla soodustav meede ettevõtetele, kes seda kasutavad, siis ühe variandina saaks kehtestada autori hinnangul erikorra kasutajatele reeglid sarnaselt Suurbritanniaga. Reeglite eesmärk oleks välistada kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutajate hulgast isikud, kes on maksude vältimise, varjamise või muul moel maksude alase väär- või kuriteoga karistatud.

Samas on positiivne, et Eestis kasutatavad erikorrad ei ole üksteist välistavad, mis tähendab, et ettevõtte, mis rakendab maksuvabastuse erikorda võib kasutada ka kassapõhist käibemaksuarvestust. Mõnedes Euroopa Liidu liikmesriikides ei ole mitme erikorra samaaegselt kasutamine lubatud.

KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärk oli uurida Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist tulenevate lubatud erandite ja soodustuste, konkreetsemalt väikeettevõtete erikorra, rakendamise võimalusi ning praktikat Euroopa Liidu liikmesriikides ning kõrvutada seda Eestiga kehtiva korraga.

Magistritöös uuritud erikorrad on suunatud väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele. Konkreetsema määratluse on Euroopa Komisjon välja toonud teatmikus, milles on erinevate parameetrite järgi ettevõtted piiritletud töötajate arvu, aastakäibe ja/või aastabilansi kogumahu järgi. Väikeettevõteteks loetakse ettevõtted, kus töötab vähem kui 250 töötajat, mille aastakäive ei ületa 50 miljonit eurot ja/või aastabilansi kogumaht ei ületa 43 miljonit eurot. Seejuures on välja toodud, et arvuliselt on üheksa ettevõtet kümnest väikese või keskmise suurusega ning ka töökohtadest kaks töökohta kolmest on loonud väikese või keskmise suurusega ettevõtted. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtetest eristatakse ka teatud juhtudel mikroettevõtteid, kuid tihti loetakse mikroettevõtted kaetuks väikeettevõtetega.

Seda, et üha enam tähtsustatakse väikese ja keskmise suurusega ettevõtteid, näitab ka see, et Euroopas on loodud väikeettevõtlusalgatus „*Small Business Act*“, mille peamine eesmärk on vähendada halduskoormust hariliku käibemaksumäära kohaldamisel. Samuti on väikeettevõtted oluline osa Lissaboni strateegiast, mille kohaselt on eesmärk tugevdada 2020. aastaks väikeettevõtete konkurentsieeliseid. Ühtlasi on 2010. aastal loodud Roheline Raamat käibemaksusüsteemi ühtlustamiseks ning Euroopa Komisjon on välja toonud, et 2017. aastal esitletakse tegevuskava, mille eesmärk toetada väikeettevõtlust ja anda liikmesriikidele praegusest enam otsustusvabadust.

Peamised väikeettevõtetele suunatud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist tulenevad erikorrad on maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlused, maksuvabastused ning astmelised maksusoodustused. Täiendavalt nähti ette Nõukogu direktiiviga 2010/45/EL võimalus lubada käibemaksu kassapõhist raamatupidamisarvestust, mis näeb ette võimaluse tasuda käibemaksu pädevale asutusele pärast tarne eest makse saamist. Eestis on kassapõhine käibemaksuarvestus olnud kasutusel juba varasemalt, esialgu siiski ainult füüsilisest isikust ettevõtjatele ehk FIE-dele.

Euroopast tulenev üldine suund maksukeskkonna puhul on halduskoormuse vähendamine ning väikese ja keskmise suurusega ettevõtete toetamine ning nende soodustamine. Magistritöö käigus uuritud erinevatest allikatest tulenes, et võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega

rakendatakse käibemaksudirektiivist tulenevaid erandeid ja soodustusi pigem vähe. Eriti selgelt tuleneb, et isegi juhul, kui ettenähtud võimalusi lubatakse ja kasutatakse, siis on ettenähtud piirmäärad pigem madalad ning pikaajalist mõju ei avalda.

Eestis kehtiva korra kohaselt tuleb KMS § 19 lõikest 1 tulenevalt registreerida maksukohustuslaseks kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot. Võttes arvesse maksukohustuslaseks registreerimise kohustuse piirmäära suurust, on maksuvabastuse erikord suunatud väikeettevõtetele, kelle käive ei ole suur. Käibemaksuvabastuse piirmäärad sätestati käibemaksudirektiivi luues artiklites 286 ja 287. Euroopa Liidus on lubatud käibemaksuvabastuse piirmäärad riigiti erinevad. 2016. aasta jaanuari seisuga varieeruvad väikeettevõtete maksuvabastused 6 696 eurost Taanis kuni 114 397 euroni Suurbritannias. Tulenevalt Euroopa Liidu maksuvabastuste künniste tabelist ei rakenda väikeettevõtete käibemaksuvabastust klassikalisel kujul 3 liikmesriiki, milleks on Hispaania, Holland ja Rootsi.

