Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Andrus Arman

FK080

PIIRIÜLESTE KÄIBEMAKSUTAGASTUSTE RAKENDAMINE ALATES 2010

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Mag.iur.

Tallinn 2011

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011
Töö pealkiri: „ Piiriülese käibemaksutagastuse rakendamine alates 2010“	
Töö autor: Andrus Arman	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
Lõputöö on kirjutatud teemal „Piiriülese käibemaksutagastuse rakendamine aastast 2010“. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 58 leheküljest (sisuline osa 43 lehekülge ning lisad 25 lehekülge). Lõputöö koostamisel on kasutatud 31 allikat. Teema on aktuaalne kuna alates 01. jaanuarist 2010 kehtima hakanud käibemaksuseaduse muudatustega on enammakstud käibemaksu piiriülese tagastamise regulatsioon viidud kooskõlla Euroopa Liidu direktiiviga. Uue regulatsiooni kasutamisega on tekkinud probleemid käibemaksu tagastamisel ning selle põhjuseks on asjaolu, et liikmesriigid tõlgendavad ja rakendavad üldist Euroopa Liidu direktiivi erinevalt. Lõputöö eesmärk on analüüsida piiriülese käibemaksutagastamisega seotud probleeme Euroopa Liidus. Selleks, et töö eesmärk saavutada: 1) antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest; 2) analüüsitakse käibemaksu enammakse tekkimise põhjusi; 3) antakse ülevaade piiriülese käibemaksutagastuse õiguslikust regulatsioonist; 4) analüüsitakse piiriülese käibemaksu tagastamise probleeme. Töös kasutab töö autor andmekogumise meetodit, tutvustades vajalike informatsiooniallikaid (käibemaksualased materjalid, õigusaktid jne) ning empiirilise uurimismeetodina on läbi viinud mitmeid intervjuusid, millele tugineb edaspidine analüüs. Autor käsitles Euroopa Liidus liikmesriikide vahelist piiriülese käibemaksutagastuse rakendamise probleeme, mis tekkisid seoses uue Direktiivi 2008/09/EU rakendamisega. Töö tulemusena leidis autor, et probleemid on nii tehnilist, kui ka õigusliku laadi ning on piiriülese käibemaksutagastuse süsteem vajab veel arendamist, et olla kiire ja efektiivne vastavalt maksukorralduse seaduse § 10 lg-le 3.	
Võtmesõnad: käibemaks, käibemaksutagastus, piiriülese käibemaksutagastus	
Ключевые слова: налог на добавочную стоимость, траснграничная система возврата налога на добавочную стоимость	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS 4
1. KÄIBEMAKSU TAGASTAMISE ÕIGUSLIK REGULATSIOON 6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus 6
1.2. Käibemaksu enammakse tekkimise põhjused 14
2. KÄIBEMAKSU TAGASTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID 20
2.1. Piiriülese käibemaksu tagastuse õiguslik regulatsioon 20
2.2. Piiriülese käibemaksutagastuse probleemid 30
KOKKUVÕTE 37
РЕЗЮМЕ 40
VIIDATUD ALLIKAD 42
LISA 1: Kiri Euroopa Liidu maksuhalduritele 45
LISA 2: Euroopa Liidu maksuhaldurite vastused 46
LISA 3: Intervjuu Eesti Maksuhalduriga 52
LISA 4: Vastus Rimess OÜ konsultandilt Kristiina Altilt 53
LISA 5: Intervijuu TTÜ arvelduste talituse juhataja Ave Tammega 56
LISA 6: Intevjuu Nycomed Sefa raamatupidaja Irma Ijavoinen 57

SISSEJUHATUS

Alates 1. maist 2004 on Eesti Vabariik Euroopa Liidu liige. Praeguseks hetkeks pole Euroopa Liidul veel ühist maksupoliitikat, kuid kõik märgid näitavad seda, et liigutakse selle eesmärgi poole. Antud lõputöös vaatleb autor ühte olulist maksu, see on käibemaks. Lõputöö pealkiri on: „Piiriülese käibemaksutagastuste rakendamine alates 2010“. Teema valikul osutus määravaks selle aktuaalsus ning lisaks pole sellel teemal varem Sisekaitseakadeemias lõputööd kirjutatud.

Teema on aktuaalne kuna alates 01. jaanuarist 2010 kehtima hakanud käibemaksuseaduse muudatustega on enammakstud käibemaksu piiriülese tagastamise regulatsioon viidud kooskõlla Euroopa Liidu direktiiviga. Uue regulatsiooni kasutamisega on tekkinud probleemid käibemaksu tagastamisel ning selle põhjuseks on asjaolu, et liikmesriigid tõlgendavad ja rakendavad üldist Euroopa Liidu direktiivi erinevalt.

Alates 01.01.2010 jõustus uus regulatsioon, kus teise liikmesriigi maksukohustuslase taotluse alusel tagastatakse talle vastavalt rahandusministri määrusele enammakstud käibemaks, kui taotlus on esitatud maksukohustuslase asukohariigi maksuhalduri kaudu Eesti maksuhaldurile. Probleemiks on see, et liikmesriigid rakendavad uut korda erinevalt. Ei ole ühtset liikmesriikidevahelist praktikat ja selle tõttu võib tagastusmenetlus ebaõnnestuda.

Lõputöö eesmärk on analüüsida piiriülese käibemaksutagastamisega seotud probleeme Euroopa Liidus.

Selleks, et lõputöö eesmärki saavutada:

1. antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest;
2. analüüsitakse käibemaksu enammakse tekkimise põhjusi;
3. antakse ülevaade piiriülese käibemaksutagastuse õiguslikust regulatsioonist;
4. analüüsitakse piiriülese käibemaksu tagastamise probleeme.

Käesolev lõputöö koosneb kahest osast. Esimese osa koostamisel kasutab töö autor andmekogumise meetodit, tutvustades vajalike informatsiooniallikaid (käibemaksualased raamatud, õigusaktid jne), millele tugineb edaspidine analüüs.

Lõputöö esimeses osa annab autor ülevaate käibemaksu mõistest ja olemusest, see tähendab mis on käibemaks ja kuidas seda rakendatakse. Peale olemuse ja mõiste käsitlemist analüüsitakse esimeses osas käibemaksu enammakse tekkepõhjuseid ning põgusealt puudutatakse ka käibemaksu ajalugu ehk antakse ülevaade käibemaksu tekkest.

Teise osa koostamiseks kasutatakse empiirilist uurimismeetodit. Empiirilise uurimise teostamiseks saadab lõputöö autor kirjad Euroopa Liidu maksuhalduritele nii e-posti, kui ka tavalise posti teel. Peale kirjade viib autor läbi intervjuu Eesti Vabariigi Maksu- ja Tolliametis, Rimess OÜ-s ja Tallinna Tehnikaülikooli raamatupidamise ja eelarveosakonna arvetalituses. Saades teada, kuidas toimub piiriülese käibemaksu tagastamine Eestis ning missuguseid probleeme esineb, analüüsib lõputöö autor nende tekkimise põhjust.

Sisekaitseakadeemia lõputöödes pole veel käsitlenud piiriülese käibemaksutagastuse 2010 aastal kehtima hakanud regulatsiooni, kuna see teema on alles uus. Arvestades sellega, et uus piiriülese käibemaksu tagastamise süsteem on praeguseks kehtinud veidi üle 12 kuu ning vaatamata suhteliselt lühikesele kestvuse perioodile on antud süsteemiga tekkinud juba praegu palju probleeme, mida töö autorr analüüsibki käesolevas lõputöös.

Lõputöös kasutatakse nii eesti kui ka inglise keelset erialakirjandust, Eesti Vabariigi seadusi ning Euroopa Liidu vastavaid direktiive, mis puudutavad piiriülese käibemaksu tagastamise regulatsiooni alates 2010. aastast.

1. KÄIBEMAKSU TAGASTAMISE ÕIGUSLIK REGULATSIOON

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Esimeses peatükis annab töö autor ülevaate käibemaksu mõistest ja olemusest, tutvustab erinevate teadmistega inimestele käibemaksu olemust ja kuidas käibemaksuga maksustatakse füüsilist isikut ehk lõpptarbijat ja juriidilist isikut ehk edasimüüjat, teenuse pakkujat või toote müüjat.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab pea kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid.[1] Siiski käibemaks ei hõlma kõiki kaupu ja teenuseid, nimelt käibemaksuseadus § 16 annab terve rea loetelu kaupadest ja teenustest, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.[2] Käibemaksuga ei maksustata universaalset postiteenust, alg-, põhi- ja keskhariduse teenust, tervishoiu teenust, kindlustust, üüri, kinnisvara võõrandamist, välja arvatud esmakasutuse korral, ja teatud liiki finantsteenuseid nagu laen, liisingtehingud ja nii edasi. Täpsem loetelu on kirjas käibemaksuseaduses ülal mainitud paragrahvis.

Käibemaks on objektiivne maks, sest maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte aga maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta vahet, kes on müüja või ostja.[3] Peale selle on käibemaks perioodiline maks, see tähendab maksu arvestus ja maksmine käib teatud perioodi kaupa. Eestis on selleks perioodiks üldjuhul üks kuu (osadel juhtudel maksuhaldur saab teha erandi ja lubada esitada käibemaksudeklaratsiooni näiteks üks kord kvartalis), samas Euroopas lubatakse ka ühe aasta pikkuseid perioode.[4] Kuna käibemaksukohustuse kandja, see tähendab tarbija, ja käibemaksu maksja, see tähendab juriidiline isik, ei lange kokku on käibemaks kaudne maks.[5] Seega käibemaks on suunatud füüsilisele isikule ehk lõpptarbijale, käibemaksuga ei

---

[1] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009) lk 349
[2] Käibemaksuseadus RT I, 10.12.2010, 16
[3] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009) lk 349
[4] Lehis, Maksuõigus supra nota 1, lk 349
[5] Lehis, Maksuõigus supra nota 1, lk 349

koormata juriidilist isikut ehk ettevõtjat. Juhul kui seda põhimõtet ei järgita, tekivad turul konkurentsitõrked.[6]Administreerimise lihtsustamiseks on maksu arvestajaks ja kogujaks ning riigi ees vastutavaks pandud juriidiline isik.[7]

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada juriidilised isikud käibemaksukohustusest, on käibemaks ülesehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttele.[8] Käibemaksu olemus lisandunud väärtuse maksuna tuleb välja ka seadusest, nimelt käibemaksuseadus § 1 lg-s 2 on öeldud, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna. Lisandunud väärtuse maksuna maksustatakse teenuste osutamist ja kaupade võõrandamist, kusjuures osutatud teenusele või võõrandatud kaubale lisatakse maksusumma.

Lisandunud väärtuse maks arvutatakse järgmise põhimõtte alusel: ühes kuus müüdud kauba või osutatud teenuse summale lisatud käibemaksust arvutatakse maha samal perioodil juriidilise isiku tarbeks teiselt samaväärselt juriidiliselt isikult ostetud kauba või teenuse summale lisatud käibemaksu. Samas kaup või teenus peab olema vajalik juriidilisel isikul ettevõtluses. Teiselt juriidiliselt isikult ostetud kauba või tarbitud teenuse eest makstud käibemaksu nimetatakse sisendkäibemaksuks. Seega ühte ja sama kaupa ja teenust ei maksustata mitmekordselt.

Järgnevalt käsitleb autor kolmeks jaotuvaid käibemaksu üldpõhimõtteid: 1) tarbimismaksu põhimõte; 2) neutraalsuse printsiip; 3) sihtkohamaa printsiip.

