

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anny-Gret Anderson

**AVALIKU SEKTORI KÄIBEMAKSUGA MAKSUTAMISE
REFORMIMISE VÕIMALUSED EESTIS**

Lõputöö

Juhendaja:

Indrek Saar, PhD

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Avaliku sektori käibemaksuga maksustamise reformimise võimalused Eestis</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Possibilities to Reform the Imposition of VAT in the Public Sector of Estonia</p> <p>Teema on aktuaalne, sest Euroopa Komisjonis on välja töötamisel ajakohane käibemaksusüsteem, mis peaks muuhulgas andma selgema ülevaate, milliste majandustegevuste korral peab avalik-õiguslik organ ennast registreerima käibemaksukohustuslaseks. Praegu on Euroopa Liidus arutusel käibemaksusüsteemi muutmise kolm erinevat võimalust, millest antakse üle vaade lõputöös. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 37 leheküljest. Autor on kasutanud 32 allikat. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida avaliku sektori käibemaksuga maksustamise reformimise võimalusi Eestis. Eesmärgi saavutamiseks, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. 2. Antakse ülevaade riigi rollist majanduses ja seejuures avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemisest. 3. Analüüsitakse avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemise vastuolusid. 4. Analüüsitakse käibemaksusüsteemi reformimise mõju avaliku sektori asutustele. <p>Reformi analüüsimisel toetatakse Euroopa Komisjoni Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraadi konsultatsiooni dokumendile. Kehtestades ükskõik millise käibemaksusüsteemi muudatuse, tekib lisa kulu riigieelarvele. Töös esitatud võrdlusest saab järeldada, et käibemaksu laekumine riigieelarvesse peaks kasvama pea kõigi reformivõimaluste puhul, siis tegelikkuses kaasneksid ka lisakulutused muudatuste kehtestamisel, sest koos käibemaksusüsteemiga peaks muutuma ka hetkel kehtiv avaliku sektori asutuste rahastamine. Käibemaksuvabastuste tühistamine, lihtsustaks alltöövõttu ja seeläbi muutuks kogu riigi majandus efektiivsemaks, käibemaksusüsteem lihtsustuks ja oleks neutraalsem ning konkurentsimoonutused turul väheneksid.</p>	
Võtmesõnad: Käibemaks, avalik sektor	
Võõrkeelsed võtmesõnad: Value added tax, public sector	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2016–2019	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Anny-Gret Anderson</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Indrek Saar	
Kaitstmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. AVALIK SEKTOR KUI KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLANE	7
1.1. Käibemaksukohustuslase mõiste ning olemus	7
1.2. Avaliku sektori roll majanduses.....	12
2. KÄIBEMAKSUSÜSTEEMI REFORMI VÕIMALUSED.....	17
2.1 Avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemise vastuolud.....	17
2.2 Käibemaksu võimaliku reformi mõju Eesti avaliku sektori asutustele.....	23
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35

SISSEJUHATUS

Käibemaksu rakendatakse Eestis ja Euroopa Liidus lisandunud väärtuse maksuna. Kui kauba väärtus suureneb igas tootmise ja/või edasimüügi etapis tingituna hinnas sisalduva käibemaksu tõttu, ei pruugi toode püsida teiste sarnaste toodetega turul konkurentsisis. Mistõttu on võimalik ettevõtjate käigus käibemaksu maksukohustuslasel (edaspidi maksukohustuslane) ostetud teenustelt ja kaubalt käibemaksu maha arvata. Sel viisil välditakse kauba omahinna kasvumist liiga suureks.

Avaliku sektori all on töös mõeldud riiki, kohalikku omavalitsust või muud juriidilist üksust, mis on loodud seaduse alusel, et esindada avalikke huve ja täita seadusest tulenevaid ülesandeid. Avalik-õiguslike juriidiliste isikute tegevus, mil nad teostavad ametivõimu, on maksuvaba. Euroopa Liidus reguleerib käibemaksu Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Kehtiv direktiiv piirab oluliselt sarnase tegevusalaga riiklike ja erasektori teenuseosutajate vahelist konkurentsi, sest avaliku sektori tegevuste kohta on käibemaksuga maksustamisel erireeglid. Kuigi üldiste käibemaksu põhimõtete kohaselt võib avalik-õiguslike asutuste osutatavaid teenuseid lugeda majandustegevuseks.

Teema on valitud, sest avaliku sektori asutuste käibemaksukohustuse tekkimise alused ei ole alati üheselt mõistetavad. Praegu kehtiva korra järgi on avaliku sektori osad teenused maksustatavad käibemaksuga, teised on aga maksuvabad ainult avaliku sektori jaoks ning kolmandaid ei maksustata üldse käibemaksuga. Olukorras, kus avalik sektor ja erasektor konkureerivad omavahel, võib see tekitada ühe või teise jaoks ebasobiva olukorra. Maksustatava ettevõtja jaoks oleks tegu situatsiooniga, kui tema pakutava teenuse hind on kõrgem käibemaksu tõttu ja avaliku sektori jaoks oleks seisund samuti ebasobiv, kui käibemaksu mahaarvamine pole lubatud ning selle kuhjumine on tõstnud teenuse hinna võrreldes konkurendi omaga kõrgemaks. Tarbija eelistab enamjaolt soodsama hinnaga teenust, kuid käibe maksustamine või mittemaksustamine ei tohiks mõjutada tarbija valikut.

Teema on aktuaalne, sest Euroopa Komisjon töötab välja ajakohast käibemaksusüsteemi, mis peaks muuhulgas andma selgema pildi nii maksukohustuslasele kui ka maksuhaldurile, milliste majandustegevuste korral peab avalik-õiguslik organ ennast registreerima käibemaksukohustuslaseks. Praegu on Euroopa Liidus arutusel käibemaksusüsteemi muutmise kolm erinevat võimalust: avalikku huvi esindavate asutuste tegevuse täielik maksustamine; sisendkäibemaksu täieliku hüvitamise süsteem; erireeglite muutmine. Lisaks on nende puhul veel võimalik läheneda erinevalt.

Töö uudsus seisneb selles, et teada autorile olevalt ei ole palju uuritud Eestis kehtiva käibemaksusüsteemi reformimise võimalusi ega ka analüüsitud reformimõju. Samas kui mujal Euroopas on diskussioon avatud.

Probleemina võib välja tuua, et hetkel kehtiv käibemaksusüsteem tekitab konkurentsimoonusi, sest praegused regulatsioonid ei ole majanduslikult neutraalsed. Avalikes huvides jõustatud maksuvabastusega teenuseid ei paku turul ainult avalik sektor, vaid ka erasektor osutab sarnase iseloomuga teenuseid. Tekkinud on vajadus käibemaksusüsteemi järele, mis oleks vastav turul valitsevale olukorrale, kus konkureerivad omavahel nii riigi- kui ka eraettevõtted, ja mis oleks rohkem suunatud tulevikku.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida avaliku sektori käibemaksuga maksustamise reformimise võimalusi Eestis.

Selleks, et lõputöö eesmärki saavutada, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade riigi rollist majanduses.
3. Analüüsitakse avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemise vastuolusid.
4. Analüüsitakse käibemaksusüsteemi võimaliku reformimise mõju avaliku sektori asutustele.

Reformi analüüsimisel toetutakse Euroopa Komisjoni Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraadi konsultatsiooni dokumendile. Kvantitatiivset uurimismeetodit kasutatakse

erinevate Eesti avaliku sektori asutuste eelarvete analüüsis. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse nii võrdlevat kui ka analüütilist meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükis, mis on jagunenud kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis on ülevaade avaliku sektori mõistest, olemusest ja rollist majanduses ning seejuures ka käibemaksukohustuslaseks olemisest ja sellega kaasnevatest probleemidest. Esimeses alapeatükis on antud ülevaade, mis on käibemaks, selle põhilised omadused ja mis on maksustamise objektiks. Teises alapeatükis on välja toodud avaliku sektori mõiste, roll majanduses, seejuures antakse ülevaade käibemaksukohustuslaseks olemisest ja tuuakse välja, kuidas see mõjutab turgu ja pakkumist ning nõudlust turul.

Teises peatükis analüüsitakse, millised võimalused on käibemaksusüsteemi reformimiseks ja mida võiks reform kaasa tuua Eesti avaliku sektori jaoks ühe osutatava teenuse näitel ja võrdlusena on toodud ka erasektoris tegutseva ettevõtja kohta andmed. Esimeses alapeatükis kirjeldatakse vastuolusid, mis tekivad seoses avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemisega. Teises alapeatükis kirjeldatakse täpsemalt kolme erinevat reformi, millega võiks Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi kaasajastada ja kogutakse andmeid, kuidas välja toodud reformid mõjutavad erinevaid ametiasutusi, kes teostavad avaliku võimu ülesandeid Eestis. Samuti hinnatakse reformi mõju Eesti avaliku sektori asutusele, tuues välja ka reformi eeldatava mõju majandusele.

1. AVALIK SEKTOR KUI KÄIBEMAJSUKOHUSTUSLANE

1.1. Käibemaksukohustuslase mõiste ning olemus

Maksustamise eesmärgiks on koguda finantsvahendeid riigi valitsemise kuludeks. Samuti saab maksude abil reguleerida majandust. Maksud saab jagada kaheks otsesed maksud ja kaudsed maksud. Kes, mille eest maksab ja kellele ning kui palju on reguleeritud seadustega.

Maksu objektid võib samuti jagada põhimõtteliselt kaheks: esiteks maksustatakse varasid ehk omandit, seal hulgas ka sissetulekut, ja teiseks maksustatakse tarbimist, kas pakutavate kaupade näol või müüdava teenusena. Tarbimist on maksustatud omandi kõrval juba aasta sadu. Üheks tarbimise maksustamise võimaluseks on rakendada käibemaksu.