Vabariigi Valitsus arutas käesoleva aasta jaanuaris käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tõstmist ning toetas selle viimist 25 000 euroni. Seni on piirmäär olnud Eestis samal tasemel alates 1995. aastast. Selleks, et erandi kasutusele saaks võtta, tuleb Euroopa Komisjonile esitada taotlus käibemaksudirektiivis sätestatust erandi tegemiseks, esitada kogu vajalik teave, mille põhjal kolme kuu jooksul alates teate saamisest esitab Euroopa Komisjon Euroopa Nõukogule ettepaneku loa andmiseks või vastuväiteid selle mitte andmiseks.

Võttes arvesse senist praktikat, siis on Euroopa Liidu liikmesriikides suund käibemaksuvabastuse piirmäära tõstmisele. Samas suhtub Eesti Vabariik piirmäära tõstmisesse pigem suure ettevaatusega, kuna kogutud käibemaks moodustab suure osa riigieelarvest. Kuna käibemaksudirektiivi eesmärk on ühtlustada Euroopa Liidu liikmesriikides käibemaksuga maksustamist, maksustamise põhimõtteid ja neutraalsust, et vältida konkurentsitingimuste moonutamist, siis peaks autori hinnangul ka käibemaksuvabastuse piirmäärasid ühtlustama. Seda seetõttu, et käibemaksuvabastused toetavad ettevõtlusega alustamist ning ettevõtluse arendamist, kuid hoolimata faktist, et käibemaksuvabastusi on lubatud rakendada üksnes liikmesriigi siseselt, annab see olulise konkurentsieelise, mis seisneb toimiva ettevõtte eelises ülepiirilisel tegutsemisel. Võrreldes Eesti lähinaabrite juures kehtivaid käibemaksuvabastusi, siis on Eestis kehtivad määrad kõige madalamad. Näiteks Lätis on maksuvabastuse piirmäär 50 000 eurot ja Leedus 45 000 eurot.

Kuna maksuvabastuse kasutamine on vabatahtlik, annab see võimaluse ettevõttele ise otsustada, kas ta soovib maksuvabastust rakendada või mitte. Käibemaksukohustuslaseks

registreerimise vajadus ja mõistlikkus sõltub eelkõige äritegevuse olemusest. Kui ettevõtte pakub tooteid ja/või teenuseid põhiliselt teistele ettevõtetele ning kasutab selleks teiste ettevõtete tooteid ja/või teenuseid, siis on käibemaksukohustuslaseks registreerimine pigem kasulik. Kui aga peamine müük on eraisikutele ning suuri kulutusi, mille peale potentsiaalselt oleks võimalik riigilt käibemaksu tagasi küsida ei tehta, ei ole käibemaksukohustuslaseks registreerimine mõistlik.

Lisaks laialt levinud käibemaksuvabastusele kasutavad üksikud riigid astmelist maksusoodustust. Antud erikorra puhul on pigem tegemist ajaloolise meetmega, sest riigid on nüüdseks erikorrast loobunud. Astmelist maksusoodustust kasutab käesoleval ajal näiteks Soome. Astmelise maksusoodustuse eripära on see, et määratakse vahemikud erinevate maksukohustuste määradega ning teatud piirmäärani ei pea käibemaksu üldse maksma sarnaselt käibemaksuvabastuse erikorrale. Ületades maksuvaba käibe määra tuleb maksta väiksemas määras kuni järgmise tasemeni, millest alates hakkab kehtima standardmäär. Soomes tõsteti käesoleval aastal maksuvaba piirmäära 8 500 eurolt 10 000 euroni ning soodusmääraga astet 22 500 eurolt 30 000 euroni. Sellise soodustuse eesmärk on hoida ära olukorda, kus ettevõtted hoiavad käivet kunstlikult maksusoodustuse raamides. See takistab ettevõtete arengut ning jätab ka riigi ilma potentsiaalsest käibemaksutulust.