Käibemaksuga koormatakse füüsilist isiku ehk tarbijat (edaspidi tarbija), mitte aga juriidilist isikut (edaspidi ettevõtjat). Tarbijaks võivad olla peale füüsilise isiku veel mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik õiguslikud juriidilised isikud, linna ja vallavalitsused ning teatud juhtudel ka juriidilised isikud ise, ühesõnaga kõik need, kes tarbivad kaupu ning ei müü neid edasi. Eelpool sai juba mainitud, et ettevõtja on maksukoguja ning tarbijaks saab teda pidada üksnes siis, kui ta ostab kaupu või teenuseid, mis ei ole seotud otseselt ettevõtlusega.[9]

---

[6] Kalle Kägi, Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastuse AS 2007) lk. 15
[7] Lasse Lehis, Kaspar Lind *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu:OÜ Casus ,2003) lk 15
[8] Lasse Lehis, *Maksuõigu*s (Tallinn: Juura 2009) lk 350
[9] Lehis, Maksuõigus supra nota 1, lk 354

Neutraalsuse põhimõte väljendub selles, et käibemaks on objektiivne maks. Tarbija jaoks ei ole oluline, kes on müüja või teenuse pakkuja, sest käibemaksuga ei maksustata mitte müüja tulu vaid ostja kulutusi tarbimisele.[10]

Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine ehk sihtkohamaa printsiip. Sihtkohamaa printsiip näitab ilmekalt, et käibemaksuga koormatakse tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist. Maksukoormus kandub riiki, kus toimub toote sisuline tarbimine. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb ekspordil rakendada nullmäära ja eksportijale tuleb kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks tagastada. Kaupade ja teenuste import aga tuleb maksustada.[11]

Rääkides käibemaksu ajaloost, võib märkida, et kaupade või teenuste müügi maksustamist tunti juba antiikajal. Varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil.[12] Mõttele hakata siseturul toimuvat kaubavahetust ühtlaselt maksustama tuli hertsog Alva 1567. aastal leidmaks uut maksu, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Tol korral rakendati küll maks, mis iseenesest ka toimis üllatavalt hästi, hoolimata kaupmeeste vastuseisust, samas viis siis maks ülestõusuni, mille järel tekkis iseseisev Hollandi Kuningriik.[13]

Lisandunud väärtuse maksu kehtestamise osas tegi esimesena ettepaneku Wilhelm von Siemens 1919 aastal Saksamaal.[14] Thomas S. Adams tegi USA-s paar aastat peale seda ettepaneku ettevõte tulumaksu kaotamiseks ning luua selle asemele uus maks - käibemaks. Vaatamata sellele, et mõlema mehe ideid ellu ei viidud, kogusid paljud riigid mõtteid hilisemateks perioodideks uute maksude kehtestamisel.

Käibemaks on suhteliselt uus maks, esimest korda kehtestati maks Prantsusmaal 1954. aastal lisandunud väärtuse maksuna (*tax sur la valeur ajoutee)*. Läbi ajaloo on Prantsusmaa traditsiooniliselt olnud otseste maksude vastu, näitena alles 1913. aastal enne I maailmasõda võeti kasutusele tulumaks, mis kaotati kohe sõja alguseks ning sõjapidamist

---

[10] Lasse Lehis, *Maksuõigu*s (Tallinn: Juura 2009) lk 354
[11] Kalle Kägi, Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastuse AS 2007) lk. 17
[12] Lehis, Maksuõigus supra nota 1, lk 352
[13] Ferdinand F.M. Grappenhaus Taxes, Liberti and Property The role of taxation in Democratization and national unity 511-1787
[14] Paul Tammert , Maksundus : õpik koolidele ja kõrgematele õppeasutustele (Talinn: Aimwell 2005) lk 253

finantseeriti laenude ja võlakirjadega.[15] Alates 1968. aastast toimib lisandunud väärtuse maks kõikides Euroopa Liidu maades.[16] Lisandunud väärtuse maksu tekkimisele aitas kaasa ka laienev Euroopa Ühendus.

Euroopa komisjoni 1967. aasta esimese 67/227/EEC ja 67/228/EEC direktiiviga alustati liikmesriikide tarbimismaksude süsteemi ühtlustamist, minnes üle ühisele lisandunud väärtuse maaksule. Euroopa Liitu kuulunud Põhjamaad, välja arvatud Soome, läksid kiiresti üle lisandunud väärtuse maksule. 1970. aastal seoses Euroopa Ühenduse eelarvesüsteemi reformiga otsustati liikmesriikide maksete aluseks määrata lisandunud väärtuse maksu laekumine.[17]

Esimese direktiivi 67/227/EEC preambulas on kirjas Euroopa Liidu asutamislepingu eesmärk, kehtestada antud majandusliidu raames ühisturg, mille tunnusteks oleks kodumaisele turule sarnased tunnused, nagu näiteks aus konkurents ja ühetaoline tarbimise maksustamine. Eesmärgi saavutamine eeldab kõikides liikmesriikides lisandunud väärtuse maksu ühetaolist regulatsiooni, mis ei taksitaks kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisturul. Direktiivi vastuvõtmise ajal taoline regulatsioon puudus, õigemini ei rahuldanud seatud vajadusi, seega oli vajalik saavutada õigusaktide kooskõlastamine, et välistada konkurentsi moonutavad faktorid.[18]

Esimese direktiivi kohaselt pidid liikmesriigid müügimaksu asendama 1. jaanuariks 1970 lisandunud väärtuse maksuga. Direktiivi kohaselt on lisandunud väärtuse maks printsiibiks kaupade ja teenuste tarbimisele üldise maksu kehtestamine täpses proportsioonis toodete ja teenuste hinnaga. Seda sõltumata tehingute arvust, mis toimuvad tootmise ja jaotamise protsessis enne maksukohustuse tekkimist.[19]

Lisandunud väärtuse maksustamise üldine süsteem kehtestati Teises Direktiivis 73/239/EEU, mille kohaselt maksustatakse lisandunud väärtuse maksuga maksukohustuslase kaupade ja teenuste käivet riigi territooriumil ja kaupade importi. Defineeriti mõisted „riigi territoorium“, „kaupade käive“ ja „teenuste osutamine“.

---

[15] Arnold J. Heidenheimer, Hugh Heclo, Carolyn Teich Adams „Võrdlev halduspoliitika, Sotsiaalse valiku poliitika Ameerikas, Euroopas, Jaapanis
[16] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009) lk 354
[17] Paul Tammert , Maksundus : õpik koolidele ja kõrgematele õppeasutustele (Talinn: Aimwell 2005) lk 253
[18] Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn:Juura 2001) lk 9
[19] *Ibid,* lk 10

Sätestati, et maks tuleb arvutada kaupade käibelt riigi territooriumil kaupade ja teenuste hinnalt ning kaupade importimisel kaupade tolliväärtuselt. Liikmesriigid võisid teatud kaupadele ja teenustele kehtestada madalamad või kõrgendatud maksumäärad, kusjuures kaupade ühtseid loetelusid, millele kehtestada maksusoodustusi või tõsta maksu polnud. Piiranguid seati vaid kaupade ja teenuste 0% määraga maksustamise osas. Sätestati, et import tuleb maksustada sama määraga, mis on kehtestatud sarnaste kaupade käibele riigi territooriumil.[20]

Liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seaduste ühtlustamiseks võeti 17. mail 1977 vastu Euroopa Ühenduse Nõukogu Kuues Direktiiv. Kuuenda Direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgnevatest prioriteetidest:

1. Saavutada jätkuv inimeste, kaupade, teenuste ja kapitali liikumispiirangute kõrvaldamine ning rahvuslike majanduste integreerimine. Liikmesriikidevahelises kaubanduses tuli tagada ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis ei oleks diskrimineeriv kaupade ja teenuste päritolu suhtes ning võimaldaks ausat konkurentsi ühisturul. Selleks peeti vajalikuks defineerida mõisted „ maksukohustuslane“ ja „maksustatav tehing“.
2. Määratleda seni liikmesriikide vahel vaidlusobjektiks olnud maksustavate tehingute teostamise asukohta, seda eriti teenuste osutamisel ja monteeritavate seadmete osas.
3. Harmoniseerida maksubaasi nii, et maksustavatele tehingutele rakendatav ühtne maksumäär tagaks võrreldavad tulemused kõikides liikmesriikides.
4. Kooskõlastada maksu mahaarvamist määravad reeglid ulatuses, mis mõjuvad tasumisele kuuluvat summat. Hakata kasutama mahaarvamise proportsiooni arvestamisel ühtset metoodikat kõikides liikmesriikides.
5. Harmoniseerida maksumaksjate kohustused liikmesriikides nii palju kui võimalik, et oleks tagatud maksude kogumine kõikides liikmesriikides samasugusel viisil.
6. Kehtestada üleminekuperiood, et järk järgult vastu võtta vastavate valdkondade riiklikud seadused.[21]

Suure hulga paranduste tõttu, mis tehti Kuuendasse Direktiivi, muutus see raskesti loetavaks. Euroopa Nõukogu võttis 28. novembril 2006 vastu Direktiivi 2006/112/EU,

[20] Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn:Juura 2001) lk 10
[21] *Ibid,* lk 11

millega sõnastati Kuues Direktiiv ümber. Uuesti sõnastatud Direktiiv sisaldab endas veel 1967. aasta Direktiivis 67/227/EEC kohaldatavaid sätteid kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide kohta ning siit tulenevalt tunnistati Direktiiv 67/227/EEC kehtetuks. Uus Direktiiv 2006/112/EU hakkas kehtima 01. jaanuarist 2007.

Lõputöö autori hinnangul on tähtis selgitada lahti käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu arengut Eestis detailsemalt, kuna selle areng toimus Eestis mõnevõrra teisiti Lääne Euroopa riikidest. Esimest korda kehtestati käibemaks Eestis 1932. aastal. Maks nimetati läbikäigu maksuks ning mõeldud oli see eelarve tasakaalustamiseks, tööpuudusega eramajanduse tasakaalustamiseks. Ettevõtted pidid maksma läbikäigult, nõnda nimetati tol ajal käivet, maksu 0,5 kuni 3,5%.[22] Nii nagu tänasel päeval, nii ka tol ajal polnud maksustatud kõik ettevõtted. Arvestades tänapäeva ühiskonna keerukust ja mitmekülgsust ning tarbimisharjumuste muutmist on maksuraskus muutunud, siiski on maksuvabastused mõneti võrreldavad. Vabastatud olid krediidiasutused, kino- ja teatriettevõtted, tubakatoodete ja alkoholi tootjad (viimasele kahele artiklile oli kehtestatud aktsiis), piimatööstused ja raamatute väljaandjad. Samuti ei maksustatud eksporditava kauba käivet. Tegemist oli ette makstava maksuga, mida arvestati eelneva aasta käibe põhjal. Igal aastal uuendati maksuasutustes ettevõtete nimekirja ja tehti neile ettemaksu kaardid.[23] Selline ettemaksusüsteem nõuab väiksemaid administreerimiskulusid maksuhaldurilt, samas, kui ettevõte käive suureneb aasta jooksul hüppeliselt jääb riigil maksuraha saamata.