Käibemaks on olemuselt mittekumuleeruv tarbimismaks, see tähendab, et juurde lisatud maksu ei maksustata uuesti ja sel viisil on ettevõtluse tarbeks kasutatavalt kaubalt võimalik see maha arvata. Käibemaks on riiklik maks. 20. sajandi keskel kehtestati esimesed niinimetatud tänapäevased lisandunud väärtuse maksud Euroopas (Tammert, 2005, lk 256). Kuna see maks on suhteliselt madal ning sel on ka lai maksubaas, on seda riigile lihtne koguda (Rahandusministeerium, 2006).

Praegu kehtiv käibemaks, mis on oma olemuselt lisandunud väärtuse maks, on välja kasvanud müügi maksudest, mida koguti juba Vana-Rooma ja Egiptuse aegadel. Algselt oli käibemaks oma olemuselt kumuleeruv. Selline maks tekitas tõsiseid majanduslikke raskuseid riigis, kus see oli kehtestatud, sest mõjutas oluliselt ettevõtete tootlikust. Ainsaks võimaluseks jäi käibemaksu kuhjumise vältimine, sest kaupade ja teenuste moonduud hinnad takistasid turul vaba konkurentsi (Tammert, 2005, lk 256).

Euroopa Liidus reguleeriti käibemaks kui lisandunud väärtuse maks 1967. aastal direktiiviga 67/227/EMÜ, mille kohaselt tuli 01. jaanuariks 1970 kehtivad maksud asendada lisandunud väärtuse maksu põhimõttega, mida rakendati kaupade võõrandamisel ja teenuste osutamisel tasu eest (Lind, 2012, lk 8). Direktiivi regulatsiooni põhimõtteks on, et tarbimismaksu kohaldatakse nii kaupadele kui ka teenustele proportsionaalselt hinna suhtes, ükskõik kui

palju tehinguid leiab aset tootmis- ning jaotusahelas enne maksu maksmist (Terra & Kajus, 1997, p. 45).

Käibemaksu peetakse kaudseks maksuks, sest maksukoormust kannab lõpptarbija. Tarbija maksab müüjale ostuhinnas sisalduva käibemaksu ja maksu administreerimise kohustus on jäetud ettevõtte kanda. Erandina on impordi puhul käibemaks otsene maks, sest piirmäära ületavalt summalt tuleb tasuda impordikäibemaksu nii eraisikutel kui ka juriidilistel isikutel. (Elling, 2014, lk 31)

Üheks põhiliseks omaduseks käibemaksul on see, et kehtib sihtkohamaa printsiip - tarbimist maksustatakse seal riigis, kus leiab aset kauba või teenuse lõpptarbimine. Sihtkohamaa põhimõtte toob välja selle, et käibemaksuga ei koormata ettevõtet kauba tootmisel ja teenuse pakkumisel vaid lõpptarbijat. (Elling, 2014, lk 34)

Ühtlasi on käibemaksu seisukohalt oluline neutraalsuspõhimõtte. Neutraalsuse põhimõtte järgi on käibemaks objektiivne maks, sest kõiki tarbimise vorme tuleb maksustada ühetaoliselt ning maksustamise objektiks on ostja kulutused tarbimisele, mitte müüja müügitulu. (Lehis, 2009, lk 354) Euroopa Kohus on oma vastusega rõhutanud (Administration de l'enregistrement et des domaines versus Eurodental Sàrl, Case No C-302/93, 1996), et omavahel konkureerivate sarnaste teenuste erinev kohtlemine käibemaksuseisukohast on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

Lisandunud väärtuse maksuga on maksustatud teenuste osutamine ja kaupade võõrandamine, seejuures on maksustamise objektiks ostetud kaupadele ja teenustele juurde lisatud väärtus. Lisandunud väärtuse maksu arvestatakse järgmiselt: sarnaselt müügitulule maksustatakse kaupade ja teenuste müüki, kuid maksustatavalt käibelt arvestatakse maha see käibemaksu summa, mille on lisanud müüjana teine maksukohustuslane ja mille peab tasuma talle. Seda arvestatakse sel viisil, sest iga kauba ja teenuse kohta eraldi lisandunud väärtuse väljatoomine on arvutustehniliselt väga keerukas. Ja nii ei maksustata sama kaupa või teenust kumuleeruvalt. (Pulk, 2001, lk 3-6)

Tabelis 1 on välja toodud arvutuslikult, kuidas mõjutab toote hinna kujunemist 20% maksukohustus erinevate tarbimismaksude puhul ja milliseks kujuneb lõplik maksukohustus. Esitatu on eeldusega, et kõikides tehingu etappides lisanduv väärtus on 10 eurot ning osalevad ettevõtjad on maksukohustuslased ja lõpptarbija on mittemaksukohustuslane. Omavahel on võrreldud:

1. Käibemaks lisandunud väärtuse maksuna.
2. Klassikaline käibemaks.
3. Müügitaks, mida rakendatakse lõpptarbija müügi hetkel.

Tabel 1. Tarbimismaksude võrdlus (eurodes) (autori koostatud)

Maksuliik	Tehingute etapid				Lõplik maksukohustus
	Toore, mis liigub tootjalt tootjale	Pooltoodang, mis liigub tootjalt tootjale	Valmis toodang, mis liigub tootjalt müüjale	Valmis toodang, mis jõuab poest tarbijani	
1. Toote omahind	10,00	20,00	30,00	40,00	8,00
Lisanduv käibemaks (20%)	2,00*	4,00*	6,00*	8,00	
Toote müügihind	12,00	24,00	36,00	48,00	
2. Toote omahind	10,00	22,00	36,40	53,68	24,42
Lisanduv käibemaks (20%)	2,00	4,40	7,28	10,74	
Toote müügihind	12,00	26,40	43,68	64,42	
3. Toote omahind	10,00	20,00	30,00	40,00	8,00
Lisanduv müügitaks (20%)	0,00	0,00	0,00	8,00	
Toote müügihind	10,00	20,00	30,00	48,00	

* Sisend käibemaksuna tagasi küsitav

Kõigi kolme näitliku maksu puhul erineb lisanduv maks, milleks on kas käibe- või müügitaks. Tabelis 1 esitatud esimene käibemaks, mis on lisandunud väärtuse maksu põhimõttel, näitab selgelt, kuidas maksu summa muutub vastavalt lisandunud väärtusele ja juurde on viidatud ka etapid, kus on ettevõtjal, kes on maksukohustuslane, võimalus maha arvata ostmisel tasutud sisendkäibemaks, mis ei kandu edasi järgmisesse etappi. Võrdluseks on välja toodud ka klassikaline käibemaks (Pulk, 2001, lk 7), mis on esitatud tabelis teisena.

Selle puhul ei saa sisendkäibemaksu maha arvata ja see kuhjub (Pulk, 2001, lk 7), kandudes edasi igas müügietaapis ja moondades toodangu lõpphinda nii omahinnas kui ka müügihinnas. Samuti kujuneb lõplik maksukohustus umbes 3 korda suuremaks kui teise kahe näite puhul.

Kolmanda võrdlusena on tabelis 1 toodud müügi maks, mil moel on ka võimalik tarbimist maksustada. Kui käibemaks on maks, mida saab kehtestada mitmel etapil, siis müügi maksu puhul maksutatakse vaid ühel tasandil. Hetkel mil toimub valmistoodangu müük lõpptarbijale. (Musgrave & Musgrave, 1989, pp. 408-409) Käibemaksu eeliseks müügi maksu puhul on see, et maksubaas on laiem. Tabelist on näha, kuidas tegelikult maksustatakse käibemaksu puhul ka igas tootmise edasimüügi etapis, kuid müügi maksul on maksustamise hetkeks see aeg, kui toodang on valmis müügiiks.

Kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas, siis on käibemaks neutraalne. Situatsioon, kus maksumaksjal ei lubata temast mitteolenevatel põhjustel sisendkäibemaksu maha arvata täies ulatuses, hakkab käibemaks kuhjuma ehk tekib kumulatsioon ning maksumaksja on teiste maksumaksjatega võrreldes halvemal postisoonil. Sel viisil kujunenud olukord toob kaasa topeltnmaksustamise ning ei ole kooskõlas neutraalsus põhimõttega. (Lehis, 2009, lk 355)

Käibemaksukohustuslase mõiste on lahti seletatud käibemaksuseaduse § 3 lõigus 1: käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima käibemaksukohustuslasena (Käibemaksuseadus, 2016). Lisaks käibemaksukohustuslase mõistele on Eestis kasutusele võetud ka piiratud käibemaksukohustuslane.

Käibemaksuseaduse alusel tuleb Eestis end maksukohustuslaseks registreerida kui käive ületab kalendriaastal 16 000 euro piiri (Käibemaksuseadus, 2016). Isik ei pea ootama, et registreerimiskohustus tekiks, vaid võib eelnevalt juba esitada vabatahtlikult avalduse, mille alusel registreeritakse käibemaksukohustuslaseks. Käibemaksukohustuslaseks saadakse, kas samal päeval, mil registreeriti avaldus või avaldusel märgitud kuupäevast.

Käibemaksukohustuslaseks registreeritakse isik, kes tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab ettevõtlusest Eestis (Elling, 2014, lk 217).

Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 194 kohaselt võivad liikmesriigid võtta vastu korra, mille kohaselt peab käibemaksu tasuma riigile müüja või teenuse osutaja asemel see isik, kes tegi maksutatava tehingu välisriigi maksukohustuslasega ja on antud olukorras tarbija rollis. Selle artikli alusel on võimalik kehtestada piiratud käibemaksukohustuslase staatus. Nii ongi Eestis kehtestatud käibemaksuseadusega piiratud maksukohustuslase mõiste. Sellist mõiste käsitlust direktiivis ei ole, kuid administratiivselt on selline lähenemine lihtsam. (Alt, 2010, lk 6-7)

Et tagada käibemaksu laekumine sihtkohamaal, on Eestis kasutusele võetud piiratud käibemaksukohustuslase mõiste. Kui käibemaksukohustuslaseks on isik, kes tegeleb ettevõtlusega, siis piiratud käibemaksu kohustus võib tekkida ka siis, kui asutus ei taotle kasumit. Piiratud käibemaksukohustuslane ei saa sisendkäibemaksu tagasi küsida, millega välistatakse olukord, kus tehinguid tehakse pelgalt sisendkäibemaksu tagasi saamise eesmärgil. (Alt, 2010, lk 11-12)

Piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane (edaspidi piiratud maksukohustuslane) on käibemaksuseaduse mõistes isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Piiratud maksukohustuslane ei oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Piiratud maksukohustuslase näol on enamasti tegemist MTÜ-de ning riigi-, valla- ja linnaasutustega, kellel ei ole majandustegevust, mistõttu ei ole ta tavakorras käibemaksukohustuslane. Piiratud maksukohustuslaseks registreerimise vajadus tekib näiteks siis, kui soetatakse omale kaupa teisest liikmesriigist ja summa ületab 10 000 euro piiri aastas või ostetakse teise riigi käibemaksukohustuslaselt teenust. (Elling, 2014, lk 56) Seega tagatakse piiratud maksukohustuslase staatuse kaudu sihtkohamaa printsipi parem rakendamine (Lehis, 2009, lk 361-362) ja Eestis tuleb tasuda käibemaks.

Kokkuvõtvalt käsitletakse käibemaksuna lisandunud väärtuse maksu, mis jääb lõpptarbija kanda. Käibemaksu erinevus teiste tarbimismaksude suhtes on see, et käibemaksul on laiem maksubaas ja maksustamine toimub igas müügietaapis. Seega eeliseks müügi maksu ees on see, et ka tootmise ajal, kui tarbija eelistuseks on pooltoode, on võimalik käibemaksu koguda, mitte ei pea ootama müügi hetkeni. Samas on Euroopa Liidus kehtestatud käibemaksu eeliseks klassikalise käibemaksu ees see, et hinnamoondus on väiksem. Klassikalise käibemaksu puhul jääb igas tootmisetapis lisandunud maks kuhjuma, muutes lõpphinda oluliselt kõrgemaks.

Käibemaks on kaudne riiklik maks, mis on oma olemuselt objektiivne ja neutraalne. Selle maksu puhul kehtib sihtkohamaa printsiip. Käibemaksukohustuslaseks on isik, kes tegeleb ettevõtlusega ja kel on õigus sisendkäibemaks maha arvata, sest käibemaks ei tohi koormata ettevõtjat. Piiratud maksukohustuslane saab olla mis tahes juriidiline isik, kuid ta ei saa sisendkäibemaksu maha arvata saadud teenustelt või ostetud kaubalt.

1.2. Avaliku sektori roll majanduses

Kogu meie elu mõjutab ja reguleerib rohkemal või vähemal määral valitsus. Ostes poest süüa, tuleb tasuda käibemaksu. Selleks, et poodi minna kasutatakse teed, mis kuulub kas riigile või kohalikule omavalitsusele. Minnes poodi autoga ollakse tasunud kütuseaktsiisi, mida kasutatakse masina liikumise panemiseks. Kasutades ühistransporti on võimaluse selle kasutamiseks loonud kohalik omavalitsus.

Osa riigieelarve tuludest moodustavad maksulised tulud. Mis tähendab, et eelarvesse laekub riigile raha, mis on kogutud maksudena. Suure osa riigieelarve kuludest moodustavad ülal nimetatud teede ja ühistransportide võrgustiku toimimise hoidmine kuid ka näiteks hariduse, tervishoiu ja sotsiaalhoolekande teenuste pakkumine, -asutuste ülalpidamine ja -toetuste maksmine. Mida tihti peetaksegi avaliku sektori ülesandeks ühiskonna heaolu loomisel.

Ajalooliselt on väljakujunenud, et riik sekkub oma tegevusega rohkemal või vähemal määral eraettevõtlusesse, olgu selleks kas vabade ressursside piiramine maksude kogumise näol või

turul konkurentsi pakkumine. Kuid see, et näiteks Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ kohaselt ei käsitleta avalik-õiguslikke organisatsioone enamjaolt maksukohustuslastena, moonutab vabaturu konkurentsi.

Adam Smith väitis oma teoses „*The Wealth of Nations*“ (1776), et vabaturg on turg, kus on niinimetatud nähtamatu käsi hindade näol, mis sunnib inimesi tootma ja müüma seda, mida ei vaja nad ise, vaid teised. Tõepoolest, kui turg on vaba igasugustest piirangutest ja konkurents toimib vabalt ning selle reguleerib nõudluse ja pakkumise suhe, siis kehtestab turg ka hinna, millega võib ettevõtja toota ja mille eest on tarbija nõus ostma.

Kui majanduseteoorias on juttu turust, ei mõelda selle all kohta, kus on kauplevad müüjad oma turulettide taga, vaid selle all mõeldakse üldisemalt majanduse toimist (Katzner, 2006, pp. 5-6). Selleks, et turg efektiivselt toimiks on vaja turul toodete ja teenuste pakkujate vahel konkurentsi. Konkurentsi mõjul areneb turg edasi selles suunas, mida tarbijad eelistavad. Pakkujad muudavad tooteid vastavalt sellele, mis hetkel turul müüb, kes muutustega kaasa ei suuda liikuda, need kaovad turult. Seega peaksid ideaalis turule võistleva jääma alles vaid konkurentsi- ja arenemisvõimelised müüjad ja tootjad, kelle tegevus turul on kasumlik ja edasi viiv. Kuid tegelikult on olukord teine.

Riik saab mõjutada turgu maksude ja toetuste abil, aga ka ise teenuseid ja kaupu pakkudes, mida turul on vaja, kuid mille pakkumine pole kasumlik. Näiteks reguleeritakse maksude abil tarbimist, kehtestades tervisele või keskkonnale kahjulikele toodetele kõrgemad maksud. Samas on olulisel kohal majanduse arengu puhul konkurentsi reeglite tõhus rakendamine (Kitzmuller & Licetti, 2012).

Kõik maksud mõjutavad majanduslikku käitumist. Maksude kaudu liiguvad vahendid maksumaksjalt riigile, mille tulemusena muutub ka mõneti tarbijate käitumine, sest vähenevad ressursid osalemiseks turul, millega hääbub ettevõtjate tegevus, kes toodavad vähem olulisi kaupu ja ei suuda püsida konkurentsis. Eve Parts (2012, lk 10) on defineerinud konkurentsi turul kui turuosaliste püüdlemist ühe ja sama eesmärgi suunas olukorras, kus

kõik ei ole edukad. Seega maksude kehtestamine avaldab mõju nii nõudlusele kui ka pakkumisele.

Eestis on 213 omavalitsust, millest on 30 omavalitsuslikud linnad ja 183 on vallad (Rahandusministeerium, 2016). Kõigist omavalitsustest 33 oli registreeritud Maksu- ja Tolliametis ka käibemaksukohustuslaseks, seda 27.04.2016 seisuga. Vastavalt Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 13 käsitatakse avalikku sektorit käibemaksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist. Ehk teisisõnu peab ta tegelema ettevõtlusega ja pakkuma erasektorile konkurentsi.

Avalik-õiguslik juriidiline isik on õigussubjekt, kellele on seadusega antud teatud hulk õigusi ja peale pandud kohustusi, selleks et teostada avaliku haldust. Samaaegselt on iga avalik-õiguslik juriidiline isik ka avaliku halduse kandja. Riigi kõrval on erilisel kohal halduse kandjate hulgas kohalik omavalitsus. Tal on kõik juriidilisele isikule omased tunnused. Tal on vara (riigivara), ta võib sõlmida lepinguid võttes endale teatud õigusi ja kohustusi, võib esineda ühe poolena kohtus, tema suhtes võidakse langetada kohtuotsus (kahju hüvitamine) jne. (Merusk, 1994)

Avaliku sektori põhiülesanneteks on riigi valitsemine ja haldamine läbi seadusandliku, täidesaatva ja kohtuvõimu. Eestis tagab avalik sektor inimestele sotsiaalse heaolu ja julgeoleku. Valitsuse tegevused on jagatud majanduskirjanduses kolmeks: sissetulekute ja rikkuse ümberjagamise, avaliku sektori kaupade ja teenuste pakkumine, seal hulgas ka nende kaupade ja teenuste pakkumine, mis pakuvad erasektorile konkurentsi (Fox, 2002, lk 20-23). Maksude kehtestamisel tuleb lähtuda sellest, et konkurentsi turul mõjutatakse võimalikult vähe.

Avaliku sektori tulud kujunevad suures osas maksudest ja kuludeks on investeeringud ning kaupade-, teenuste ostud. Avaliku sektori toodang ja erasektori toodang erinevad, sest avaliku sektori teenuseid ja kaupu pakutakse poliitilise otsuse alusel ja tihti on nendeks kaupadeks ja teenusteks need tooted, mida erasektor ei paku üldse või siis pakub ebapiisavalt.