Käibemaksudirektiivi artiklist 281 tulenevalt on liikmesriikidel lubatud kohaldada maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi, näiteks kindlamääralist maksukorda eeldusel, et need ei too kaasa maksu vähendamist. Ühe näitena, kes kindlamääralist käibemaksukorda kasutab on Suurbritannia. Kindlamääraline maksukord tähendab, et käibemaksu makstakse teatud konkreetse protsendina oma käibest. Sellise erikorra eesmärk ei ole niivõrd maksusoodustus, kuivõrd ressursi kokkuhoid. Ehk ettevõtted, kes kasutavad kindlamääralist maksukord, saavad õiguse tasuda käibelt tavapärasest väiksemas määras käibemaksu, kuid neil puudub õigus pädevalt organilt sisendkäibemaksu tagasi nõuda. Siiski säilib kindlamääralise maksustamise puhul teatud erandite puhul õigus sisendkäibemaksu tagasi küsimisele.

Kokkuvõttes võib öelda, et ettevõtete maksuvabastuste suund on eri riikides sama. Seega kõikjal riikides suurendatakse piirmäärasid, et vähendada ühelt poolt nii väikeettevõtete halduskoormust ning teiselt poolt haldusorganite koormust ettevõtete puhul, kus saadav käibemaksutulu on ebaproportsionaalne arvestades tehtavat tööd ning nõudeid. Kõik käesolevas magistritöös käsitletud ning Euroopas kasutatavad ettevõtlust soodustavad erikorrad on vabatahtlikud.

Euroopa Liidus on ühed kõige tihedamini muutuvad regulatsioonid seotud just maksustamisega. Seetõttu soovib Euroopa Liit kehtestada ühetaolisema maksukeskkonna üle-Euroopaliselt. Selle tarbeks võttis 2010. aasta 1. detsembril Euroopa Komisjon vastu Rohelise Raamatu, kus on välja toodud suundumused, millega soovitakse edasi liikuda. Rohelisest Raamatust tuleneb, et soovitakse ühtlustada käibemaksuvabastust, kuna mõnedes riikides seda üldse ei kasutata; muuta erikord kohustuslikuks, et hoida ära konkurentsimoonutusi ja kehtestada ühtsed kohustuslikud minimaalsed künnised jm. Täpsemat ja konkreetsemat väikeettevõtete tegevuse soodustamisele suunatud tegevuskava tutvustatakse 2017. aasta alguses.

Töö autori arvates on täielikult ühtsete käibemaksukordade ja reeglite kehtestamine autori arvates Euroopa Liidu üleselt äärmiselt keeruline, kuna kõikide liikmesriikide puhul on tegemist väga erineva tausta ning majandusega riikidega. Ühtne osa seisneb selles, et käibemaks moodustab kõikides riikides arvestatava osa riigieelarvest. Autori arvates on riikide majanduse maht ühtsete künniste määramisel võtmesõna. Näiteks tugevama majandusega riikide puhul võivad ning saavad künnised olla kõrgemad, kuna ettevõtete käibed on eelduslikult suuremad. Väikeste riikide puhul, näiteks Eesti, puudutab iga maksumuudatus suurt osa ettevõteteid ning avaldab mõju riigieelarvele. Seetõttu saab Euroopa tasandil välja mõelda erinevaid soodustusi ning erandeid, kuid jõuliselt riikide majandusse süüvimata kohustuslikuks neid muuta ei saa. Samas on oluline, et väiksema majanduse mahuga riigid enda tegevusega ei pidurdaks ettevõtlusega alustamist ning ettevõtluse arendamist seetõttu, et kardetakse iga esmapilgul negatiivset mõju riigieelarvele.

Samuti on väga kasutatavaks muutunud kassapõhise käibemaksustamise erikord. Kassapõhine arveldus kujutab endast lihtsustatud maksustamise korda, mida saab kasutada väikeste ettevõtjate puhul, kellel ei ole õigust käibemaksuvabastusele. Tegemist ei ole niivõrd soodustusega kuivõrd lihtsustatud korraga, mis annab õiguse tasuta käibemaks haldusorganile siis, kui ettevõttele on arve tasutud. Eestis on lubatud kassapõhist käibemaksuarvestust kasutada kuni 200 000 eurose käibe puhul. Siiski ei ole seda lihtsustatud korda lubatud kasutada teatud erandite puhul. Eesti seadusandluses on õigus käibemaksu tasuta mitte hiljem kui kolmanda kalendrikuu esimesel päeval, seda olenemata sellest, kas arve on tasutud või mitte. Seega on kassapõhisest käibemaksuarvestusest kõige rohkem kasu nendel väikeettevõtjatel, kellel on raskusi müügiarvete laekumisega. Samas võttes arvesse seda maksimaalset perioodi, mille võrra on käibemaksu tasumist võimalik edasi lükata, ei anna see suurt efekti probleemsete müügiarvete laekumise puhul, kuna 2 kuud on väga lühike aeg.