Pärast seda kui Eesti okupeeriti *Wehrmacht*'i poolt 1941. aastal, tuli ka õiguse valdkonnas teha muudatusi vastavalt uue okupandi, Saksa riigi, soovidele. See kehtis ka maksude puhul, kuna Saksa riik vajas sõja jätkamiseks idarindel palju ressurssi. Kohalikel võimudel ei lastud seaduste kehtestamisel eriti kaasa rääkida. Käibemaksu kohta käivaid õigusakte võis leida *Amtsblattist*, mis meie mõistes on tänapäeval Riigi Teataja. Kindralkomissari korraldusi käibemaksu teostamiseeskirjade kohta avaldati ka ajalehes, milleks enamasti oli „Võitlev sõna". Käibe liike, mida maksustati, oli kolm: müük ja teenused tasu eest; omatarvitus (sarnaneb omatarbega); kaupade üleminek mitmeastmelises ettevõttes ühest tootmisastmest teise. Saksa okupatsiooni ajal rakendatud põhiline maksumäär oli 3%.[24]

---

[22] Rahandusministeerium *„Käibemaksu ajalugu"* (2006) < http://www.fin.ee/index.php?id=280 > 28.02.2011
[23] Rahandusministeerium *„Käibemaksu ajalugu"* sopra nota 12.
[24] H.Zerbe" *„Käibemaks ühistegelikes ettevõtteis"* (Tallinn, Agronoom 1943)

Nõukogude liidus kehtestati käibemaks 1930.-31. aastal.[25] Kahtlemata täitis 1929. aasta oktoobri lõpu „must reede“ (börsikrahh USA-s) murrangut, Stalin ja seltsimehed asusid 1930. aasta algusest suurejoonelisi plaane sõjatööstuse rajamiseks ja Punaarmee väljaarendamiseks.[26] Taheti vallutada maailma ning selleks, et luua hiigelarmeed, millega maailma vallutada oli vaja raha. Esimesed 13 aastat Nõukogude võimu oli näidanud, et inimesed õppisid oma järelejäänud vara hästi peitma. Siit tuligi Stalinile ja teistele seltsimeestele idee „lüüa kaks kärbest ühe hoobiga“.

Industrialiseerimine ja Punaarmee rahastamine tähtis abinõu oli viina tootmine ja müük. Ajapikku sai viinamüügi tulust koguni Nõukogude Liidu riigieelarve põhiartikkel. Poliitbüroo otsustas 15. septembril 1930 rakendada vajalikke abinõusid viina tootmise kiireks suurendamiseks.[27] Siit tulenevalt poliitbüroo võttis endale armee rahastamiseks viina tarbimiselt käibemaksu ja samas monopoliseeris terve ettevõtluse, see tähendab viina tootmise, saades ka sellelt maksimaalset kasumit.

22. septembril 1944 okupeeriti Tallinn ja Eestist sai Nõukogude liidu osa ja sellega algas ka Nõukogude liidus kehtinud maksusüsteemi rakendamine, sealhulgas ka käibemaksu rakendamine. Maksu uuendati mõningal määral 1975. aastal, kuid siiski, mis peamine, Nõukogude Liidus kehtinud käibemaksul puudus üleliiduline maksumäär. Erinevatel tööstusharudel oli erinev maksumäär.[28]

Eesti taasiseseisvus 20. augustil 1991 kell 23.02. Käibemaks kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990 määrusega nr 209 “Käibemaksuga maksustamise kord”, mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. Käibemaksu kehtimise esimesel aastal olid maksumaksmise alused tänapäevases mõistes küllaltki harjumatud. Lisaks nimetatud määrusele reguleeris antud valdkonda Maksuameti 4. jaanuari 1991 kiri “Käibemaksu rakendamise ajutine juhend”, mille alusel toimus maksu maksmine. Kui juhendi ja määruse vahel ilmnesid erinevused, siis lähtuti juhendist.[29] Käibemaksumääraks oli 7% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast, kohalikud omavalitsused võisid kehtestada oma haldusterritooriumil jaekaubale täiendava maksumäära, mis ei tohtinud ületada 3% kauba

[25] Luule Vilms, *Käibemaks* (Tallinn, ENSV Agrotööstuskoondise Tehnoloogia ja Konstrueerimise Büroo 1984) lk 6
[26] Bodan Musial, *Sihikul oli Saksaamaa* (Talinn, Tänapäev 2009) lk 195
[27] Bodan Musial, *Sihikul oli Saksaamaa* (Talinn, Tänapäev 2009) lk 97, 102
[28] Luule Vilms, *Käibemaks* (Tallinn, ENSV Agrotööstuskoondise Tehnoloogia ja Konstrueerimise Büroo, 1984), lk 6
[29] Rahandusministeerium *„Käibemaksu ajalugu“* sopra nota

või teenuse käibemaksuta müügihinnast. Omavalitsuse kehtestatud lisa määra ei lubatud sisendis maha arvata.[30]

Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1. jaanuarist 1992, käibemaksumääraks kehtestati 10%. Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee Dekreediga nr. 35 19. juunist 1992 kehtestati, et järgmisest päevast see on siis 20. juunist 1992 on käibemaksu määraks 18%.[31] 20. juunil 1992 algas Eesti Vabariigis rahavahetus, mis kestis kolm päeva. Iga inimene sai vahetada 1500 rubla kursiga 1:10-le. Eesti oli rahavahetuse mõttes kõige radikaalsem riik Balti riikidest, kuna Eestis puudus ülemineku raha nagu näiteks Lätis. Krooni tulekuga kadus okupatsiooni viimane märk, rubla, meie majanduselust ja käibemaks sai ühtse 18% määra.

Peale taasiseseisvumist on Eestis kehtinud neli erinevat käibemaksuseadust. Ülemnõukogus 16.01.1991 vastu võetud Eesti Vabariigi käibemaksuseadus kehtis 01.01.1992 kuni 31.12.1993.[32] Riigikogus 25.08.1993 vastu võetud käibemaksuseadus, mida muudeti ühtekokku 37 korda kehtis 01.01.1994 kuni 31.12.2001.[33] Alates 01.01.2002 kuni 30.04.2004 kehtis 13.06.2001 vastu võetud käibemaksuseadus, mida jõuti kahe aasta jooksul muuta 14 korda.[34] Eesti liitumisel Euroopa Liiduga hakkas kehtima 10.12.2003 vastu võetud käibemaksuseadus, mis kehtib tänaseni.[35]

Kokkuvõtteks võib öelda, et käibemaksu puhul on tegemist objektiivse maksuga, millega maksustatakse tarbimist. Seega käibemaksu põhiraskust kannab füüsiline isik, mitte juriidiline isik, kes sisuliselt on ainult käibemaksu koguja ja riigile edasi kandja. Käibemaks, mis hetkel Eestis toimib on läbi teinud pika tee alanuna aastast 1932 läbikäigumaksuna kuni aastani 2004, kui Eesti astus Euroopa Liitu ja sai üheks tollel hetkel 24 liiduvabariigist. Euroopa Liidus toimuvad pidevad käibemaksu regulatsioonide muudatused näitavad liikmesriikide tõsist pingutust, et muuta seadust ühtlaseks üle Euroopa Liidu, loomaks ühtlast tugevat liitu. Lõputöö sisu paremaks arusaamiseks annab autor teises alapeatükis ülevaate käibemaksu enammakse tekke põhjustest.

---

[30] Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn, Juura 2001) lk 13
[31] Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (Tallinn, Juura 2001) lk 12,13
[32] Eesti Vabariigi käibemaksuseadus 16.11.1991, jõustunud 01.01.1992 – RT,1991, 36, 447 RT I 1993, 35,
[33] Käibemaksuseadus 25.08.1993, jõustunud 01.01.1994 – RT I 1993, 60, 847.
[34] Käibemaksuseadus 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I 2001, 64, 368.
[35] Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004 – RT I 2003, 82, 554

1.2. Käibemaksu enammakse tekkimise põhjused

Kui juriidiline isik ostab ettevõtluse tarbeks kaupa või teenust teiselt juriidiliselt isikult ning mõlemad isikud on Eesti käibemaksukohustuslased, on ostjal õigus soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks maha arvata tema poolt sama perioodi maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksu summast. Kuludes sisalduvat käibemaksu nimetatakse sisendkäibemaksuks ning enne maksustamisperioodi käibelt riigile käibemaksu tasumist arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha[36].

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasel. Erandiks on välismaa ettevõtjad, kellele nähakse ette Eestis ostetud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu tagastamine. Peale nende on veel erandkorras ette nähtud käibemaksu tagastamine välisesindustele ja diplomaatidele ning välisabina saadud ja välislaenude eest soetatud kaupadelt.[37]

Käibemaks tagastatakse maksukorralduse seaduses sätestatud enammakse tagastamist puudutavate § 105-107 alusel. Summa, mille tagasisaamiseks isikul on õigus, tagastatakse maksukorralduse seadus § 106 lg 2 alusel 30 päeva jooksul alates taotluse saamise päevast, kui maksuseaduses ei ole teist tähtaega sätestatud. Seega on üldine tähtaeg 30 päeva, mille jooksul enammakstud maksusumma tuleb isikule tagastada.[38]

Käibemaksu enammakse tekkimise põhjuseid on mitmeid, töö autor esitab alljärgnevalt mõningad käibemaksu enammakse tekkimise põhjuseid millega annab ülevaate probleemi olemusest.

Enammakse, nagu eelnevalt mainitud, võib tekkida mitmeti, üks enamlevinud viise on ettevõte alustamise staadiumis. Peale seda, kui ettevõte on ennast registreerinud äriregistris või samaväärses registris Euroopa Liidus, hakkab ettevõte ostma endale tegevuseks

[36] Kalle Kägi, Urmas Võimre, *Käibemaks* (Tallinn: Äripäeva kirjastuse AS 2007) lk. 180
[37] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009) lk 409
[38] Maksu- ja Tolliamet "Sisendkäibemaksu tagastamine" seisuga 11.01 2011 http://www.emta.ee/index.php?id=28454&highlight=enammakse>

vajaminevat kaupa ja teenuseid. Alustavale ettevõttele väljastatakse algdokumendid (edaspidi arved) üldjuhul käibemaksuga, mida käibemaksukohustuslasest alustav äriühing saabki sisendkäibemaksuna maha arvata (vaatamata sellele, et äriühingul maksustatavat käivet veel tekkinud ei ole). Käibemaks on oma olemuselt mittekumuleeruv tarbimismaks[39]. Selleks, et lõpptarbijale edasimüüdav kaup maksustataks vaid tarbimisetapis käibemaksuga, peabki vahelülides olevad ettevõtted sisendis käibemaksu maha arvestama.

Maksukohustuslase mõiste osas on Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-110/94 jõudnud põhimõttelise tähtsusega järeldusele, et maksukohustuslasena tuleb käsitleda ka alustavat ettevõtet, kes on teinud kulutusi oma äritegevuse alustamiseks. Oluliseks otsuseks on ka Faxworldi kohtuasi C-137/02, mis puudutab Saksamaal *vorgründungsgesellschafti*. *Vorgründungsgesellschaft* on Saksamaal eriline ettevõtlusliik, mis eelneb aktsiaseltsi asutamisele ja mille loovad tulevase aktsiaseltsi asutajad. Selles etapis tehakse juba kulutusi loodava aktsiaseltsi tarbeks. Kui aktsiaselts on asutatud, annab *vorgründungsgesellschaft* varad, õigused ja kohustused üle. Kuigi juriidilise isiku vara üleandmist käibeks ei loeta, asus Euroopa Kohus seisukohale, et siiski on tegemist majandustegevusega ja ettevõtluseks tehtud kulutused võib sisendkäibemaksuna maha arvata.

Eestis kehtiva käibemaksuseaduse § 19 lg 1 alusel tekib maksukohustuslasel kohustus maksta käibemaksu kui käive ületab 16 000 eurot aastas või sama paragrahvi lõige 2 alusel, kui ta on ennast ise maksukohustuslaseks registreerinud. Selline seaduse erisus jätab Eesti ettevõtted konkurentsis teiste riikide ettevõtetega kehvemasse seisu, sest enne 16 000 euro suuruse käibe saavutamist käibemaks kumuleerub, kuid antud töös me seda probleemi ei puuduta.