(Ulst, 1998, lk 24-32) Kuigi sotsiaalne ja majanduslik olukord riigis on muutuv, ei hakka erasektor kunagi täielikult pakkuma täna avaliku sektori poolt pakutavaid teenuseid, sest nende tarbimine on välistamatu. Ühiskond on harjunud, et riik osutab neile teenuseid. Erasektorile ei oleks kasumlik pakkuda selliseid teenuseid nagu haridus, tervishoid, teedehitus jms. (Alt, 2010, lk 15)

Avaliku sektori kaubad ja teenused ei ole seaduses defineeritud ning nende mõistete tähendus sõltub kontekstist. Avaliku sektori kaubad ei ole suunatud ühele kindlale tarbijale, vaid neid pakutakse kõikidele (Ulst, 2003, lk 52-53). Sellisteks kaupadeks on näiteks haridus, tervishoid, riigi- ja korraldus, teede- ja transporditaristud ning keskkonnakaitse. Erasektorile sarnased kaubad ja teenused on sellised, mida on võimalik samal ajal pakkuda ka teistel sektoritel (Ulst, 2003, lk 52-53). Riik pakub neid monopolina või konkurentsivõimelise erasektoriga.

Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, I lisas on loetletud tegevusalad, millega seoses käsitletakse avalikke-õiguslike organisatsioonide maksukohustuslasena. Nendeks tegevusteks on telekommunikatsiooniteenused; reisi- ja reklaamibüroode tegevus; kauba- ja reisijatevedu; vee-, gaasi-, elektri- ja soojusenergia tarne; sadama- ja lennujaamateenused; müügiks valmistatud uute kaupade tarne; ladustamine; põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega, mis on tehtud nende toodete turu ühist korraldust käsitlevate määruste kohaselt; kaubandusmesside ja -näituste korraldamine; oma töötajate kaupluste, kooperatiivide, ettevõtete sööklate ja muude sellelaadsete asutuste pidamine; ärilist laadi televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tegevus.

Eestis tegelevad loetletud tegevustega põhiliselt eraõiguslikud isikud, eranditeks on Tallinn, kel on oma televisioon ja mõned teised omavalitsused, kes korraldavad ehk messe ja -näituseid. Kuid siiski ei muutu avalikku sektorisse kuuluv üksus Eestis ka nende tegevustega tegeledes automaatselt käibemaksukohustuslaseks. Selleks saadakse ikkagi, vaid vabatahtlikult registreerides või peale seda, kui on tekkinud registreerimise kohustus. (Elling, 2014, lk 44)

Maksustamine peaks olema kavandatud nii, et sellel ei oleks negatiivset mõju majanduslikule efektiivsusele või see oleks minimaalne (Stiglitz, 1995, lk 392). Käibemaksuga saab mõjutada kaupade ja teenuste üldist kasutamist. Kuid kuna avaliku sektori ressursid kulutustele on piiratud, siis sõltub nende poolt pakutavate teenuste ja kaupade kätte saadavus nende maksumusest ning iga lisa kulutus ka maksude näol, vähendab võimalust turul konkurentsist püsida. Sellest tulenevalt tasub alati kaaluda, kas käibemaksukohustuslaseks registreerida on kasumlik.

Kokkuvõtvalt on avaliku sektori põhiülesandeks riigi valitsemine ja haldamine. Avaliku sektori teenuseid pakutakse enamjaolt kas monopolina või konkurentsist erasektoriga. Erasektoris on ettevõtluse peamiseks eesmärgiks kasumi teenimine, kuid avaliku sektori ülesandeks see ei ole. Avalik sektor pakub kaupade ja teenustena neid tooteid, mida erasektoril ei ole kasumlik pakkuda. Et mitte moonutada turul konkurentsi, tuleb ka avaliku sektori ettevõtlust maksustada käibemaksuga, kuid iga hinnatõus mõjutab tarbijate nõudlust ja avalike asutuste puhul ka teenuste ja kaupade pakkumise võimalusi.

2. KÄIBEMAKSUSÜSTEEMI REFORMI VÕIMALUSED

2.1 Avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemise vastuolud

Selleks, et paremini aru saada tänastest avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemise vastuoludest, tuleks põhjalikumalt vaadelda, kuidas rakendub neutraalsuspõhimõtte Euroopa Liidus kehtestatud käibemaksusüsteemile. Käibemaksuseaduse kohaselt ei ole kasumi teenimine ettevõtluses oluline, seetõttu on tihti raske mõista, kust läheb piir avalikus sektoris ettevõtlusega tegelemise ja mitte tegelemise vahel. Valdav osa teenustest, mis on käibemaksust vabastatud, on teenused, mille kaudu riik teostab oma võimu funktsioone.

Euroopa Liidu ühise käibemaksusüsteemi üheks aluspõhimõtteks on neutraalsusepõhimõtte. See väljendub käibemaksu mahaarvamise õiguses, millega vabastatakse ettevõtja majandustegevus täielikult käibemaksust. (GST - Sarviz AG Germania v Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite; Case No C-111/14, 2014) Praktikas näeb see välja nii, et ettevõtja, kes on ostnud kaupu või teenuseid, mis on seotud tema ettevõtlusega, võib neilt maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud või peab tasuma arve alusel.

Näiteks olukorras, kus ettevõtja ostab sisse transporditeenust teistel ettevõtjalt, kes on samuti käibemaksukohustuslane, et transportida omale ettevõttesse edasimüügiks mõeldud kaupsid, võib arve alusel tasutud käibemaksu maha arvata. Õigus sisendkäibemaks maha arvata tuleneb sellest, et tegemist on ettevõtlusega seotud kuluga ning kulutused, mis tehti müüdavale kaubale, kajastuvad ka müüdava kauba hinnas. Selleks, et seal ei hakkaks käibemaks kumuleeruma, on õigus sisend maha arvata.

Käibemaksuga maksustamise mõttes ei oma tähendust, kas nimetatud majandustegevus on kasumlik või mitte. Käibemaksu tasutakse ka juhul, kui äriühing on müünud kauba kahjumiga. Iseseisev majandustegevus tähendab seda, et ettevõtlus ei ole näiteks töösuhtest tulenev tegevus või majandustegevus ühe äriühingu erinevate üksuste vahel. Ettevõtluse

mõiste määratlemisel on oluline veel majandustegevuse püsiv iseloom. (Rahandusministeerium, 2015)

Praegune Euroopa Liidu õigusraamistikus on reguleeritud nii, et käibemaksuga maksustatavaks tehinguks on majandustegevus, mis on seotud kauba tarnimisega või teenuse osutamisega. Avaliku sektori tegevuse kohta, mis selle üldreegli alla ei kuulu, on erireeglid. Avaliku sektori suhtes kohaldatavatel käibemaksueeskirjadel on peamisteks probleemideks neutraalsuse puudumine seoses sisendiga ja väljundiga ning see on keeruline. Keerulisus tuleneb sellest, et selgelt ei ole määratletud avalikes huvides kehtestatud maksuvabastus. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Kohalikud omavalitsused maksustavad käibemaksuga selliseid teenuseid, millega omavalitsus konkureerib turul eraettevõtjatega ning mille maksustamata jätmine mõjutaks oluliselt konkurentsi (Kägi & Võimre, 2007, lk 26-27). Olgu selleks teenuseks näiteks spordisaali kasutada andmine. Jõusaaliteenust pakkuvad ettevõtjad on registreeritud enamjaolt käibemaksukohustuslastena, kuid omavalitsustele või mittetulundusühingutele kuuluvate jõusaalide rent ei ole maksustatud käibemaksuga (Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Case No C-253/07, 2008). Käibemaksukohustuslaseks registreerimise juures tuleks siiski alati ka kaaluda, kui oluliselt hakkab lisanduv käibemaks tulemi teenimist mõjutama.

Majanduslikult neutraalselt oleksid käibemaksu eeskirjad siis, kui nende tõttu ei tekiks konkurentsimoonutusi, mis praegu esinevad nii väljundi kui sisendi puhul. Hetkel on väljundiga seoses võimalus konkurentsimoonutuse tekkimiseks, sest sama tegevust võidakse maksustada, kui sellega tegeleb eraettevõtja, kuid ei maksustata, kui sellega tegeleb avalik-õiguslik asutus. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Järgides neutraalsusprintsipi, ei tohiks maksud mingilgi moel mõjutada kapitalipaigutusotsuste tegemist, seda nii koha kui ka investeerija osas. Olgu investeringu tegemise kohaks või teine riik. Neutraalne maksusüsteem on aluseks ressursside

efektiivsemale paigutamisele ühiskonnas. Kui maksusüsteem vastab neutraalsuse põhimõtetele, siis ei teki ettevõtjal vajadust oma majandustegevust planeerida maksude järgi - kus on madalamad maksud või mil moel saab rohkem sisendit maha arvata. Maksude planeerimine täiesti neutraalse maksusüsteemi korral oleks ebaoluline. (Uustalu, 1998) Avalikult sektoril tasuks kaaluda käibemaskohustuslaseks registreerimise võimalust, kui registreerimise nõuet ei ole tekkinud, selle järgi kui kasumlik on käibemaksu mahaarvamise võimalus ja kuidas mõjutab lisanduv maks teenuse nõudlust. Olukord, kus tulemi teenimise võimalused on väikesed ja suure osa kuludest moodustavad personalikulud, ei ole teenuse müügile lisanduv käibemaks kasumlik.

Näitena võib esitada teenuse x. Teenuse x pakkumisega kaasnevad kulud on kohaliku omavalitsuse eelarves 80 eurot, millest 68 eurot moodustavad personalikulutused. Lihtne arvutus näitab, et 12 eurot kulub teenuse osutamiseks muudele kuludele, milles kajastub ka sisendkäibemaks. Müüdava teenuse kasumlikkus sõltub sellest, kas avaliku sektori asutus on end registreerinud maksukohustuslaseks. Teenuse x kasutamise juures võib vaadelda, kuidas muutub kasum, kui hinda mitte tõsta käibemaksu võrra. Olgu käibemaksu määraks taas 20%. Teadagi on ka tõsiasi, et teenust x ei ole võimalik osutada väiksemate personalikuludega. Muutus, mille toob kaasa käibemaskohustuslaseks registreerimine antud teenuse puhul, on esitatud tabelis 2.