Käibemaksudirektiiv lubab kassapõhise maksuarvestuse korda kasutada kuni 500 000 eurose käibe, käibemaksukomiteega konsulteerimise korral kuni 2 000 000 eurose käibe korral. Seega on taaskord Eestis kasutatav 200 000 eurone käive enam kui kaks korda madalam kui maksimaalne lubatud piir. Kassapõhine maksustamine võib omada ettevõtetele soodsat ja tuntavat mõju rahavoogude juhtimisele, kui kasutusel olev piirmäär ei ole väga madal ning käibemaksu haldusorganile tasumise tähtaja suhtes on võimalik vastavalt arve maksmisele saada pikendust enam kui kaks kuud.

Eesti on käibemaksudirektiivist tulenevate erandite ja soodustuste rakendamisel pigem tagasihoidlik. Mistõttu autor leiab, et väikese ja keskmise suurusega ettevõtetele reaalselt tuntav mõju kehtivate künniste ning soodustuste puhul puudub või on väga väike. Autori hinnangul võiks Eesti võtta kasutusele suuremas määras ning rohkem soodustusi, et väikeettevõtlust arendada ning mitte liialt piirata. Hetkel kehtiva seadusandluse kohaselt ei teata Eestis vahet ettevõtete puhul nende suuruse järgi. Pigem on soodustused suunatud muude kriteeriumide alusel. Seetõttu leiab autor, et väikeettevõtluse arendamiseks on oluline nende kehtestatud nõudeid oluliselt kergendada.

SPECIAL VAT SCHEMES ARISING FROM THE VAT DIRECTIVE THAT ARE MEANT FOR SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES, IMPLEMENTATION IN THE MEMBER STATES AND POSSIBLE IMPLEMENTATION IN ESTONIA

Summary

Value added tax (VAT) is the main source for tax revenue in the member states (MS) of the European Union (EU). Small and Medium sized enterprises (SME) have an enormous impact on the MS' economy. 99% of the companies in the EU are SMEs (companies with a maximum of 250 employees and a maximal turnover of € 50 million), most legislation and administrative procedures don't distinguish on the basis of company size. That means as a result, 23 million SMEs often have the same administrative requirements as Europe's 41,000 large companies. SMEs have created 80 % of the new jobs in the EU. It is estimated that 99% of all businesses can be classified as micro, small or medium sized enterprises.

In 2008 the EU adopted the Small Business Act, which includes the recommendation that the "Think Small First Principles" be considered in all policy formulation. The aim was and still is to reform taxation for micro businesses.

The biggest problem that micro businesses face is known as a cliff edge. That refers to the impact of any micro businesses growing to the point that they find themselves with a turnover just beyond the registration treshold.

Graduated tax relief means allowance to a business to pay VAT below a given treshold level but to pay increasing percentage of the VAT due above the treshold until a certain level all the VAT is paid and no relief is given. At the moment Finland uses that kind of a scheme. In general it was more popular in the past and in the old European countries, but at the moment most of the countries ever used the scheme, have ended using it and replaced it with a higher turnover treshold exemption scheme.

VAT also requires higher compliance costs compared to other taxes. These costs are regressive, which means that the bigger the company the smaller the costs. So the SMEs have higher costs per person than big companies. It has been said that in SMEs the cost per person can be ten euros while in the bigger companies it is one euro per person. So the difference may

vary at least ten times. This is why it is important to decrease the compliance costs of the small companies. As said, the SMEs have a vital importance for EU's economy. The importance is both in terms of innovation and entrepreneurship. Unfortunately their importance has been underestimated. Therefore, it is important to have special treatment and schemes for these enterprises to mitigate their administrative burden and also help economies grow. Administrative burden should be as little as possible.

VAT directive mainly focuses on exemptions. These exemptions are optional for the MS to implement. That means the SMEs' environment varies from country to country in the EU and therefore in some countries the regulation is far more supportive than in other countries where there are almost no support.

The attainment of the objective of establishing an internal market presupposes the application in Member States of legislation on turnover taxes that does not distort conditions of competition or hinder the free movement of goods and services. It is therefore necessary to achieve such harmonisation of legislation on turnover taxes by means of a system of value added tax (VAT), such as will eliminate, as far as possible, factors which may distort conditions of competition, whether at national or Community level. The common system of VAT should, even if rates and exemptions are not fully harmonised, result in neutrality in competition, such that within the territory of each Member State similar goods and services bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain. It is necessary to proceed by stages, since the harmonisation of turnover taxes leads in Member States to alterations in tax structure and appreciable consequences in the budgetary, economic and social fields.