Teiseks käibemaksu enammakse tekkimise võimaluseks on projektipõhistel ehitusettevõtetel, kus projekti alguses on ettevõttel oluliselt rohkem kulutusi, kui projekti lõpus, millal tekib arve esitamisel kliendile käibemaksukohustus. Enamus Eestis tegutsevaid ehitusettevõtteid ostab ehituseks vajamineva materjali koha pealt. Ehitusmaterjal on vastavalt käibemaksuseadusele maksustatav tavamääraga ehk siis 20%-

[39] Kalle Kägi, Urmas Võimre, Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastuse AS 2007) lk 13

ga. Laialt levinud traditsiooni kohaselt tellib klient ehitajalt hoone ehituse tingimusega „võtmed kätte“.

„Võtmed kätte“ tingimus kujutab endast sisuliselt seda, et ehitaja annab kliendile üle valmis objekti või hoone, kliendil on vaja kõigest sisse kolida. Ehituse rahastamine jagatakse tavaliselt etappidesse, etappidel makstav summa võib olla sümmeetriline (ehitusmaksumus jagatud kordade arvuga) või asümmeetriline (iga etapil makstav summa lepitakse eraldi kokku). Rahastamise õiguslik pool jääb võlaõigusseaduse reguleerimisalasse ja seda siin ei puudutaks, küll aga tekib paaril esimesel ehituse etapil alarahastamise võimalus, kus siis ehitaja peab kasutama oma kogutud reserve, et tagada tõrgeteta ehitustöö. Siit tulenevalt on ehitusprojekti alguses ettevõtluse tarbeks ostetud kaupadele väljaminekud suuremad, kui kliendile esitatud arvete sissetulekud ning selle tulemusena tekib käibemaksu enammaks, mida on ettevõttel võimalik maksuhaldurilt tagasi küsida.

Kolmandaks võimaluseks, et tekib käibemaksu enammaks, on eksport. Vastavalt käibemaksuseaduse §-le 5 on kauba eksport ühenduse kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljaspool ühenduse tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta.[40] Seega tulenevalt käibemaksuseadusest pole ühendusesisene müük eksport.

Nüüd vaatame eksporti majanduslikus mõistes ehk mida saab majanduslikult ekspordiks lugeda. Majanduse üheks peamiseks käivitajaks tänapäeval on universaalne maksevahend - raha. Maksevahendi alternatiiv on bartertehing, kuid arvestades tänapäeva keerulist majandussüsteemi, siis bartertehingutel on väga väike osakaal. Seega selleks, et saada ühtemoodi aru väärtustest ja osata hinnata kaupade maksumust on vaja raha. Läbi aja on olnud palju maksevahendeid, kuid alles 11. sajandil Hiinas ning 18. sajandil Euroopas võeti kasutusele paberraha. Paberraha käsitleti algul kui riigi poolt võetud laenu, mille riik varem või hiljem vahetab väärismetalli vastu. Selline vahetus leidis aset kuni 1930. aastani kõigis riikides. Praeguseks on selline seos kulla ja raha vahel kadunud. Praeguseks on raha seos kullaga kadunud ning kulda käsitletakse kui tavalist kaupa.[41]

---

[40] Riigiteataja *Käibemaksuseadus* RT I, 10.12.2010, 16
< https://www.riigiteataja.ee/akt/110122010016 > 08.03. 2011
[41] Villu Zirnask, Katrin Liikane *Raha, Pangad ja Finantsturud I* (Tallinn, HP Toimetused 1994), lk 10

Et raha täidaks oma funktsioone, peavad inimesed seda aktsepteerima. Usalduse raha vastu loob harilikult riik, hoolitsedes peale käibel oleva raha eest ka majandusestabiilse arengu eest. Kuni 01. jaanuarini 2011 oli Eestis kasutusel valuutakomitee süsteem ehk sõltumatu emiteerija süsteem. Sõltumatu emiteerija süsteemi korral võib emiteerija ringluses oleva raha hulka muuta ainult vastavalt sellele, kuidas muutuvad emiteerija kulla ja välisvaluuta reservid.[42] Nagu juba eelpool töö autor mainis, siis kulla reservid kaotati ära 1930. aastal ja jäi järele vaid valuuta reserv ja selle muutus. Seega raha väärtuse suurenemiseks on vaja valuutareservi suurenemist. Selleks, et saada rohkem valuutat on vaja müüa kaupu teistesse valuutasüsteemidesse.

Käibemaksuseadus § 5 lg 1 p 1 ütleb, et eksport on ühenduseväline müük[43], kuid siinkohal on vastuolus majanduslik nägemus ja seadus, sest ühenduses sees pole veel tänaseni ühtset raha, seega peaksime me käsitlema ka müüki Euroopa Liidu maadesse, kus toimib kohalik valuuta siiski ekspordina, kuid seda siiski ei tehta vaid on mindud seda teed, et müüki teise valuutatsooni, kuid Euroopa Liidu liikmesriiki käsitletakse ühendusesissese käibena, kuid vaastavalt käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p-le 2 maksustatakse nagu ka eksporti null määraga. Seega sisuliselt pole vahet, kas müüa kaupa Venemaale või Saksamaale, müügi maksustan ikkagi null määraga.

Sellest töö autor järeldab, et vastavalt seadusele, kui juriidiline isik müüb kaupa või osutab teenust üle Eesti Vabariigi jurisdiktsiooni piiri on tegemist ekspordiga. Majanduslikust vaatevinklist jällegi pole üle jurisdiktsiooni piiri müümine veel eksport, sest alates 01. jaanuarist 2011 kehtima hakanud uuest valuutaühikust eurost tulenevalt, on näiteks müük Eesti Vabariigist Saksamaa Liitvabariiki sama, mis kuni 31. detsembrini 2010 kaupade müük näiteks Viljandist Tallinna. Seega oleks Eesti Vabariigile oluliselt kasumlikum olnud jätkata oma valuutaühiku krooniga loomaks rahvuslikku rikkust, kuna müüki ükskõik millisesse riiki kas siis teistesse liikmesriikidesse või kolmandatesse riikidesse saaks majanduslikult käsitleda ekspordina.

Käibemaksuseaduse § 5 lg 1 p-le 1 on eksport vaid siis, kui müük toimub Euroopa Liidust väljapoole. Mis juhtub siis, kui juriidiline isik ekspordib kogu oma toodangu, samas

[42] Villu Zirnask, Katrin Liikane *Raha, Pangad ja Finantsturud I* (Tallinn, HP Toimetused 1994) lk 11, 12
[43] Riigiteataja *Käibemaksuseadus* RT I, 10.12.2010, 16
< https://www.riigiteataja.ee/akt/110122010016 > 08.03. 2011

toodanguks vajamineva materjali ostab aga Eestist? Vastavalt käibemaksuseaduse § 19 lg-le 1 on juriidilisel isikul kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks, kui tema käive ületab 16 000 eurot aastas. Siit tulenevalt kui juriidiline isik 100% ekspordib oma kaupa seadusest tulenevatel alustel ja kogu tootmisprotsessis vajamineva toormaterjali ostab Eestist tekib situatsioon, kus nagu eelnevalt on kirjutatud, ettevõtluse tarbeks ostetud materjalilt on õigus sisendis käibemaks maha arvata, seega tekib nullmääraga müües käibemaksu enammakse. Kuna eksport toob riiki juurde rikkust, loob lisaväärtust, mitte ei jaga olemasolevaid ressursse ümber nagu riigisisene müük ongi ekspordi soodustamine igati õigustatud tegevus.

Ühenduse sisese müügi puhul on käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p-s 2 kirjas, et kauba müügil või teenuse osutamisel teise liikmesriiki on käibemaksumäär 0%. Nagu töö autor eelnevalt on kirjutanud ja veenvalt tõestanud, siis kauba müüki või teenuse osutamine Lätti saab käsitleda ekspordina majanduslikus mõttes, müüki Saksamaale aga mitte. Kuna Euroopa Liit on siiski sõltumatute riikide ühendus, omades mitte ühist riigi vaid tollipiiri, siis on kehtestatud käibemaksuseaduses väike erisus, andes võimaluse müügil teise liikmesriiki maksustada käive null määraga. Rahanduse seisukohalt müües eurotsooni ei suurendata küll saadavat valuuta hulka, kuna valuutaks on euro, liigutades seda vaid ühest tsooni piirkonnast teise. Samas tekitab liidusisene müük käibemaksu enammakset ehk kui äriühing näiteks müüb kaupa või osutab teenust oma partneritele Saksamaal või Soomes ja teeb seda 100%, siis on tal õigus müüa kaupa või osutada teenust null määraga.

Selleks, et müüa kaupu teise liikmesriiki on neid vaja toota siin Eestis. Tootmise jaoks läheb vaja materjali, mida siis ostetakse teistelt Eestis tegutsevatelt äriühingutelt. Ostetud kaup on aga soetatud ettevõtluse tarbeks, seega saab käibemaksu sisendis maha arvata. Nii tekibki ka müües kaupa 100% liikmesriikides ja tooraine ostes Eestis käibemaksu enammakse.

Neljandaks käibemaksu enammakse võimaluseks on, kui osaühing müüb kaupu või osutab teenust, kus ülekaalus on vähendatud määraga käive 9%. Käibemaksuseadus § 15 lg-s 2 on kirjas, et vähendatud määraga käive on raamatu (sealhulgas õpikud, töövihikud jne.), perioodika, ravimid ning majutus teenus või majutus teenus koos hommikusöögiga. Kui äriühing müüb kaupa või osutab teenust soodusmääraga ning ettevõtluse tarbeks ostab

kaupu tavamääraga ehk 20%, siis makstava summa ja tagasiküsitava summa vahest võib tekkida enammakse.

Eestis on üks suuremaid ravimimüügifirmasid Nycomed Sefa. Kuna Nycomedi käibe moodustab 9% määraga käive, otsustas töö autor küsida, kas üldse tekib käibemaksu enammakset ja kui tekib siis kui tihedalt. Küsimusele vastas Nycomedi raamatupidaja, et aastal 2010 tekkis neil kahes kuus, kus müük oli arvatavasti väiksem käibemaksu enammakse. Ülejäänud 10 kuul ületas siiski riigile makstav käibemaksu summa sisendis lubatud mahaarvatava summa.

Viiendaks käibemaksu enammakse põhjuseks on kunstlik sisendi suurendamine, mida võib nimetada ka käibemaksupettuseks. Maksukorralduse seaduses § 84 on käsitletud maksupettuse definitsioon, kuid antud lõputöös me maksupettustel ei peatu.

Kokkuvõtteks võib öelda, et käibemaksukohustuslastel tekib enammakseid viiel erineval põhjusel, millest ühte, käibemaksupettusi antud lõputöös ei käsitletud. Enammakse tekke põhjusteks oli alustava ettevõtte esmased suuremad kulud investeeringuteks alustamisse, kust on võimalik sisendis käibemaks maha arvata. Teiseks põhjuseks oli projektipõhise enammakse tekkimine, kus projekti algul on alati rohkem kulutusi kui projekti lõpus, kus produkti müügist tekkiv käive summast makstav käibemaks ületab juba sisendis tagasi küsitava summa. Kolmandaks on null määraga müük nii Euroopa Liitu kui ka kolmandatesse riikidesse. Majanduslikust mõistest ei ole alati teise liikmesriiki õigustatud null määraga müük, kuid tänasel päeval on siiski seadusega paika pandud, et nii teistesse liikmesriikidesse kui ka kolmandatesse riikidesse müük on null määraga. Neljas ja ühtlasi viimasena käsitletud enammakse võimalus on võimalus, kus müüdav kaup on madalama käibemaksu määraga näiteks 9% samas sisseostetava ettevõtluse tarbeks kauba käibemaks on 20%. Lõputöö autor tegi uurimiseks intervjuu ja tulemus oli, et see viimane võimalus on pigem teoreetiline, kuid siiski teatud kuudel harva võimalik.