Tabelis 2 on esitatud andmed nii, et klientide arvu ja teenuse hinna korrutis on 100 eurot, millest tuleb maha võtta kõik kulud ja kohustused, seejuures ka tasumisele kuuluv käibemaks, kui teenuse müüja on käibemaskohustuslane. Lõpptulemiks on teenuse osutamisest saadav kasum, mis erineb käibemaksu võrra.

Tabel 2. Tulemi võrdlus maksukohustuslasena ja mittemaksukohustuslasena teenuse x näitel (eurodes) (autori koostatud)

Andmed	Maksuko- hustuslasena	Mittemaksu- kohustuslasena
Personalikulu	68,00	68,00
Muu kulu	12,00*	12,00*
Teenuse hind	5,00*	5,00
Käibemaks teenuse hinnast	0,83	-
Sisendkäibemaks (20%)	2,00	0,00
Tekkinud käibemaksukohustus (20%)	16,67	0,00
Klientide arv	20,00	20,00
Tasumisele kuuluv käibemaks	14,67	-
Tulem	5,33	20,00

* hind sisaldab sisendkäibemaksu

Tabelist 2 nähtub, et käibemaksukohustuslaseks olemine suurte ja mitte vähendatavate personalikulude näitel ei pruugi olla kasumlik. Samas on mittekäibemaksukohustuslaseks olla tulusam, sest hoolimata kõrgetest personalikuludest ja käibemaksu kuhjumisest muudes kuludes, mis kaasnevad teenuse osutamisega, on teenuse osutamise tulem suurem kui maksukohustuslaseks registreeritud teenuse osutajal. Sellises olukorras on tegemist konkurentsimoонutamise, mis tuleneb väljundist. See tähendab, et konkreetsetes näites saab mittekäibemaksukohustuslane sama teenust x müüa suurema kasumiga, mistõttu on tekkiv olukord neutraalsuspõhimõtete vastu, mis kehtib käibemaksuga maksustamisel.

Avaliku ja erasektori tegevus võib erineda Euroopa Liidus liikmesriigiti. Tihti on avaliku sektori tegevus maksust vabastatud või mitte maksustatav, samal ajal kui erasektoris on sama tegevus maksustatud. Siiski on selles väites ka mitmeid erandeid ning ka erasektori tegevuste mitte maksustamine põhineb samadel käibemaksudirektiivi alustel. Samas olukorrad, kus avaliku ja erasektori asutusi koheldakse käibemaksustamise seisukohast erinevalt, tekitavad majanduses konkurentsimoонutuse, mille tekkimise aluseks on asutuse kuulumine

konkreetsesse majandussektorisse. Konkurentsimoonus mõjutab majanduslikku tõhusust ja heaolu. (Copenhagen Economics, 2013, p. 11)

Konkurentsimoonus, mis tulenevad sisendist, on seotud sisendkäibemaksu mitte maha arvamise õigusega. Sisendi all on töös mõeldud: õigust maha arvata sisendkäibemaks, et vältida käibemaksu kuhjumist. Sisendkäibemaksu ei saa maha arvata, kui tarne on seotud mittemaksustatavate või maksust vabastatud kaupade või teenustega. Sellega kaasneb käibemaksu kumuleerumine, mis seisneb selles, et investeerimine ja allhange lähevad kulukaks ning selle asemel kasutatakse oma tööjõudu isegi siis, kui eraettevõtja suudaks pakkuda teenust tõhusamalt, juhul kui käibemaks ei omaks tähtsust. Enamjaolt on avaliku sektori tootmise ja teenuste pakkumise ebatõhusus tingitud sellest, et sageli ei mõjuta kuluotsuseid tegelikud majandustegurid vaid käibemaksuga seotu. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektooraat, kuupäev puudub)

Kui teenuseks x oleks teenus, mille osutamine on seaduse alusel käibemaksust vabastatud ainult sellisel juhul, kui seda teenust osutab avaliku sektori asutus, poleks käibemaksu mahaarvamine võimalik ka siis, kui avalik sektor oleks registreeritud käibemaksukohustuslaseks ning käibemaks hakkaks kuhjuma. Võrdlust, mis on esitatud tabelis 2, sel juhul ei tekiks. Sel moel oleks väljundist tekkiva moonutuse asemel hoopis sisendist tulenev moonutus, sest puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Olukorras, kus avalik sektor müüb oma teenust teisele ettevõtjale, kes on käibemaksukohustuslane, hakkab käibemaks kuhjuma muude kulude osas. Kuid kui sama tehing leiaks aset kahe eraettevõtja vahel, jääks alles õigus sisendkäibemaks maha arvata ja maksu kumuleerumist oleks võimalik vältida.

Käibemaksudirektiivi artikli 132 tõttu on täna esile tekkivad moonutused seotud ka avalikes huvides kehtestatud maksuvabastustega. Nimetatud säte ei viita üksnes avalik-õiguslikele asutustele, vaid jätab liikmesriikidele sageli ulatusliku kaalutusõiguse otsustamisel, millised eraõiguslikud juriidilised isikud on kohustatud maksuvabastust kasutama. Objektivset põhjust on sageli keeruline määratleda, miks ühtesid pakkujaid eristatakse teistest ja antakse

soodustus. Selline olukord tekitab õiguslikke vaidluseid. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Riigikohtu halduskolleegium selgitas oma otsuses 3-3-1-3-09, et ettevõtjate vaheline käive maksustatakse käibemaksuga, kuid sellest ei teki ettevõtluskulude puhul ettevõtja jaoks tegelikku maksukoormust, sest kokkuvõttes jääb kahe ettevõtja vaheline selline tehing maksuvabaks. Tehingu tegemisel tekib müüjal maksustatav käive ja sellelt ka käibemaksu tasumise kohustus. Samas korrespondeerib nimetatud kohustusele ostja õigus sisendkäibemaks maha arvata. (TNK Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 2. augusti 2007. a maksuotsuse nr 12-5/286 tühistamiseks , 2009)

Keeruline on käibemaksukohustuse kindlakstegemine ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse omandamine, sest avalik-õiguslikud asutused võivad oma tegevuse osas olla kas maksustatud, maksustatavad, maksust vabastatud või mittemaksustatavad. Koosõlastatuse puudumist ja keerulisust tekitab näiteks asjaolu, kuidas määratleda, kas kauba- või teenusepakkujaks oleva juriidilise isiku tegevus pärineb ametivõimuna tegutsevalt avalik-õiguslikult asutuselt või mitte. Euroopa Liit ei ole määratlenud, millise tegevusega avalik-õiguslikud asutused ametivõimudena tegelevad. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Käibemaksu seaduse käsitluses peaks muutuma suhtumine avalikku sektorisse, kui millessegi traditsioonilisse, mis on üles ehitatud poliitiliste või regionaalsete põhimõtete järgi ja piiritletud kindlate raamidega. Vaja oleks kaasaegsemat lähenemist asjale, sest aina rohkem on kadumas need samad selged piirid eraettevõtluses osutatavate teenuste vahel ja avaliku sektori poolt pakutavate teenuste vahel.

Seega kokkuvõtvalt ei ole Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi nimekiri, mis käsitleb avaliku sektori käibemaksukohustuse tekkimist, teinud asja lihtsamaks, sest see on teinud keerulisemaks käibemaksukohustuse kindlaks tegemise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise. Direktiivist tulenevate erisuste tõttu on tekkinud ka palju probleeme seoses neutraalsusepõhimõtte järgimisega. Sisendkäibemaksu mahaarvamine ei ole lubatud, kui

samal ajal ei toimu ettevõtlust ning tegevuse moonutamine sel viisil, et see paistaks ettevõtlusena ei ole samuti lubatud. Käibemaksuga maksustamise seisukohalt ei ole oluline, kas ettevõtlus toimub era- või avalikes huvides, kui sisendkäibemaksu on vaja maha arvata ettevõtluse jaoks, tuleb see maha arvata, et käibemaks ei hakkaks kuhjuma ja säilitaks neutraalsuspõhimõtte. Selleks, et ei tekiks tegevusemoonutusi ja takistusi, tuleks seadusandlust kaasajastada.

2.2 Käibemaksu võimaliku reformi mõju Eesti avaliku sektori asutustele

Avaliku sektori tegevuseks ettenähtud ressursid on planeeritud eelarve järgi. Kui avaliku sektori asutus suudab oma tegevusega kasumit teenida, ei jaotata seda, vaid investeeritakse see avalikes huvides edaspidisesse majandustegevusse. Kohalikud omavalitsused ja teised avalik-õiguslikud juriidilised isikud planeerivad oma tegevust väga põhjalikult, sest kasutatavaid ressursse planeeritakse kasutada ühiskonna heaolu edendamiseks, mitte aga kasumi teenimiseks, millele on erasektori ettevõtja tegevus orienteeritud. Kuna eelarves kasutatavad vahendid on avaliku sektori jaoks küllaltki piiratud, siis tuleb planeerida kulutusi hoolikalt. Samamoodi planeeritakse oma tegevusi ka käibemaksu tasumise ja maha arvamise võimaluste järgi, kuid selline tegevus läheb vastuollu maksustamise neutraalsusprintsipiga. Võimalusi, kuidas avaliku sektori jaoks tänased probleemid kaoks, oleks reformida käibemaksusüsteemi avalikes huvides.

Euroopa Komisjoni Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraadis üheks teemaks, mida arutatakse, on avalik-õiguslike asutuste käibemaksu reformivõimalused. Praegu on reformimise võimalusi välja toodud kolm: täieliku maksustamise mudel; maksutagastussüsteem; praeguste reeglite, eelkõige artikli 13 muutmise erinevatel viisidel. Kõikidel välja pakutud variantidel on lisaks veel erinevad võimalused, kuidas neid saaks rakendada.