There are different types of special schemes for SMEs that are allowed in the VAT Directive are the following: flat-rate scheme, graduated relief, tax exemptions and simplified accounting.

The aim of this Master thesis was to introduce special schemes for small enterprises: simplified procedures for charging and collection, exemptions and graduated relief. Art 281 from the VAT directive states that Member States which might encounter difficulties in applying the normal VAT arrangements to small enterprises, by reason of the activities or structure of such enterprises, may, subject to such conditions and limits as they may set, and after consulting the VAT Committee, apply simplified procedures, such as flat-rate schemes, for charging and collecting VAT provided that they do not lead to a reduction thereof. The exemptions and graduated tax relief provided for shall apply to the supply of goods and services by small enterprises. Member States which acceded after 1 January 1978 may exempt taxable persons whose annual turnover is no higher than the equivalent in national currency of the amounts

stated at the article 287 in the VAT directive. In January 2016 the highest annual turnover threshold was allowed in the Great Britain with GBP 82 000 (114 397 EUR) and the lowest annual turnover threshold in Denmark with 50 000 DKK (6 696 EUR). There are 3 MS that do not use the VAT exemption scheme: Spain, The Netherlands and Sweden. Exemption from VAT is the most widely used scheme in the EU for small enterprises.

In Estonia the threshold for the annual turnover is 16 000 euros and the limit has not changed since 1995. Currently the Estonian Government is trying to find the optimal level of threshold and ways to implement it to the level of other Baltic countries Latvia with the threshold of 50 000 EUR and Lithuania with the threshold of 45 000 EUR. It has been discussed that the new threshold would be 25 000 EUR but this would not change much in terms of supporting SMEs.

To help small and medium-sized enterprises that encounter difficulties in paying VAT to the competent authority before they have received payment from their customers, Member States should have the option of allowing VAT to be accounted using a cash accounting scheme which allows the supplier to pay VAT to the competent authority when he receives payment for a supply and which establishes his right of deduction when he pays for a supply. This should allow Member States to introduce an optional cash accounting scheme that does not have a negative effect on cash flow relating to their VAT receipts. VAT directive was amended with the directive 2010/45/EU and another simplifying- cash accounting scheme- was added. Now the VAT becomes chargeable at the time when the payment is received in accordance with Article 66(b) and the right of deduction arises at the time the deductible tax becomes chargeable, when the cash accounting scheme is used.

In Estonian law, a taxable person whose taxable supply did not exceed 200,000 euros in the previous calendar year or as of the beginning of the current calendar year may apply the special arrangement in cash accounting for value added tax (hereinafter special arrangement). A person shall notify in writing the tax authority about the taxation period from which the person shall commence using the special arrangement either upon registration as a taxable person or at the latest during the taxation period prior to implementation of the special arrangement. The calculation of the threshold of the taxable supply does not take into account the transfer of fixed assets and the incidental transfer of immovable as good.

The problem with the Estonian cash accounting for value added tax is that again, the threshold is very low. It means that many enterprises that could use it or gain from it, do not. Compared to other countries, e.g. Ireland and Great Britain, where the cash basis accounting scheme threshold are rather high, the enterprises get more support from it. In Estonia, the threshold is

more than two times lower than stated in the VAT directive and ten times lower than it would be allowed when consulting with the European Commission.

The VAT regulation is developing all the time. The Green Paper on the future of VAT gives some hints and ideas what the VAT system in the future could be like. The main problem at the moment is that the schemes meant for SMEs are elective. The aim is that in the future there would be compulsory minimum level with the possibility to apply higher level if desired.

Unfortunately Estonia is and has been rather conservative with the tax system. Estonian government has taken a universal approach to enterprise development, making no or very few special concessions to SMEs. On the one hand that makes a very transparent and simple legal environment, but on the other hand it does not support the SMEs and allow them to develop. Estonian SMEs benefit from the business-friendly environment but at the same time Estonia lags behind other EU countries.