2. KÄIBEMAKSU TAGASTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

2.1. Piiriülese käibemaksu tagastuse õiguslik regulatsioon

Eelnevalt oleme rääkinud, et käibemaks on tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Võib ju küsida, millises seaduses on kirjas, et tegemist on tarbimismaksuga. Seda ei ole tõesti otseselt seaduses kirjas, kuid see põhimõte on tuletatav Käibemaksuseaduse § 1 lg-s 2 sätestatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttest, Käibemaksuseaduse § 2 lg-s 2 antud ettevõtlusse mõistest ning Käibemaksuseaduse § 31 sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimustest.[44]

Käibemaksuseaduse § 31 lg-s 1 on kirjas, et käibemaksu saab maha arvata vaid teise maksekohustuslase käest soetatud kaubalt arve alusel. Arvetele kehtivad nõuded on kirjas käibemaksuseaduses § 37. Eestis kehtiva käibemaksuseaduse alusel on käibemaksukohustuslaseks juriidiline isik, kes kas on ennast registreerinud käibemaksukohustuslaseks või käibe summa, mis on saadud ettevõtluse tulemusena ühel kalendriaastal ületab 16 000 eurot.[45] Seega füüsilisel isikul pole võimalik ostetult kaubalt käibemaksu tagasi küsida, mis teeb füüsilisest isikust lõpptarbija ja käibemaksust tarbimismaksu. Loomulikult on siin olemas erandid, nimelt ka juriidilisest isikust võib saada lõpptarbija ja seda peamiselt kahel juhul. Esimene neist on kui juriidiline isik ostab kaupa, mis pole tema ettevõtlusega seotud. Näitena võib siin tuua olukorda, kus juriidilise isiku tegevusalaks on märgitud arvutite müük ja infotehnoloogilised teenused, kuid äriühing ostab jalgratta. Peale selle, et äriühing peab maksma erisoodustust, nii tulu- kui ka sotsiaalmaksu ostuhinnalt, ei saa äriühing ka ostetult jalgrattalt käibemaksu maha arvata. Kirjeldatud juhtumil juriidilisest isikust saab lõpptarbija.

Teine võimalus juriidilisel isikul muutuda lõpptarbijaks on teenuste ost või kauba müük teise liikmesriiki. Probleem tuleneb sellest, et me pole teises liikmesriigis registreerinud

---

[44] Lasse Lehis, Kaspar Lind *Käibemaksuseadus, kommenteeritud väljaanne* (Tartu, Casus 2003) lk 15
[45] http:// Riigiteataja *Käibemaksuseadus* RTI, 10.12.2010, 16 <www.riigiteataja.ee> 26.02.2011

ennast juriidilise isikuna ning veel vähem käibemaksukohustuslasena. Eelpool on mainitud kohtulahendeid C-110/94 ja C-137/02, kus selgub, et Euroopa Liidu kohus loeb käibemaksukohustuslaseks automaatselt juriidilise isiku, kes on registreerinud ennast ettevõtjana olenemata tema tegevuse eesmärgist või saavutatud tulemusest ning sellest tulenevalt omab automaatselt käibemaksu mahaarvamise õigust. Tuleb siiski arvestada võimalust, et paljudel juriidilistel isikutel pole soovi ennast registreerida käibemaksukohustuslaseks teise liikmesriigi territooriumil. Paljudel juriidilistel isikutel on vaid soov müüa oma kaupa teise liimesriigi territooriumil tegutsevale juriidilisele isikule.

Ilma võimaluseta arvestada tagasi müüdud kaupadelt käibemaks teisele juriidilisele isikule, hakkab antud maks kumuleeruma. Kumulatsioon on ohtlik seetõttu, et pideva edasimüügi korral muutub kauba hind väga kõrgeks ning selle tulemusena lõpptarbija, kes konkreetselt peaks tarbima kaupa ei suuda seda enam osta, mis omakorda viib müügi vähenemisele ja seega laekub maksutulu riigi eelarvesse vähem.

Selleks, et ei tekiks kumulatsiooni müügil teistesse liikmesriikidesse või kolmandatesse riikidesse on välja mõeldud kolm lahendust: 1) pöördmaksustamine; 2) 0% käibemaksumääraga müük; 3) piiriülene käibemaksutagastus.

Pöördmaksustamine on ostukäibelt käibemaksu tasumine, see tähendab et ostja maksab käibemaksu müüja eest. Registreeritud maksukohustuslane peab täitma pöördmaksustamise kohustust täies mahus. Pöördmaksustamine võeti esmakordselt kasutusele 01. jaanuaril 2000 metsamaterjali ja kasvava metsa raieõiguse müügil, alates 01. jaanuarist 2002 kehtis pöördmaksustamine välismaalt ostetud teenustele ja seda nimetati "teenuste impordiks".[46]

Kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatakse pöördmaksustamist kauba ühendusesisese käibe ehk soetuse puhul kauba müügil teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Kui kaup toimetatakse teise liikmesriiki, maksustatakse see 0% määraga.[47]

---

[46] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn Juura 2009) lk 365
[47] Raamatupidamise ja maksuportaal, *Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust* http://www.rmp.ee/uudised/maksud/54 26.02.2011

Peale kauba ühendusesisese soetamise tuleb käibemaksuseaduse kohaselt pöördmaksustamist rakendada juhul kui välisriigi maksukohustuslane, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, kuid pakub kauba ühest liikmesriigist teise veo ning selle korraldamise teenust. Samuti peab pöördmaksustamist rakendama teise liikmesriiki toimetatud vallasasja remontimise ja töötlemise teenusele, kui vallasasi toimetatakse liikmesriiki tagasi. Peale selle kuuluvad pöördmaksustamisele mittemateriaalseid teenuseid nagu reklaamiteenus, konsultatsiooniteenus, intellektuaalse omandi kasutada andmine, infoteenus jne.[48]

Enamikus Euroopa Liidu liikmesriikides on pöördmaksustamine kitsamalt reguleeritud kui Eesti seaduses, seega juhul, kui maksukohustuslasel tekib käive teises liikmesriigis kaupade müügilt või teenuste osutamisest, peab ta uurima teise liikmesriigi käibemaksuseadusest, kas tal tekib selles liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus.[49]

Nullmääraga on maksustatud peamiselt eksporditava kauba või teenuse käive, mis on kirjas käibemaksuseadus § 15 lg 3 p 1. Ekspordiks peetakse kauba väljavedu ühenduse territooriumilt. Üks peamisi põhjusi, miks eksporditavat kaupa maksustatakse nullmääraga tuleneb sihtkohamaa printsiibist. Käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine selles riigis, kus asub lõpptarbija.[50] Tarbimine aga ei toimu ekspordi puhul mitte müüja riigis vaid ostja riigis, sellest tuleb ka võimalus maksustada eksport nullmääraga.

Pöördmaksustamine, kui ka nullmääraga müümine pole nii keelelises mõistes kui ka seaduse mõistes otseselt mõistetav kui käibemaksu piiriülene tagastamine. Vaatleme seda aga majanduslikust seisukohast. Käibemaksuseadus § 37 lg 7 p 10 kohaselt tuleb müüdud kauba väärtusele lisada käibemaks, sama seaduse § 31 lg 1 arvutatakse käibemaks maha sisendis, et ei tekiks kumulatsiooni efekti. Võtame näitena, et Eesti juriidiline isik müüb ekspordiks üldtuntud toodet, näiteks sprotte kolmandasse riiki Venemaa Föderatsiooni.

Müüdud kauba tarbimine toimub olemuslikult Venemaa Föderatsioonis, käibemaks on aga makstud Eesti Vabariigis. Selleks, et hind käibemaksu kumulatiivsusest ei tõuseks on vaja

---

[48] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn Juura 2009) lk 365
[49] *Ibid* 26.02.2011
[50] Lasse Lehis, Kaspar Lind *Käibemaksuseadus, kommenteeritud väljaanne* (Tartu, Casus 2003) lk 19

Venemaa Föderatsiooni jurisdiktsioonis asuval juriidilisel isikul käibemaks tagasi küsida Eesti Vabariigis asuvast Maksu ja Tolliametist vastavalt käibemaksuseadus § 31 lg-le 1. Vastavalt maksukorralduse seadus § 47 lg-le 1 toimub maksumenetlus Eesti Vabariigis eesti keeles.[51] Seega, selleks, et tagasi saada makstud käibemaksu peab Venemaa Föderatsiooni juriidiline isik kas palkama Eestis õigusbüroo ennast esindama või õppima ära eesti keele ja aru saama Eesti maksu seadusandlusest. Kantud kulutused arvutatakse ikkagi müügihinnale juurde ning tekkib soovimatu hinnatõus. Selleks, et vältida bürokraatiast tekkivat hinnatõusu ongi käibemaksuseadusesse loodud § 15 lg 3, mille järgi ekspordiks müüdav kaup on maksustatud null määraga. Lõputöö autori arvates ongi see tegelikult oma olemuselt piiriülene käibemaksutagastus, kuigi füüsiliselt maksuraha ei liigu.

Pöördmaksustamine on toiming, kus käibemaksu tasub mitte müüja vaid ostja. Kolmandatesse riikidesse müümisel kasutatava nullmäära puhul toimub käibemaksu tagastus põhimõtteliselt seaduse alusel ja ostja seisukohalt teises jurisdiktsioonis, siis selleks, et käibemaksu maksmine tagada, on tollimaks. Euroopa Liit oli algselt loodud tolli kaotamiseks ja tööjõu ning kaupade ja kapitali vabaks liikumiseks. Liikmesriikide vahel puudub tollipiir ning puudub tollimaks, mistõttu peabki ostja tasuma käibemaksu, kuid jällegi, selleks, et käibemaks ei kumuleeruks enne müümist lõpptarbijale kasutatakse antud situatsioonis pöördmaksustamist.

Sisuliselt ka pöördmaksustamise juures raha füüsiliselt või elektrooniliselt ei liigu, kuid, nullmääraga maksustamisest on vahe käibedeklaratsiooni täitmisel. Nullmääraga maksustamisel täidetakse deklaratsiooni kolmas lahter ja see ei mõjuta deklaratsiooni neljandat lahtrit, kuhu märgitakse maksmisele kuuluv maksustatava käibe pealt arvestatav käibemaksusumma.

Pöördmaksustamise puhul täidetakse olenevalt kauba käibemaksumäärast kas esimene lahter, milleks on 20% määraga maksustavate tehingute jaoks, või teine lahter (täpselt samas summas, mille eest oli kaup ühendusesiseselt ostetud), mis on 9% määra jaoks. Need lahtrid mõjutavad otseselt neljandat lahtrit, kuhu märgitakse maksmisele kuuluv maksustatava käibe pealt arvestatav käibemaksusumma. Samas kogu kaup, mis on ostetud

[51] Riigiteataja *Maksukorralduse seadus* < http://www. riigiteataja.ee >RT I, 10.12.2010, 13 27.02.2011

liikmesriikidest, ja kuulub pöörmaksustamisele, on ostetud ettevõtluse tarbeks ja seda saab sisendkäibemaksuna maha arvata, seega kantakse summa (ühendusesisese soetuse summa x 20% või 9% sõltuvalt kauba liigist) 5 lahtrisse. Antud toimingu tulemusena äriühingul käibemaksukohustust ega käibemaksu enammakset ei teki. Sisuliselt toimub piiriülene käibemaksutagastus, kuid seda vaid paberil.