Üks põhimõte, mida Euroopa Kohus on rõhutanud, on lisandväärtuse maksu neutraalsus. Euroopa Liidu piires ja ka siseriiklikult peavad konkurentsitingimused olema neutraalsed. Ei

tohi tekkida käibemaksu kumuleerumist. Selline väide nõuab, et ka kohalikel omavalitsustel on võimalus sisendkäibemaksu maha arvata oma tegevustes. (Lind, 2001)

Avalik-õiguslike asutuste ja avalikes huvides teostatavate tegevuste täielik maksustamine on mudel, mida saaks kehtestada kahel viisil: tasul põhinev maksustamine või tasust sõltumatu maksustamine. Tasul põhineva maksustamise mudeli kohaselt oleksid käibemaksuga maksustatud nii avalik-õiguslikud asutused kui ka praegu avalikes huvides maksust vabastatud tegevused, kui tegevust võib pidada ettevõtluseks käibemaksu direktiivi 9 alusel. See tähendab, et käibemaks lisandub tehingule, kui selle eest tuleb maksta eritasu. Eritasu all on mõeldud tasu, mis ei ole toetused ja muu sarnane rahaline allikas, millega teenust rahastatakse. Näiteks juhul, kui ühiskasutatav spordisaal renditakse spordiklubile tasu eest, on tehing käibemaksuga maksustatav. Teiseks näiteks on ühisüritused, mida organiseerib kohalik omavalitsus, kellele saal kuulub, nende puhul ei maksta spordisaali kasutuse eest renti ja tehtud kulutuste osas pole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata, sest tehing jääks maksuvabaks. Seega tehingutelt, mida rahastatakse toetuste või sarnaste allikate kaudu, ei tekiks käibemaksukohustust. Maksustama ei hakataks ka asutuste tegevust, mis ei ole käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses majandustegevus või mille eest ei maksta eritasu. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub) Praegu kehtiva korra järgi on ka Eestis käibemaksuseaduse paragrahvi 16 lõike 3 järgi spordisaalide rendi teenus mittetulundusühingutelt või sihtasutustelt käibemaksuvaba teenus.

Tasust sõltumatu maksustamise mudeliks oleks maksustatav avalik-õiguslike asutuste tegevus ka siis, kui eritasu nende eest ei saada. Selline süsteem on tänaseks kasutusel Uus-Meremaal. Mõlemate mudelite puhul tuleks maksustada muu hulgas ka haridust, kultuuri jt avaliku sektori poolt pakutavaid teenuseid, mis on konkurentsivõimega erasektoriga. Antud mudeli puhul lisanduks käibemaks, aga näiteks ka politsei, tuletõrje ja riigilõivuga maksustatud teenustele. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub) Samuti lisanduks käibemaks ja oleks sisendkäibemaksu võimalik maha arvata eelmises lõigus toodud spordisaali näidete puhul.

Selleks, et rakendada täielikku maksustamist, tuleks tühistada artikkel 13 ja kaotada direktiivis toodud maksuvabastused avalikes huvides. Lisaks tuleks üle vaadata 2 mudeli puhul, kuidas peaks muutma praegust maksubaasi määratlust ja tarnete maksustamise tingimusi. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Avalik-õiguslike asutuste ja avalikes huvides teostatavate tegevuste täieliku maksustamise mudeli esimesele mudelile vastavalt on võimalik maksustada täielikult maksustamise puhul, kas madalama maksumääraga või tavapärase käibemaksumääraga. Uuringu järgi, millele konsultatsiooni dokumendi peatükis 4.3 viidatakse, on majanduslikust seisukohast kasulikum eelistada täieliku maksustamise mudelit. Kuigi muutusega kaasneks ka riigitulude kasv, ei ole reformi eesmärgiks tulu suurendamine. Teisest küljest kasvaksid kulutused sotsiaalkindlustussüsteemidele ning paljude riikide jaoks Euroopas oleks ehk vastuvõetamatu, et riigilõivu pealt hakatakse samuti maksma käibemaksu, sest selliseid tegevusi peetakse avaliku sektori olulisteks tegevusteks, mis võiksid olla maksust vabastatud. Samuti kaasneks ka töökohtade kadumine avalikus sektoris, kuid lisanduma peaksid erasektorisse, sest tööde delegeerimine ja teenuse ostmine muutub lihtsamaks. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Antud mudeli abil väheneksid konkurentsimoonutused märkimisväärselt. Küsimusi seoses sellega, kas tegemist on avaliku- või eraõiguse valdkonda kuuluva tegevusega, enam ei kerkiks. Teataval määral jääksid alles moonutused seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise, sest selle mudeli puhul jäävad need kohaldamisalast välja. Lisaks kaasneksid täieliku maksustamise mudeliga suured üleminekukulud, sest praegust käibemaksusüsteemi peaks muutma olulisel määral ning seda näib Euroopa Liidus väga keeruline rakendada. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Järgmiseks reformi võimaluseks oleks sisendkäibemaksu tagastamine olukordades, kus tegevus on direktiivi alusel mittemaksustatud või maksust vabastatud. Osades Euroopa Liidu liikmesriikides on sellisel põhimõttel hüvitamine kasutusel. Neid ei rakendata käibemaksu käsitlevate õigusaktide kohaldamisalas. Tänaused süsteemid erinevad riigiti üksteisest nii

kasutajate kui ka tegevusalade osas. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Ühtseks lahenduseks uuringu järgi oleks see, kui kõikidele avalik-õiguslikele asutustele ja avalikes huvides teenuste pakkujatele, seejuures nii mittetulundusühingutele kui ka eraõiguslikele juriidilistele isikutele, kehtiksid samad reeglid. Võimalik oleks seda teha nii käibemaksu raames aga ka väljaspool käibemaksusüsteemi, näiteks kas rakendades nullmaksumäära või riiklikke maksutagastussüsteeme. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Maksutagastust on võimalik rakendada kahel viisil, kas kõigi praegusel hetkel maksust vabastatud ja mittemaksustatud teenustelt sisendkäibemaks tagasi saada või võimaldada maksutagastust ainult tervisehoiu-, haridus-, kultuuriteenustele ja avalikule haldusele. Kogu Euroopa Liitu hõlmav maksutagastussüsteem oleks lahendiks käibemaksusisendiga seotud probleemidele, kuid lahendamata jääksid moonutused, mis tulenevad väljundist. Konkurentsimoonutused avalik-õiguslike asutuste ja eraettevõtete vahel jääksid püsima ja kasvaksid veelgi. Samas tuleks meeles pidada, et selle variandi rakendamiseks ei ole vaja uut Euroopa Liidu õigusakti, sest selle rakendamine on võimalik ka väljaspool käibemaksusüsteemi. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Kolmandaks võimaluseks oleks artikli 13 tühistamine, kuid avalikes huvides säilitatakse maksuvabastused sellise variandiga, et avaliku- ja erasektorit koheldakse võrdselt. Tuleks kaaluda kas praegused maksuvabastused on ajakohased ja vajadusel korrigeeritaks artiklit 132. Lisaks kaalutaks ehk piisab kui tarded, mis on maksust vabastatud on seda eelkõige avalikes huvides oma olemuse kaudu, mitte ei sõltu maksust vabastamine teenuse või kaupade pakkuja omadustest. Selliste sätete kasutamine oleks kompromissiks praegu kehtivatele seadustele ja täielikule maksustamisele. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Ka selle variandi puhul saaks kasutada erinevaid maksumäärasid. Lisauuringust, millele on viidatud dokumendi 4.3 osas, selgub, et kahtlemata mõjutab direktiivi muudatus erinevaid

majandussektoreid, kuid täpset mõju ei ole välja toodud, sest see sõltub ikkagi majandustegevustest, mis jäävad maksuvabaks. Antud muudatus oleks suuresti sarnane oma poolt- ja vastuväidetega täielikule maksustamise mudelile, kuid väiksemas mahus. Ka säiliks selle mudeli puhul probleemid sisendikäibemaksu maha arvamisega. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub)

Konsultatsiooni dokumendis on toodud välja veel kaks võimalust erinevate variantidega, kuidas muuta praegu kehtivat käibemaksusüsteemi. Ühe puhul on tegu sektoripõhisereformi ja teise puhul praeguste reeglite valikuline muutmine, mis kujutab endast eespool kirjeldatud võimaluste osalist täide viimist. Üldiselt on nende kahe variandi kehtestamisel eelduseks, et haiglate tegevust ei saa liikmesriigis käibemaksuga maksustada. (Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub) Eestis on haiglad registreeritud ettevõtjatena ja maksukohustuslaseks registreerimine ei ole raskendatud.

Seega Eesti näitel võiks võrrelda erinevaid käibemaksu reformi võimalusi lastehoiu teenuse pakkumisel. Aluseks võetakse lasteaia näite, kus teenus koosneb koha- ja toitlustustasust. Pakutav teenus ei ole käibemaksuga maksustatud, sest tulenevalt Euroopa Liidu Nõukogu direktiivist ei ole antud teenus 2016. aastal kehtiva korra järgi käibemaksuga maksustatav, kui teenus on kohaliku omavalitsuse eelarvest rahastatav. Kuna mingi osa erasektoris pakutava lastehoiu teenuse kohatasu hinnast rahastab vanemate taotluse alusel ka kohalik omavalitsus, siis on tabelis 3 esitatud näites ka erasektori pakutava teenuse kohatasu käibemaksuvaba. Pakutava teenuse võrdlus on esitatud tabelis 3. Tabelis on esitatud andmed kolmel alusel:

1. 2016. aastal kehtiva korra järgi;
2. kui teenust pakuks erasektor;
3. kui teenust pakuks avalik sektor.