Mariliis Saar

02.05.2016

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Allikalt J., Eesti Maksumaksjate Liidu 01.04.2016 kiri Rahandusministeeriumile nr 25. (autori valduses)
2. Annacondia. F. International VAT Registration Tresholds in Europe. International VAT Monitor No 6. 19.11.2015
3. BDO Indirect Tax News. www.bdointernational.com. January 2013. – Arvutivõrgus: <http://www.bdointernational.com/Publications/Tax-Publications/Documents/Indirect%20Tax%20News%201%20-%20January%202013.pdf>, lk 7 (04.04.2016)
4. Commission of the European Communities. Report from the Commission to the Council: submitted in accordance with Article 24, paragraph 8 of the 6th Council Directive of May 1977. COM(83) 748 final. Brussels. 15.12.1983. – Arvutivõrgus: <http://aei.pitt.edu/8695/1/8695.pdf>, (09.04.2016)
5. Dublin Chamber of Commerce. Budget 2012. Pre-Budget Submission. – Arvutivõrgus: <http://www.dubchamber.ie/docs/default-document-library/dublin-chamber---budget-2012-submission.pdf>, lk 3 (04.04.2016)
6. Jegorov D., Rahandusministeeriumi vastus Eesti Maksumaksjate Liidu 01.04.2016 kirjale nr 25. (autori valduses)
7. Eesti Statistikaamet. Keskmise brutokuupalk ja brutotunnipalk, kvartal. 4.03.2016. - Arvutivõrgus: <https://www.stat.ee/36716> (09.04.2016)
8. Elling T., Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine. Magistritöö. Tallinn. 2010. (09.04.2016)
9. Ernst & Young. Tax News - Croatia. 05.2014. - Arvutivõrgus: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Croatia_Tax_News_05_2014_English_Version/\\$FILE/EY%20Tax%20News_EN.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Croatia_Tax_News_05_2014_English_Version/$FILE/EY%20Tax%20News_EN.pdf), lk 2 (04.04.2016)
10. Euroopa Komisjon. Komisjoni Teatis Euroopa 2020. aastal: Aruka, jätkusuutliku ja kaasava majanduskasvu strateegia. Brüssel. 03.03.2010. KOM(2010) 2020 lõplik. (09.04.2016)
11. Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni Teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. "Kõigepealt mõtle väikestele". Euroopa väikeettevõtlusalgatus "Small Business Act". KOM(2008) 394 lõplik. 25.06.2008. (02.04.2016)
12. Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni Teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. Väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad (VKEd) - töökohtade ja majanduse tagamise võti. Tänapäevase VKE-poliitika vahekokkuvõte. KOM(2007) 592 lõplik. Brüssel. 4.10.2007. (02.04.2016)

13. Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni Teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Ühenduse Lissaboni kava elluviimine. Kaasaegne VKE- poliitika majanduskasvu soodustamiseks ja tööhõive suurendamiseks. Brüssel. 10.11.2005. KOM(2005) 551 lõplik. (09.04.2016)
14. Euroopa Komisjon. VKEde määratlust käsitlev teatmik. Luxembourg: Euroopa Liidu Väljaannete Taoltus. 2015 (02.04.2016)
15. Euroopa Komisjon. Pressiteade. Euroopa Väikeettevõtete õigusakti sõnum: "Mõttele esmalt väikestele!". 25.06.2008 (02.04.2016)
16. Euroopa Komisjon. Pressiteade. Brüssel. 16.02.2012. Väikeettevõtted loovad 85% töökohtadest. (09.04.2016)
17. Euroopa Komisjon. Roheline Raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. KOM(2010) 695 lõplik. Brüssel. 01.12.2010. (02.04.2016)
18. European Commission. Annex 1: VAT Thresholds (January 2016). – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annex1.pdf (02.04.2016)
19. European Commission. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area – Time to decide. COM(2016) 148 final. Brussels. 07.04.2016.
20. European Commission. Commission Staff Working Document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. SEC(2010) 1455 final. Brussels. 01.12.2010. (02.04.2016)
21. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonomisemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2011) 851 lõplik. Brüssel. 06.12.2011. (10.04.2016)
22. European Commission. Monitoring and Consultation on Smart Regulation for SME staff working document. Brussels. SWD(2013) 60 final. 7.3.2013. (01.04.2016)
23. Euroopa Ühenduste Komisjon. Nõukogu otsus, millega lubatakse Rootsi Kuningriigil ning Suurbritannia ja Põhja- Iiri Ühendkuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167. (04.04.2016)
24. European Commission. Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: Uniform basis of assessment. - Arvutivõrgus: <http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf> (02.04.2016)