Kauba ekspordist tuleneva nullmääraga maksustamisel on olemas ka üks erivorm. See erivorm tuleb nimelt seadusest. Vastavalt käibemaksuseaduse § 15 lg-le 1 on eksporditav kaup maksustatav nullmääraga. Käibemaksuga maksustatakse lõpptarbimist, kuid seda vastavalt käibemaksuseaduse § 1 lg 1 p-le 1 vaid Eesti territooriumil. Tänu interneti kiirele levikule on tekkinud palju veebipõhiseid poode, mille asukoht ei ole Eesti. Samuti saavad ka teiste riikide kodanikud osta Eestis, müük toimub ühes riigis, kuid tarbimine teises riigis. Vastavalt käibemaksuseaduse § 9 lg 2 p-le 1 ei ole kauba käibe tekkimise koht Eesti, seega ei saa ka müügi puhul lisada käibemaksu. Tekib olukord, kus toimub küll sisuliselt lõpptarbimine, kuid käibemaksu tehingult ei maksta. Käibemaksu idee aga seisneb lõpptarbimise maksustamises. Tekib olukord, kus lõpptarbijal on maksust möödaminemiseks vaja arvutit ja krediitkaarti. Sellise olukorra vältimiseks on käibemaksuseaduses mõiste kaugmüük.

Kaugmüük tähendab käibemaksuseaduse § 2 lg 9 alusel, et müüakse teise riiki mittemaksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.[52] Lahendus maksustamiseks on leitud teatud kompromissi näol käibemaksuseaduse § 19 lg-s 4, kus kuni 35 000 euroni on müük käibemaksuvaba, kuid alates ettenähtud summast makstakse käibemaksu kauba käibetekke riiki.[53] See on põhimõtteliselt kompromisslahend ning summa 35 000 eurot on piisav, et alates sellisest summast mõelda juriidilise isiku loomisele kauba tarneriiki.

Kolmas võimalus piiriülesel käibemaksutagastusel on makstud maks tagasi saada juriidilisel isikul kui ta on teinud kulutuse ühes liikmesriigis või kolmandates riikides läbi selle riigi maksuameti. Vastavalt Euroopa Nõukogu hinnangule ei ole suur osa ettevõtteid välismaal kantud käibemaksu kulu tagasi nõudnud kuna vana paberdokumentidel põhinev

[52] Riigiteataja *Käibemaksuseadus* <http://www.riigiteataja.ee >RTI, 10.12.2010, 16 26.02.2011
[53] Riigiteataja *Käibemaksuseadus* <http://www. riigiteataja. ee> RTI, 10.12.2010, 16 26.02.2011

süsteem oli liialt keerukas, aeganõudev ning kulukas.[54] Probleem peitub maksukorralduseseaduse § 47 lg-s 1, mille järgi maksumenetlus toimub eesti keeles.[55] Nagu Eestis nii ka teistes riikides toimub haldusmenetlus (maksumenetlus on haldusmenetluse üks vormidest) selles keeles, mis on märgitud põhiseadusesse. Peale keeleprobleemi on alati probleemiks ka menetlusreeglid ise, mis erinevad suuresti sõltudes riigis väljakujunenud õigustavadest. Enamus juriidilise isiku poolt makstud käibemaksu ostetud kaupadelt või tarbitud teenuselt, mis oma asukoha riigis oleks õigus olnud tagasi küsida vastavalt KMS §-le 31, märkides summa käibedeklaratsiooni viiendasse lahtrisse, jäeti tagasi küsimata, muutudes seeläbi lõpptarbijaks.

Lähtuvalt käibemaksu põhimõtetest on juriidilisele isikule käibemaksu tagastamine oluline toiming, mis peab välistama maksu kumuleerumise ehk teisi sõnu kuhjumise. Euroopa Liidu raames ei tohi juriidilise isiku jaoks omada tähtsust, millisest riigist ostetakse ettevõtluse tarbeks kaupu või teenuseid. Euroopa Liit on ennekõike majandusliit, mis peab tagama ühenduse sees kaupade ja teenuste vaba liikumise. Seetõttu on ühenduse sees, kõikides liikmesriikides kasutusel sarnane käibemaksu tagastamise regulatsioon ning liidusiseselt kehtivad liikmesriikidele käibemaksu tagastamise ühtsed nõuded.[56] Seega siis vana regulatsiooni järgi olenevalt aastast oli olemas teatud hulk liikmesriike, mille juriidilistel isikutel oli õigus saada tagasi käibemaksu, liikmesriikide hulk varieerus sõltuvalt sellest kui palju riike ühendusse vastu võeti.

Alates 1. maist 2004 on Eesti Euroopa Liidu liige mille tulemusena Eesti ja Euroopa Liidu teiste liikmesriikide äriühingute vahelised tehingud on maksustatavad null määraga ning selliste tehingute puhul rakendatakse ka pöördmaksustamist. Piiriülesel käibemaksutagastamisel, kus teenust tarbiti või kaupa osteti teises riigis ettevõtluse tarbeks, oluliselt midagi ei muutunud, sest käibemaksu tagasiküsimise reeglid olid ühtemoodi nii liikmesriikide vahelised kui ka kolmandatest riikidest tagasiküsimise reeglid.

Eesti käibemaksuseaduse regulatsioon käibemaksu tagastamise osas oli sisuliselt otsetõlge Euroopa Nõukogu Direktiivist. Lähtuvalt Direktiivi nõuetest tagastati Eesti

[54] Maksu- ja Tolliamet *Uus piiriülene käibemaksutagastuse süsteem* <http://www.emta.ee/public/Kontroll/07012011_est_VATRefund_Informatsioon.pdf> 26.02.2011
[55] Riigiteataja *Maksukorralduse seadus* http://www.riigiteataja.ee RT I, 10.12.2010, 13 26.02.2011
[56] Kalle Kägi *Käibemaks* (Tallinn; Äripäeva kirjastus 2004) lk 208

maksukohustuslasest juriidilisele isikule tema kirjaliku taotluse alusel ettevõtluses kasutatava kauba, välja arvatud kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel teises liikmesriigis tasutud käibemaks. Käibemaks tagastati isikule kui: 1) ta oli kohustatud Eestis maksma käibemaksu juriidilise isikuna; 2) tal puudus püsiv tegevuskoht liikmesriigis, kus käibemaksu tagastamist taotleti; 3) tagastatava käibemaksu summa kalendriaastas oli vähemalt 25 eurot või 200 eurot juhul, kui taotlus esitati perioodi kohta, mis on pikem kui kolm kuud, kuid lühem kui kalendriaasta.[57]

Käibemaksu tagastamise aluseks oli avaldus, mis esitati liikmesriigi pädevale maksuhaldurile. Taotlusele tuli maksukohustuslasel märkida, kellele ja kuhu käibemaks tuleb tagastada, lisada avaldusele originaalarved ja välisriigi maksuhalduri väljastatud tõend selle kohta, et maksukohustuslane on kohustatud oma asukohariigis ettevõtjana käibemaksu maksma. Lisaks tuli käibemaksu tagastamisel juriidilisel isikul tõendada, et tegeleb Eestis ettevõtlusega, märkida oma käibemaksukohustuslase number, kontaktandmed, taotluse periood ning kinnitada avalduses esitatud andmete õigsust oma allkirjaga.[58]

Vana tagastussüsteemi järgi, kus direktiivid ei olnud liikmesriikides otse kohaldatavad, esines riigiti erinevusi. Peamine erinevus oli kõrvalekalle piirmäärade summaline tagasimaksete väärtus. Suurim erinevus oli Austrias, vastavalt piirmääradele 36 ja 360 eurot, teiseks riigiks, kus oli suur piirmäärade kõrvalekalle oli Portugal 19,95 ja 159,62 eurot.[59] Teiste liikmesriikide piirmäärad üksteisest eriti palju ei erinenud, oli küll väikseid kõikumisi, kuid kui arvestada tõsiasja, et 2004. aastal ei kasutanud veel üsna mitmed praeguseks hetkeks ühisraha tsoonis olevad riigid (nagu näiteks Eesti, Sloveenia ja nii edasi) veel eurot, siis on mõistetav, et kõikumine tekkis tegelikult valuutakursside ümardamisest.

Kolmandatest riikidest käibemaksu tagastamise kord oli suures plaanis sama, ehk siis printsiibid kattusid suuresti Euroopa Liidus kohaldatavate printsiipidega. Erinevused seisnesid tol korral peamiselt formaalsetes küsimustes, nagu tagastatava käibemaksu piirsummad, taotlusele esitatavad nõuded ning tagastustähtajad. Arvestada tuli veel sellega,

---

[57] Kalle Kägi *Käibemaks* (Tallinn; Äripäeva kirjastus 2004) lk 210
[58] *Ibid* lk 210-211
[59] *Ibid* lk 211

et reeglina põhines ja ka hetkel põhineb käibemaksu tagastamine vastastikuse põhimõttel. Näiteks, kui Gruusia maksuhaldur tagastab käibemaksu Eesti juriidilisele isikule, siis teeb seda ka Eesti maksuhaldur Gruusia juriidilisele isikule.[60]

Niisiis, kui juriidiline isik on käibemaksukohustuslane kolmandates riikides, tagastatakse talle vallasasja soetamisel või teenuse tarbimisel ettevõtluse tarbeks tasutud käibemaks, kui on täidetud järgmised tingimused:

1. ta on kohustatud oma asukohariigis maksma käibemaksu juriidilise isikuna teisisõnu olema oma asukohamaal käibemaksukohustuslane;
2. tal puudub vallasasja soetatud või teenust tarbitud riigis püsiv tegevuskoht;
3. Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel sama vallasasja soetamisel või sama teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks KMS kohaselt oma arvestatud käibemaksust maha arvata;
4. välisriigi maksukohustuslase asukohariigis on Eesti residentidel õigus käibemaks tagasi saada;
5. tagastatava käibemaksu summa kalendriaastas on vähemalt 5000 Eesti krooni.[61]

Kolmandate riikide puhul oli ka oluline peale vastastikuse põhimõtte ka see, et kas kolmandates riikides on kasutusel lisandunud väärtuse maks. Enamuses Euroopa mandril asuvatest riikidest siiski kasutavad lisandunud väärtuse maksu. Seega eelpool kirjeldatud situatsioon kehtis kuni 1. jaanuarini 2010.