Teenuse hinnaks on võetud 100 eurot, mis jaguneb 30 toitlustustasuks ja 70 kohatasuks. Lasteaia toitlustustasu kehtestab kohalik omavalitsus, enamasti on see ümardatult 1,5 eurot ja kuus on lasteaia päevi keskmiselt 20, seega ühe kuu toitlustustasuks võiks olla ümardatult 30 eurot. Lasteaia kohatasuks võib 2016. aastal Eestis olla vastavalt koolieelse lasteasutuse

seaduse paragrahvi 27 lõike 3 alusel kuni 20% Vabariigi Valitsuse kehtestatud palga alammäärast (Koolieelse lasteasutuse seadus, 2016). Seega 70 eurot kohatasuna on aluseks võetud, et lihtsustada arvutuskäigu jälgimist. Tabelis 3 vaadeldakse, kuidas muutuks teenuse hind erinevate reformide käigus. Käibemaksumääraks on näites 20 %.

Tabelis 3 esitatud teenuse hind on käibemaksuvabana 100 eurot, kuid peale käibemaksureformi lisandub algsele 100-le eurole käibemaks 20 eurot, kui reform seda ette näeb. Erasektori pakutava teenuse hind on tänase korra järgi lisandunud käibemaksu võrra kõrgem, sest esitatud andmete eelduseks on, et eraettevõtja, kes osutab toitlustusteenust on käibemaksukohustuslane. Näite puhul enim reformi saab käibemaksu lisada vaid toitlustustasule, mida ostetakse sisse. Samuti on toitlustustasult võimalik käibemaksu ka sisendina maha arvata. Sisendkäibemaks 30-st eurost on 5 eurot, seega käibemaksukohustuslase kanda jääb maksukohustus 1 euro. Arvutuslikult näeb see tehe välja nii $(30-30/120\%)-30*20\%=-1$; negatiivne number näitab, et tekib maksukohustus. Kokkuvõtlikult on erasektori tegevuskulud suuremad käibemaksukohustuse tõttu. Seega tekib teenuse pakkumisel turul avaliku- ja erasektori vahel konkurentsimoonus, sest esimene neist saab teenuse osutamisele kulutada 100 eurot, kuid teine 99 eurot ja 1 maksab riigile käibemaksuna.

Tabelist 3 nähtub, et täieliku maksustamise meetodi või artikli 13 tühistamise rakendamisel käibemaksusüsteemi reformina, lisanduks lapsehoidmise teenusele 20 eurot, mis tähendab tarbija jaoks hinnatõusu, kuid tegelikkuses kaoksid ära väljundist tulenevad moonutused, sest maksustamise kord ühtlustub. Samuti väheneks mõlema reformiga probleem, mis tuleneb sisendi mahaarvamisest ning hõlbustuks avaliku sektori jaoks käibemaksukohustuslaseks registreerimise alused, sest maksustamise alused on ka lihtsustunud.

Tabel 3. Lastehoiu teenuse pakkumise hinna võrdlus võimalike käibemaksusüsteemi reformides (eurodes) (autori koostatud)

Käibemaksuga maksustamine	Teenuse pakkuja							
	Tänane kord				Peale käibemaksureformi			
	Avalik sektor		Erasektor		Avalik sektor		Erasektor	
Täielik maksustamine	Teenuse hind	Lisanduv käibemaks	Teenuse hind	Lisanduv käibemaks	Teenuse hind	Lisanduv käibemaks	Teenuse hind	Lisanduv käibemaks
tasul põhinev maksustamine	100,00	0,00	106,00	6,00	120,00	20,00	120,00	20,00
tasust sõltumatu maksustamine	100,00	0,00	106,00	6,00	120,00	20,00	120,00	20,00
Sisendkäibemaksu tagastamine	100,00	0,00	106,00	6,00	100,00	0,00	106,00	6,00
Artikli 13 tühistamine	100,00	0,00	106,00	6,00	120,00	20,00	120,00	20,00

Juhul kui käibemaksusüsteemi reform kehtestatakse sisendkäibemaksu tagastamise meetodil, siis teenuse hind ei muutu, kuid käibemaks, mis kajastub näiteks mänguasjade ostmisel hinnas, on võimalus sisendina maha arvata ja tagastatakse hüvitussüsteemi kaudu. Samas jääks selle reformimeetodi puhul alles hinnamoonutus erasektori ja avaliku sektori poolt pakutava teenuse vahel, sest antud meetodi puhul ei saaks avaliku sektori asutusest käibemaksukohustuslast ning teenusele ei lisanduks käibemaksu.

Tabelit 3 vaadeldes tuleb tähele panna, et kuigi võrdlusest näivad täielikult maksustamise ja artikli 13 tühistamise meetodid sarnased, on tegelikkuses avaliku sektori pakutavad teenused iseloomult väga erinevad, mistõttu ei ole ka käibemaksuga maksustamine nii ühene kõigi teenuste puhul. Omavahel on raske võrrelda näiteks konkreetset lastehoiu teenust ja päästeameti teenust või kohtumõistmist. Viimastena nimetatud teenuste maksustamine võib elanikkonnas tekitada arusaamatust, milleks on neid vaja maksustada, kui kaasneb kulu ka riigieelarvele.

Kehtestades ükskõik millise muudatuse, mis on esitatud tabelis 3 käibemaksusüsteemi reformina, tekib lisakulu riigieelarvele. Kuigi tabelist saab järeldada, et käibemaksu laekumine riigieelarvesse peaks kasvama pea kõigi reformivõimaluste puhul, siis tegelikkuses kaasneksid ka lisakulutused muudatuste kehtestamisel, sest koos süsteemiga peaks muutuma ka hetkel kehtiv avaliku sektori asutuste rahastamine. Samuti kasvaksid avaliku sektori poolt pakutavate teenuste hinnad ja väheneksid töökohad avaliku sektori asutuses, sest praegu osutab avalik sektor tihti teenust, mida võiks pakkuda ka erasektor ning seejuures väiksemate tegevuskuludega. Käibemaksuvabastuste tühistamine lihtsustaks alltöövõttu, seega tekiks erasektorisse töökohti juurde. Kui avalik sektor delegeeriks oma tegevust rohkem erasektorile, muutuks kogu riigi majandus efektiivsemaks, käibemaksusüsteem lihtsustuks ja oleks neutraalsem ning konkurentsimoonutused turul väheneksid.

Kokkuvõetult on reformivõimalusteks: avalikes huvides teostatavate tegevuste täieliku maksustamise mudel, mida saaks kehtestada kahel viisil: tasul põhinev maksustamine või tasust sõltumatu maksustamine; reformimeetod sisendkäibemaksu tagastamiseks olukordades, kus tegevus on direktiivi alusel mittemaksustatud või maksust vabastatud; kolmandaks võimaluseks oleks artikli 13 tühistamine, kuid avalikes huvides säilitataks maksuvabastused sellise variandiga, et tagataks avaliku- ja erasektori võrdne kohtlemine.

Erinevate reformide võrdlus on esitatud ka tabelis, kus on kõrvutatud sama teenuse pakkumist era- ja avalikus sektoris ning välja on toodud ka näide sellest, milline hinnaerinevus on täna teenuse pakkumisel. Näitliku teenusena on võetud lastehoiu teenus, mida pakutakse nii era- kui ka kohalike omavalitsuste lasteaedades. Teenusena müüakse nii hoiu kui ka toitlustus teenust koos. Antud näite puhul tuleb tähele panna, et kõik avaliku sektori pakutavad teenused ei ole samastatavad antud teenusega.

KOKKUVÕTE

Avalik sektor on majandussektor, milles võtmerolli mängib riik. Avalik-õiguslik juriidiline isik teostab oma võimu erinevate tegevuste kaudu. Nagu erasektor, tegeleb ka avaliksektor ettevõtlusega, kuid ettevõtlusega tegelemine ei ole avaliku sektori peamine ülesanne. Üks suurimad erinevusi on see, et avaliku sektori eesmärk ei ole kasumi teenimine. Käibemaksukohustus tekib teenuse sisu järgi, mitte osutaja tõttu, mis tulekski reformimisel aluseks võtta.

Teema aktuaalsus seisnes selles, et Euroopa Komisjon töötab välja ajakohast käibemaksusüsteemi, mis peaks muuhulgas andma selgema pildi, milliste majandustegevuste korral peab avalik-õiguslik organ ennast registreerima käibemaksukohustuslaseks.

Töö oli uudne, sest autorile teada olevalt ei ole palju uuritud Eestis kehtiva käibemaksusüsteemi reformimise võimalusi ega ka analüüsitud reformimõju. Samas kui mujal Euroopas on diskusioon avatud. Seega annab antud töö ülevaate seaduse muudatuse mõjust ühiskonna majandusele.