25. FERIA R. and KREVER R.. Ending Vat Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. Oxford University Centre for Business Taxation. – Arvutivõrgus: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4387/1/WP1228.pdf> (02.04.2016)
26. FERIA R., WALPOLE M., Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared. Oxford University Centre for Business Taxation, 2008/18.
27. HARJU J., MATIKKA T., RAUHANEN T.. The Effect of VAT Threshold on the Behaviour of Small Firms. VATT Institute for Economic Research Helsinki. 30.06.2015
28. HM Revenue & Customs. FRS7300 - Trade Sectors: A to Z of flat rate percentages by sector. - Arvutivõrgus: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/frsmanual/FRS7300.htm> (04.04.2016)
29. HM Revenue & Customs. Research report. Understanding key problems for SMEs: Hidden Economy Levers, Ghosts and Moonlighters. Identifying effective levers to reduce entrants into and encourage SMEs out of the Hidden Economy. 05.2012. - Arvutivõrgus: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/344827/report208.pdf (04.04.2016)
30. HM Revenue & Customs. VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses#basics-of-the-flat-rate-scheme> (02.04.2016)
31. International Tax Dialogue. Taxation of Small and Medium Enterprises. Background paper for the International Tax Dialogue Conference'. Buenos Aires. 10.2007. (02.04.2016)
32. Ja ei saanudki kassapõhisest käibemaksuarvestusest Eesti Nokiat. Maksumaksja nr 9. 2011.
33. KAARNA R., MASSO M., RELL M.. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused. Poliitikauuringute Keskus Praxis. 2012.
34. KPMG. Amendments to the VAT legislation adopting the provisions of the Directive 2010/45/EU. 13.02.2014. - Arvutivõrgus: <http://www.kpmg.com/CY/en/IssuesAndInsights/ArticlesAndPublications/Documents/Regulatory-Update/Indirect-Tax-Update-N-101.pdf>, lk 7 (02.04.2016)
35. LEHIS L., Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014. – Tartu: Vasus Tax Services. 2014
36. LEHIS L., Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. – Tartu: Casus Tax Services. 2015
37. LEHIS L., Kuidas maksuamet Ameerikat avastas. Eesti Maksumaksjate Liit. 05.2013. (02.04.2016)
38. Käibemaksukohustuslase piirmäär tõuseb ilmselt siiski vaid 25 000 euroni. Rup.ee. 28.01.2016. - Arvutivõrgus: <http://rup.ee/uudised/majandus-ja-ari/kaibemaksukohustuslase-piirmaar-t-useb-ilmselt-siiski-vaid-25-000-euroni>, (09.04.2016)

39. Kulis D., Institute of Public Finance. Implementation of a cash accounting scheme for VAT: EU experience. 09.2014. – Arvutivõrgus: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/ENG/newsletter/90.pdf>, lk 1 (09.04.2016)
40. Lehis L., Eesti Maksuseaduse Kommentaarid 2015. Casus Tax Services 2015.
41. Lehis L., Maksuõigus. Tallinn: Juura. 2012.
42. Lind K.. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikooli Kirjastus. 2012. (02.04.2016)
43. Lätis jõustub maksuime. Raamatupidaja.ee. 24.04.2015. - Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/04/24/latis-joustub-maksuime> (09.04.2016)
44. Latvia Structure and development of tax revenues. - Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/country_tables/lv.pdf, lk 76
45. Lauri M., Käibemaksukohustus alaku kolm korda kõrgemalt. Äripäev. 11.02.2016. - Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/arvamused/2016/02/11/maris-lauri-kaibemaksukohustus-alaku-kolm-korda-korgemalt> (30.04.2016)
46. Läti vähendab mikroettevõtjate makse. Raamatupidaja.ee. 23.10.2015. - Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/10/23/lati-vahendab-mikroettevotjate-makse> (09.04.2016)
47. Martin J. M. , Conde S. B., New Spanish cash accounting scheme impacts VAT reporting. 5.02.2014. – Arvutivõrgus: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--New-Spanish-cash-accounting-scheme-impacts-VAT-reporting> (09.04.2016)
48. Milev V., Special Scheme for Small and Medium-Sized Enterprises in the EU. A Useful Tool for European Businesses or a Risk for Abrasive Practices. Master's Thesis. Lund University. Malmö. 24.05.2011. (02.04.2016)
49. Symons S., Howlett N., Alcantara K. R. The Impact of VAT Compliance on Business. PricewaterhouseCoopers. 2010. (09.04.2016)
50. OECD. Businesses' Views on Red Tape: Administrative and Regulatory Burdens on Small and Medium- Sized Enterprises. OECD Publishing. 24.09.2001.
51. OECD. Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. OECD Publishing. 2012.
52. Onju. K., The Response of Firms to Eligibility Tresholds: Evidence from the Japanese Value Added Tax. Journal of Public Economics 93(5-6). 2009.
53. Palga ja maksude kalkulaator. - Arvutivõrgus: <http://www.kalkulaator.ee/?lang=1&page=1>
54. Raikov M., Dimitrova I., Cash accounting's impact on business in Bulgaria. Ernst and Young's Indirect Tax Briefing. Issue 9. January 2014. - Arvutivõrgus:

- <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/cash-accountings-impact-business-bulgaria.aspx> (09.04.2016)
55. Rahandusministeerium. 2016. aasta riigieelarve eelnõu. - Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/riigieelarve-2016>
 56. Rahandusministeeriumi kiri Riigikogu juhatusesele nr 5-1/14104-1.
 57. Raamatupidaja.ee. Nullbürokratia vähendab raamatupidajate koormust. 02.03.2016. - Arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/03/02/nullburokraatia-vahendab-raamatupidajate-koormust> (02.04.2016)
 58. Rahandusministeerium. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, millega kavandati käibemaksuseaduse 2014. aasta 1.jaanuaril jõustunud redaktsiooni (RT I, 23.12.2013, 46) ja raamatupidamise seaduse 2012. aasta 4. juunil jõustunud redaktsiooni (RT I, 25.05.2012, 16) muudatused.
 59. Rand, E. Asekantsler: Ükski riik ei ole end rikkaks maksustanud. Ärileht. 28.11.2015. - Arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/asekantsler-ukski-riik-ei-ole-end-rikkaks-maksustanud?id=73063325> (30.04.2016)
 60. Raudkivi K., Läti mikroettevõtete maksuerisused, 26.05.2015. - Arvutivõrgus: https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.riigikogu.ee%2Fwpcms%2Fwp-content%2Fuploads%2F2014%2F11%2F122.tel_-L-ti-mikroettev-tete-maksuerisused.docx
 61. Sõerd, A. Mikroettevõttele maksuõlg alla. Äripäev. 15.03.2016. - Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/arvamused/2016/03/15/aivar-soerd-mikroettevottele-maksuolg-alla> (30.04.2016)
 62. Teenusmajanduse koda. Toetame käibemaksuvabastuse piiri tõstmist 50 000 eurole. - Arvutivõrgus: <http://teenusmajandus.ee/tmk-teeb-ettepaneku-tosta-kaibemaksumaara-oluliselt/> (02.04.2016)
 63. Tipke K., Die Steuerrechtsordnung. Band II. Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993
 64. UK Government. Cash basis. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/simpler-income-tax-cash-basis/who-can-use-cash-basis> (04.04.2016)
 65. UK Government. Flat Rate Scheme. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/overview> (04.04.2016)
 66. UK Government. VAT Notice 731: cash accounting. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-731-cash-accounting/vat-notice-731-cash-accounting>, punkt 2.5 (09.04.2016)
 67. Vabariigi Valitsus. Valitsus toetab ettepanekut tõsta käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära 25 tuhande euron. 28.01.2016. - Arvutivõrgus:

<https://valitsus.ee/et/uudised/valitsus-toetab-ettepanekut-tosta-kaibemaksukohustuslasena-registreerimise-piirmaara-25> (02.04.2016)

68. VAT in Latvia. Taxalliance. - Arvutivõrgus: <http://taxalliance.lv/vat-in-latvia/> (09.04.2016)

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

69. Euroopa Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, millega muudetakse rakendusotsust 2013/54/EL, mille kohaselt lubatakse Slovakkia Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. COM (2015) 416 final. Brüssel. 03.09.2015
70. Euroopa Ühenduste Komisjon. Nõukogu otsus, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 17 lõikest 1 kõrvale kalduvat erimeedet. KOM(2006) 802 lõplik. Brüssel. 14.12.2006.
71. Euroopa Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kohaldada meedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167, (2009/1022/EL), 15.12.2009
72. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksudirektiivi. 28.11.2006.
73. Käibemaksuseadus. - RT I 1995, 44, 672.
74. Käibemaksuseadus. - RT I, 31.12.2015, 12.
75. Maksukorralduse muutmise ja täiendamise seadus. - RT I 1994, 54, 904.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

76. EKo, 08.12.2005, C-280/04, *Jyske Finans A/S versus Skatteministeriet*.
77. EKo, 28.09.2006, C-128/05, *Commission vs Austria*.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Mariliis Saar (sünnikuupäev: 02.12.1990),

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIST TULENEVAD
VÄIKEETTEVÕTETELE MÕELDUD ERIKORRAD, NENDE RAKENDAMISE
PRAKTIKA LIIKMESRIIKIDES JA RAKENDAMISE VÕIMALUSED EESTIS,

mille juhendaja on Lasse Lehis,

- 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 02.05.2016