Nõukogu direktiiviga 2008/97EU sätestati uus kord piiriüleses käibemaksutagastuses, mis hakkas kehtima alates 1. jaanuarist 2010. Uue korra kohaselt esitab teise liikmesriigi maksukohustuslane Eestis tasutud käibemaksu tagastamiseks taotluse selle riigi maksuhaldurile, kus maksukohustuslane on registreeritud. Taotlus esitatakse elektrooniliselt ja adresseeritakse Eesti maksuhaldurile, samuti esitab Eesti maksuhaldur taotluse teise liikmeriigi maksuhaldurile, kui Eestis registreeritud maksukohustuslane on

[60] Kalle Kägi *Käibemaks* (Tallinn, Äripäeva kirjastus 2004) lk 211, 212
[61] Kadri Arula *Maksuviidad 2004* (Tallinn; Äripäeva kirjastus 2004) lk 76

teinud ettevõttega seotud väljaminekuid teises liikmesriigis ja maksnud selle pealt käibemaksu.[62]

Taotluste elektrooniliseks esitamiseks on loodud portaal, mille kaudu on võimalik esitada oma riigi maksuhaldurile taotlus, see asendab senitoiminud kirjavahetust välisriigi maksuhalduriga. Peale taotluste esitamise saab maksukohustuslane ka infot taotluse menetluse kohta.[63]

Lähtuvalt direktiivi muudatustest on rahandusminister 18. detsembril 2009 kinnitanud määruse "Välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise kord ja käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm ja humanitaarabi korras kaupa eksportivale isikule käibemaksu tagastamise kord". Selles määruses selgitatakse täpsemalt lahti, kuidas käib välisriigi maksukohustuslasele Eestis tehtud käibemaksu enammakse tagastamine. Samas kuna direktiiv kehtib üle Euroopa Liidu, siis on põhimõtteliselt ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides samasugune tagastuse kord.[64]

Käibemaksu tagastamise taotlus tuleb esitada hiljemalt tagastamisperioodile järgneva aasta 30. septembriks. Tagastamisperiood ei tohi olla pikem kui kalendriaasta ega lühem kui kolm kuud. Samas võib tagastamise otsuse taga päris kaua oodata. Maksuhaldur teeb otsuse ja teavitab taotlejat oma otsusest taotlus rahuldada või jätta rahuldamata nelja kuu jooksul taotluse saamisest arvates. Teise riigi maksuhaldur võib küsida maksukohustuslaselt otsuse tegemiseks lisateavet, näiteks arve või impordidokumendi või nende koopiate esitamist. Lisateabe küsimise korral maksuhalduri poolt pikeneb otsuse tegemise tähtaeg kuue kuuni. Kui maksuhaldur pole rahul esitatud lisateabega ja otsuse tegemiseks oleks siiski vaja veel lisateavet pikeneb tagasimakse tähtaeg kuni kaheksa kuuni.[65]

Kui käibemaksu tagastamise taotlus rahuldatakse, tagastatakse tagastamisele kuuluv käibemaksu summa teise liikmesriigi maksukohustuslasele 10 tööpäeva jooksul taotluse rahuldamise otsusest teavitamisest arvates. Maksuhalduril on õigus ülekantavast summast

---

[62] Rahandusministeerium *"Seletuskiri Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde"* 2009 < http://www.fin.ee/index.php?id=280> 28.02.2011
[63] Kalle Kägi, Regina Valge, Enre Oru, Kaido Vetevoog *„Maksuviidad 2010"* (Tallinn, Äripäev 2010) lk 37
[64] K. Kägi, R. Valge, E. Oru, K. Vetevoog *„Maksuviidad 2010"* sopra nota lk 38
[65] *Ibid* lk 38

maha arvestada välisülekandega seotud panga tehingutasud. Ülekandega viivitamisel tasub maksuhaldur viivitatud aja eest seadusega sätestatud määras intressi. Tagastamist otsustava riigi maksuhaldur ei pea intressi viivitamise eest tasuma juhul, kui taotleja ei ole temale antud tähtaja jooksul esitanud nõutud lisateavet.[66]

Muutunud on ka piirmäärad, mis on ühtlustunud vastavalt direktiivi 2008/9/EU nõuetele. Käibemaks tagastatakse maksukohustuslasele, kui käibemaksusumma kalendriaastas on vähemalt 50 eurot ja lühema perioodi puhul 400 eurot. Eelnevalt oli 400 krooni kalendriaastas või 3000 krooni lühema perioodi jooksul. Seega võrreldes varasemalt kehtinud korraga on piirmäärad oluliselt kõrgemad.[67]

Eeldus avalduse esitamisele on see, et täidetud on kaks peamist nõuet:

1. taotlejal on õigus enda asukohariigis samadel tingimustel kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks oma arvestatud käibemaksust maha arvata;
2. taotluse sihtriigi maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks oma arvestatud käibemaksust maha arvata (arvetel kajastuv käibemaks peab olema ka sellase riigi maksukohutuslase jaoks mahaarvatav).[68]

Kokkuvõtteks võib öelda, et vana direktiiv oli oma olemuselt kohmakas ja selle rakendamine aeglane ning seda just ennekõike oma menetlusreeglite poolest. Protsess venis, kuna menetlus toimus paberkandjal ja pöörduda tuli otse selle riigi maksuhalduri poole, kus liigne käibemaksukulutus oli tehtud. Samuti probleemiks ka see, et asju tuli ajada teise riigi maksuhalduri töö keeles, mis enamasti ei olnud maksukohustuslase emakeel ega ka inglise keel. Uue direktiivi rakendamisega antud probleemid peaksid olema lahendatud - avaldusi saab esitada läbi interneti ja mis peamine läbi oma asukohamaa maksuhalduri ning tagasi peaks saama oluliselt suurema summa. Seega piiriülese

[66] K. Kägi, R. Valge, E. Oru, K. Vetevoog *„Maksuviidad 2010“* sopra nota lk 39
[67] Rahandusministeerium *“Seletuskiri Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde“* 2009 supra nota 28.02.2011
[68] Kalle Kägi, Regina Valge, Enre Oru, Kaido Vetevoog *„Maksuviidad 2010“* (Tallinn, Äripäev 2010) lk 39, 40

käibemaksu tagastuse menetlus uue direktiivi järgi peab olema lihtsam, kiirem ja efektiivsem aga kas see ka tõele vastab, uurib töö autor järgmises alapeatükis.

2.2. Piiriülese käibemaksutagastuse probleemid

Uus kord piiriüleses käibemaksutagastuses hakkas kehtima 01. jaanuarist 2010, mis sätestati Nõukogu direktiiviga 2008/97EU. Lähtuvalt direktiivi muudatustest on rahandusminister 18. detsembril 2009 kinnitanud määruse "Välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise kord ja käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm ja humanitaarabi korras kaupa eksportivale isikule käibemaksu tagastamise kord".[69] Kuna käibemaksu toimimispõhimõte on üle Euroopa Liidu ühesugune, siis tulenevalt sellest peavad ka teiste liikmesriikide analoogsed asutused välja andma määruse piiriülese käibemaksu tagastamise kohta. Need määrused peaksid olema Eestis rahandusministri väljaantud määruse sisule sarnased. Ühtse põhimõtte eesmärgiks on probleemide ennetamine (erirakendamise tõttu) ning selleks, et menetlus toimuks kiiresti, kliendile mugavalt ning vähekoormavalt.

Esimeseks positiivseks uuenduseks piiriülese käibemaksutagastuse süsteemi juures on see, et avaldusi saab esitada läbi interneti. On üldtuntud fakt, et Eesti on oma avaliku sektori e-teenustega maailmas esirinnas. Üldteada fakt on ka see, et e-teenuseid suuremalt jaolt tarbivad juriidilised isikud. Seega peaks olema avalduste esitamine läbi interneti igati positiivne uudis. Intervjuudest selgub, et ka kõik intervjueeritavad on olnud ühel meelel selles osas, et deklareerimine läbi interneti on lihtsustanud asjaajamist. Euroopa Liidu maksuametitest saadud vastustes on internetiga seotud toiminguid maininud vaid Taani ja Rootsi kuningriigid[70]. Taani Kuningriigi vastuses on kirjas, et deklareerimine läbi interneti on hõlbustanud süsteemi ja nendel elektronilise deklareerimisega probleeme pole esinenud. Rootsi Kuningriigi maksuameti vastuses on kirjas, et algul oli probleeme deklaratsioonide saatmisega teistesse liikmesriikidesse, mis võib tähendada protokolli ühilduvusprobleeme, kuid nad olid lahendanud selle ära Euroopa tasemel, seega hetkel toimib kõik hästi.

---

[69] Kalle Kägi, Regina Valge, Enre Oru, Kaido Vetevoog *„Maksuviidad 2010"* (Tallinn, Äripäev 2010) lk 38
[70] Lisa 2 Euroopa Liidu maksuhaldurite vastused

Remess OÜ maksukonsultant Kristiina Alt sõnade järgi algul oli süsteem väga aeglane, protseduur võttis väga kaua aega, enne kui sai kõik lahtrid ära täidetud. Poole aasta pärast muutus keskkond oluliselt kiiremaks. Lõputöö autoril endal on samuti isiklik kogemus seoses andmesideprotokollide mitteühildumisega. Töö autor on ise töötanud OÜ-s Automaatika KB, mis tegeles piimatööstusesse pesukeskuste juhtimissüsteemide ehitamisega. Kui klient soovis raha kokku hoida ja valis erinevate tootjate protsessorid, et hoida investeeringute pealt kokku, siis alguses pesukeskuse ja "põlluseadmete" protsessorite koostöövalmiduse loomine oli keerukas ja kogu süsteem toimis aeglaselt. See tulenes protokolli erinevustest ja nende kokkusobivuse rakendustest. Hiljem peale mõne kuist parandamist kiirus paranes oluliselt. Esitatud paralleel illustreerib andmeside ülekandega seotuid probleeme algusetappidel ning need esinevad mitte ainult käesoleva lõputöö objektiks olevas süsteemis vaid ka teistes analoogsetes süsteemides.

Tavaliselt on lähiriikidel omavaheline kaubavahetus suurem, see tuleneb sellest, et piiriäärsetel aladel elab palju ühe või teise riigi kodanike või kuna tänu ühtsele liidule on piiriületus muudetud hõlpsamaks, saavad ka inimesed omavahel lihtsamini suhelda. Lõputöö autor uuris intervjuudes, milline on olukord siis, kui Eestis registreeritud juriidiline isik hakkab käibemaksu tagasi küsima Eestile lähedatest riikidest. Täpsemalt võttis lõputöö autor vaatluse alla Balti riigid.

Rahandusministeeriumi seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde väidab, et uus tagastuskord on teinud piiriülese käibemaksutagastuse lihtsamaks, ladusamaks ja kõigile arusaadavamaks. Nagu varem sai märgitud, lõputöö autor on töötanud OÜ-s Automaatika KB Baltikumi müügijuhina ja teinud tööreise aastatel 2005-2007 nii Lätis kui ka Leedus ning võib omast kogemusest kinnitada, et lätlastel kui ka leedulastel on paljudest asjadest omamoodi arusaam.

Töö autor küsis intervjuus Rimess OÜ maksukonsultandilt, kuidas on käivitunud uus süsteem tema hinnangul, millele sai järgneva vastuse (mis on kinnitab ka töö autori varasemalt esitatud hinnangu erirahvaste erineva arusaama ühest ja samast asjast): "Uus süsteem pidi muutma süsteemi ühtseks, kuid reaalsuses on tegelikult igal riigil mingi oma spetsiifika, mis muudab süsteemi pisut komplitseerituks. Näiteks, kui ma esimest korda tegin Leetu tagastuse, siis Leedu maksuhaldur tegi mulle kahe kuu pärast korralduse, et kõik arve numbrid on valed. Selgus, et Leedu puhul on oluline märkida arve numbri ette ka

seeria number, muidu nad arveid ei arvesta. Arvel peavad olema veel ostja käibemaksukohustuslase number ja registrinumber, Lätil on samad nõuded. Läti ja Leedu osas sain veel hiljem teada, et nad ei tagasta iga kulu liigi pealt 100%. Näiteks Leedu tagastab majutuse, seminaride korraldamise ja seal on veel erinevaid kulu liike 75%. Sellest ei teadnud Eesti maksuhaldur midagi."