Uurimisprobleem seisnes selles, et hetkel kehtiv käibemaksusüsteem tekitab konkurentsimoonusi, sest praegused regulatsioonid ei ole majanduslikult neutraalsed. Avalikes huvides jõustatud maksuvabastusega teenuseid ei paku tänasel turul ainult avalik sektor, vaid ka erasektor osutab sarnase iseloomuga teenuseid. Tekkinud on vajadus käibemaksusüsteemi järele, mis oleks vastav turul valitsevale olukorrale, kus konkureerivad omavahel nii riigi- kui ka eraettevõtted, ja mis oleks rohkem suunatud tulevikku.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida avaliku sektori käibemaksuga maksustamise reformimise võimalusi Eestis.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Seejuures selgitati ka käibemaksukohustuslase mõistet ja olemust, ning toodi välja ka piiratud käibemaksukohustuslase mõiste. Esimese peatüki esimeses alapeatükis selgus, et käibemaks

on oma olemuselt kaudne riiklik maks, mille puhul kehtib sihtkohamaa printsiip. Samuti on see maks ka objektiivne ja neutraalne. Käibemaksuna käsitletakse lisandunud väärtuse maksu, mis jääb lõpptarbija kanda. Seejuures selgitati näitlikult, kuidas on võimalik sisendi maha arvamisega vältida maksu kuhjumist. Käibemaksukohustuslaseks on isik, kes tegeleb ettevõtlusega ja kel on õigus sisendkäibemaks maha arvata, mille on maksuobjektile lisanud teine käibemaksukohustlane. Käibemaks ei tohi koormata ettevõtjat. Piiratud maksukohustlane saab olla mis tahes juriidiline isik, kuid ta ei saa sisendkäibemaksu maha arvata saadud teenustelt või ostetud kaubalt.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade riigi rollist majanduses ja seejuures avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemisest. Kokkuvõtvalt oli teises alapeatükis kirjeldatud avaliku sektori rolli ja mis on selle põhiülesandeks - riigi valitsemine ja haldamine ning reguleerida turgu vastavalt vajadustele. Avaliku sektori kaupsid ja teenuseid pakutakse enamjaolt kas monopolina või konkrentsis erasektoriga. Erasektoris on ettevõtluse peamiseks eesmärgiks kasumi teenimine, kuid avaliku sektori ülesandeks see ei ole. Avalik sektor pakub kaupade ja teenustena neid tooteid, mida erasektoril ei ole kasumlik pakkuda. Et mitte moonutada turul konkurentsi, tuleb ka avaliku sektori ettevõtlust maksustada käibemaksuga. Käibemaksuga maksustamise seisukohalt ei ole oluline, kas ettevõtlus toimub era- või avalikes huvides, kui sisendkäibemaksu on vaja maha arvata ettevõtluse jaoks, tuleb see maha arvata, et käibemaks ei hakkaks kuhjuma. Selleks, et ei tekiks tegevus- ja konkrentsimoonutusi ning käibemaksuga maksustamisel säiliks neutraalsuspõhimõtted, tuleks seadusandlust kaasajastada.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida avaliku sektori käibemaksukohustuslaseks olemise vastuolusid. Kokkuvõtvalt selgus teise peatüki esimeses alapeatükis, et Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi nimekiri, mis käsitleb avaliku sektori käibemaksukohustuse tekkimist, ei ole muutnud asja lihtsamaks, sest see on teinud keerulisemaks käibemaksukohustuse kindlaks tegemise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise. Direktiivist tulenevate erisuste tõttu on tekkinud ka palju probleeme seoses neutraalsusepõhimõtte järgimisega. Käibemaksuga maksustamise seisukohalt ei ole oluline, kas ettevõtlus toimub era- või avalikes huvides, kui sisendkäibemaksu on vaja maha arvata ettevõtluse jaoks, tuleb

see maha arvata, et käibemaks ei hakkaks kuhjuma ja säilitaks neutraalsuspõhimõtte. Selleks, et ei tekiks tegevusemoonutusi ja takistusi, tuleks seadusandlust kaasajastada.

Neljandaks uurimisülesandeks oli hinnata teooriast tulenevaid reformivõimalusi ja mõju. Teisepeatüki teises alapeatükis toodi välja erinevad käibemaksu reformivõimalused, mille üle diskuteeritakse täna Euroopa Komisjonis. Reformivõimalusteks on: avalik-õiguslike asutuste ja avalikes huvides teostatavate tegevuste täieliku maksustamise mudel, mida saaks kehtestada kahel viisil: tasul põhinev maksustamine või tasust sõltumatu maksustamine, erinevus seisneb selles, et avalik-õiguslike asutuste tegevust maksustatakse ka siis, kui eritasu nende eest ei saada; järgmiseks reformi võimaluseks oleks sisendkäibemaksu tagastamine olukordades, kus tegevus on direktiivi alusel mittemaksustatud või maksust vabastatud; kolmandaks võimaluseks oleks artikli 13 tühistamine, kuid avalikes huvides säilitataks maksuvabastused sellise variandiga, et tagataks avaliku- ja erasektorit võrdne kohtlemine. Võrdlus on esitatud ka tabelis, kus on võrreldud sama teenuse pakkumist era- ja avaliku sektori poolt ning välja on toodud ka näide sellest, kuidas saab teenust pakkuda täna.

Edaspidi võiks teadustööde raames uurida, kas praegused direktiivi maksuvabastused on üldse veel asjakohased. Siin juures pean silmas näiteks, kas see, et käibemaksust on vabastatud sellised teenused ringhääling, jäätmekäitluse või postiteenus, kuid kindlasti võib vaadelda ka teisi maksuvabastusi.

SUMMARY

In European Union one consumption tax is established as value added tax. Value added tax is one of the most complicated taxes, because of many specific details.

The title of the diploma thesis is „Possibilities to Reform the Imposition of VAT in the Public Sector of Estonia“. The thesis is written in Estonian and consists of 37 pages. The author has used 32 literature sources, which are all referred to in the text.

The subject is actual because the European Commission has been amended at VAT directive. The consultation is opened to review the current VAT rules on the public sector. The renewed VAT directive should create a simpler and more efficient VAT system in EU.

The aim of the thesis is to analyze different reform options for VAT rules on the public sector. In order to prove the thesis of this research, the following points will be elaborated:

1. An overview of the idea and nature of VAT.
2. An overview of the government role in economics and being a payer of VAT.
3. Analysis of the conflicts of the VAT payers in the public sector.
4. Analysis of the influence of the VAT system reformation to the public sector.

The reformation analysis is built on the European Commission's Directorate-General Taxation and Customs Union consultation document. By introducing any change to the VAT system, there will be an additional cost for the state budget. Comparison, which is represented in the work, can be concluded that the tax revenue to the state budget is expected to grow to almost all reform options, but also would have a negative impact on public employment and high changeover costs. Cancellation of VAT exemptions would facilitate subcontracting, and thus will grow economic efficiency and welfare.

As for further research, it could be suggested to examine whether the current VAT exemptions are still appropriated.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alt, K., 2010. *Avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamine*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Elling, T., 2014. *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötaval praktikule*. s.l.:Print Best Trükikoda OÜ.

Euroopa Kohtu otsus. *Administration de l'enregistrement et des domaines versus Eurodental Sàrl, Case No C-302/93* (1996) ECR.

Euroopa Kohtu otsus. *Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Case No C-253/07* (2008) ECR.

Euroopa Komisjon Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraat, kuupäev puudub. *VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest*. [Võrgumaterjal]

Leitav:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/public_bodies/consultation_document_en.pdf [Kasutatud 03 01 2016].

Copenhagen Economics, 2013. *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. [Võrgumaterjal] Leitav:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf [Kasutatud 30 04 2016].

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, p. 1301–1303, 14.4.1967.

Fox, K. J., 2002. *Efficiency in the Public Sector*. s.l.:Kluwer Academic Publisher Group.

Euroopa kohtu otsus. *GST - Sarviz AG Germania v Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite; Case No C-111/14* (2014) ECR.

Katzner, D. W., 2006. *An Introduction to the Economic Theory of Market Behavior: Microeconomics from a Walrasian Perspective*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.

Kitzmuller, M. & Licetti, M. M., 2012. *Competition Policy - Encouraging Thriving Markets for Development*, Washington, DC: The World Bank.

Kägi, K. & Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. s.l.:OÜ Greif trükikoda, Äripäeva Kirjastuse AS.

Koolieelse lasteasutuse seadus (2016) RT I, 30.12.2015, 22.

Käibemaksuseadus (2016) RT I, 31.12.2015, 12.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. 2., Täiendatud ja muudetud trükk toim. Tallinn: Juura Kirjastus.

Lind, K., 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica nr 4*, pp. lk. 242-251.

Lind, K., 2012. *Käibemaksupettused ja nende tõkestamine*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

Merusk, K., 1994. Avalikõiguslik juriidiline isik kehtivas õiguskorras. *Juridica*, Köide 4, pp. 85-87.

Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B., 1989. *Public Finance in Theory And Practice*. 5th ed. New York: McGraw-Hill.

Parts, E., 2012. *Majandusõpetus P2TP.TK.055*. Tartu: s.n..

Pulk, S., 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. s.l.:Juura, Õigusteabe AS.

Rahandusministeerium, 2006. *Käibemaksu¹ ajalugu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/doc.php?79368&highlight=käibemaksu,ajalugu> [Kasutatud 05 Aprill 2016].

Rahandusministeerium, 2016. *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega (seisuga 01.04.2016)*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaaris_seis_01_04_2016.pdf [Kasutatud 28 04 2016].

Riigikohtu otsus. TNK Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 2. augusti 2007. a maksuotsuse nr 12-5/286 tühistamiseks (2009) 3-3-1-3-09 .

Rahandusministeerium, 2016. *Kohlikud omavalitsused*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/kov> [Kasutatud 01 05 2016].

Stiglitz, J. E., 1995. *Ühiskondliku sektori ökonomika (Economics of the public sector)*. Tallinn: Külim (Originaal: Princeton University Press. 1988).

Tammert, P., 2005. *Maksudus*. Õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele toim. Tallinn: Aimwell.

Terra, B. J. M., Kajus, J. A. ,1997. *Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*. 1st ed. s.l.:IBFD Publications.

Ulst, E., 1998. *Avaliku sektori ökonomika*. s.l.:Tartu Ülikooli Kirjastus.

Ulst, E., 2003. *Avaliku sektori ökonomika*. s.l.:Tartu Ülikooli Kirjastus.

Uustalu, E., 1998. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning -mõistetest. *Juridica*, Köide Nr 3, pp. 124-128.