Ka Tallinna Tehnikaülikooli raamatupidamise ja eelarveosakkonna arvelduste talitluse juhataja ütles oma intervjuus, et Leedu maksuhaldur oli temalt nõudnud kolmel korral lisadokumente. Tegemist Tallinna Tehnikaülikooli puhul oli koolitusreisiga ning vastavalt juriidilise isiku sisemisele tavale kandsid Leedus õppejõud oma kulutused ise, mille pärast ülikool hüvitas tšekkide alusel. Hakates käibemaksu tagasi küsima, põrkusid nad probleemile, kus Leedu maksuhaldur nõudis õppejõudude töölepinguid, seejärel tõendust, et need õppejõud on ikka Tallinna Tehnikaülikooli õppejõud ja kõige lõpuks ka seda, et nad olid ikka koolitusreisil. Peale selle kadalipu läbitegemist maksti Tallinna tehnikaülikoolile käibemaks tagasi, kuid mitte 100% vaid 75% summast. Antud asjaolu aga Eesti maksuhaldur seletada ei osanud ning Leedust vastust ei saadud. Alles nüüd lõputööd kirjutades sai autor teada, milles on probleem ja miks ei tagastatud tervet summat.

Et probleeme on Leedu maksuhalduriga, tuleb välja ka intervjuus Eesti Maksu- ja Tolliameti revidendiga Katrin Kullamaa, kelle sõnul: "Eesti maksukohustuslastel tekkisid 2010.a suvel probleemid taotluste esitamisega Leedu Vabariiki, kuna Leedu oli vahepeal ühepoolselt teinud muudatusi kaubakoodide tabelis ning nõudis juba esitatud taotlustes kaupade ja teenuste kirjeldamisel alamkoodide kasutamist, mis esialgselt ei olnud nõutavad. Eesti maksukohustuslased pidid taotlused parandama, ehkki esialgselt olid taotlused esitatud vigadeta." Seega läbi kolme intervjuu on selgeks saanud, et Leedust käibemaksu tagasiküsimine on vaevaline tegevus ja selgeks on saanud ka esimene kitsaskoht - direktiivis mittekäsitletud reeglite omavoliline lisamine.

Lõputöö autor saatis peale elektronkirjade välja ka kolm tavalist kirja posti teel. Nendeks riikideks on Soome, Holland ja Ungari. Nende kolme riigi maksuhalduri interneti kodulehtedel polnud ühtegi viidet e-posti aadressile. Soome lõputöö autorile üldse ei vastanud. Hollandist ja Ungarist saadeti vastused lõputöö autorile tavapostiga. Hoolandi vastus oli lühike, kõigepealt tänati huvi eest, siis öeldi, et uue süsteemiga probleeme ei ole

ning viimaseks öeldi, kahju, et aidata ei saa. Lõputöö autori poolt peetud intervjuudes olid esitatud küsimused ka Hollandi kohta ning kas koostöös nendega on esinenud probleeme. Rimess OÜ maksukonsultant Kristiina Alt vastas järgmiselt: "Nende poole ei ole võimalik e-mailiga pöörduda. Saab küll helistada, aga räägivad ainult Dutch'i. (...) Hollandi süsteemis oli tõrkeid ning seda kinnitas Eesti maksuhaldur, mis tõttu oli ka minul Hollandiga probleeme. Esitasin taotluse ja Eesti haldur saatis selle ka Hollandisse, kuid taotluse staatus oli saadetud (oleks pidanud olema: välisriigi maksuhaldur kätte saanud). See tekitas muret, kuna staatuse järgi ei saanudki ma teada, kas haldur on selle kätte saanud või mitte. Eesti haldur ei osanud muud soovitada, kui proovida ühendust võtta maksuametiga. Seda ma proovin ka teha. Saatsin sinna postiga 2 järelepärimist, aga vastust neile ei tulnud. Mõtlesin, et okei, kui ma õigeaegselt korraldust või otsust ei saa, siis saab nõuda intresse. Kuid lõpuks (ma isegi ei mäleta täpselt kui kaua taotluse esitamisest aega möödas oli) võttis minuga Hollandist 1 haldur ühendust ja küsis täiendavaid küsimusi ning nädala pärast tagastas ta kogu summa ning veel lisa 50 eurot (mille eest see lisa tuli, ma ei tea. Üks teine taotlus, mille ma saatsin ka Hollandisse, sealt tuli lisa 1 euro)."

Sama küsimuse esitas töö autor ka Eesti maksuhaldurile, kas on olnud Hollandiga probleeme või kõik laabub ladusalt nagu väidab Holland. Eesti maksuhaldur vastas järgmiselt: "Hollandi maksuametiga suhtlemisel on probleeme olnud Eesti maksukohustuslastel, kelle taotluste menetlemine on võtnud ettenähtust rohkem aega."

Analüüsides lõputöö autori poolt kogutud informatsiooni järeldab töö autor, et tõesti Hollandil ei ole probleeme seoses uue süsteemi rakendamisega vaid teistel riikidel on probleeme Hollandi maksuhalduriga, sest Hollandi maksuhaldur menetleb taotlust täpselt niikaua kui tahab ja vajalikuks peab ning kui see läheb üle aja makstakse küll viivis välja, kuid taotluse esitajale arusaamatul viisil ja summas ning näidatakse selgelt, kes juhib mängu.

Ungari maksuhaldurilt saabus lõputöö autorile tähtkiri. Saabunud vastus oli ungari keeles. Rimess OÜ maksukonsultant kirjutas koostööst Ungari maksuhalduriga järgmist: "Kõige suurem üllatus oli mul Ungariga. Kolleeg esitas sinna taotluse ja korraldus tuli Ungari keeles. Kahjuks, ei oska ma öelda, mida nad soovisid, et me muudaksime, kuna taotlus oli ungarikeelne. Proovisin võtta ungarlastega ühendust, aga vastuseks oli jätkuvalt ungarikeelsed korraldused. Inglise keeles oli ainult 1 lõik, mis juhendas, kuidas minna

nende portaali ja oma taotluse probleemid seal ära lahenda. Sinna portaali kasutajaks tegemine võttis palju aega ja kui mulle lõpuks saadeti paroolid ja sain sinna süsteemi sisse siis ikkagi jäi mulle segaseks, kuidas ma seal süsteemis saan oma taotluse kohta parandused sisse viia (imelik oli ka see, et sinna süsteemi pääsesin ainult 1 korra sisse, kui tahtsin järgmine päev jälle sinna minna, siis kahjuks enam sisse logimine ei õnnestunud). Ungariga läkski nii, et sinna saime taotluse esitatud, kuid raha sealt tagasi ei saanud."

Lõputöö autori hinnangul on Euroopa Liidu suurim probleem on tema ametlike keelte arv, mis on ca 24 keelt. Seega Ungari maksuhalduril oli õigus vastata ungari keeles. Töö autor on veendunud, et Bulgaarias või Rumeenias poleks tekkinud arusaamisega probleeme, kuna need maad asuvad lähestikku, kuid Eestis on töö autori hinnangul suhteliselt raske leida ungari keele oskajat. Nii jättis ka lõputöö autor ungari keelse kirja tõlkimata, kuna pole leidnud pädevat tõlkijat, kellel lisaks keeleoskusele oleks ka maksualane sõnavara. Ehk kunagi tekib Euroopa Liidus internetipõhine tõlkeprogramm, mis hõlbustab erinevatest keeltest aru saamist. Eelpool ongi teine kitsaskoht, et ametivaheline suhtlemine on raskendatud ja kohati ka võimatu keelebarjääri tõttu. Lõputöö autor on seisukohal, et antud probleemi lahendaks kui pooled suhtleksid mõlemale osapoolele arusaadavas keeles.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et piiriülese käibemaksutagastuse probleemid jagunevad kaheks. Esimene neist on erinevatest protokollidest tulenev kommunikatsiooni aeglus ning see on ühine näitaja kõikide liikmesriikide puhul. Teine probleem tuleneb liikmesriikide enda poolt direktiivist tuletatud menetlusreeglite rohkusest, näiteks Holland, kelle maksuhaldur ei anna läbiviidava menetluse kohta ei mingit informatsiooni ja viib menetlust läbi täpselt nii kaua, kui vajalikuks peab. Teiseks näiteks on Leedu maksuhaldur, kes koormab lisainformatsiooni küsimisega taotluse esitajat üle, jättes kohati selgitamata, miks seda infoküsimist tehakse. Ning viimaks Ungari maksuhaldur, kes menetleb kõiki pöördumisi vaid oma keeles, kuna ungari keel on Euroopa Liidu ametlik keel, sõltumata sellest, kas teine osapool saab sellest aru olles teise liikmesriigi isik või mitte.

Piiriülese käibemaksutagastuse juures tekib küsimus, mis on tähtsam, kas majanduslik pool või seaduslik pool. Alates 01. jaanuarist 2011 kehtib Eestis euro, seega, kui ükskõik milline Eestis tegutsev juriidiline isik, kes on registreerinud ennast käibemaksukohustuslaseks, müüb näiteks oma toodetud kaupa Eestis tegutsevale juriidilisele isikule, siis majanduslikus mõttes on see sama kui Eestist tegutsev juriidiline

isik müüb kaupa Saksamaal tegutsevale juriidilisele isikule. Majandusliku põhimõtte alusel peab Eesti äriühing, kes on käibemaksukohustuslane deklareerima käibe summa ja selle pealt maksma käibemaksu. Saksamaal kaupa ostev äriühing arvab selle oma deklaratsioonis sisendis maha arvata. Selline süsteem on võimalik vaid siis, kui ühe rahatsooni piirides tegutseb ka ühtne maksuamet.

Ühtses valuutatsoonis tegutseva ühtse maksuameti puhul Saksamaal ostetud kütusetšekkide, hotelliarvete või koolituskulude puhul ei pea me täitma eraldi deklaratsiooni vaid saame esitada kõik arved ühel deklaratsioonil, pannes need sisendkäibemaksu tagastuse lahtrisse. Sellisel juhul kaotaks mõtte ka direktiiv 2008/97EU, samas teeb see maksumaksja olukorra oluliselt lihtsamaks, sest täitma peab sellisel juhul vaid ühte deklaratsiooni.

Tänapäeva maksuõiguses on tunnustatud niinimetatud majandusliku tõlgendamise reegel, mis tähendab, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist.[71] Hetkel Euroopa Liidus toimuv on teistsugune. Kui Eesti juriidiline isik müüb kaupa Lätti käsitletakse seda ühendusesisese müügina, mis on õiguslik regulatsioon, samas majanduslikus mõttes on siiski Lätti müük eksport nagu juba eelnevalt lõputöö autor on veenvalt tõestanud. Siit tulenevalt leiabki autor, et kui me riigi keskselt kasutame maksukorralduses tõlgendamisel eelkõige majanduslikku tähtsust ja arusaama, samas üle Euroopa aga juriidilist tõlgendamist, siis on segadus ja probleemid kerged tulema.

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 1 ütleb, et Eesti on iseseisev ja sõltumatu demokraatlik vabariik, kus kõrgeima riigivõimu kandja on rahvas. Eesti iseseisvus ja sõltumatus on aegumatu ning võõrandamatu.[72] Kuna Euroopa Liit alguses oli siiski tolliliit ja alles hiljem on hakanud sinna juurde tekkima kõike muud, siis lõputöö autor võib põhjendatult eeldada, et ka teiste riikide põhiseaduste esimene paragrahv suuresti ei erine Eesti põhiseaduse omast. Sellest tulenevalt on üsna raske moodustada ühtset üle Euroopalist maksuametit, ning Euroopa Liidu seaduste loojad peavad valima parema kesktee majandusliku mõiste ja juriidilise mõiste vahel. Kas see ka õnnestub näitab aeg.

---

[71] Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn, Juura 2009) lk 61
[72] Riigiteataja, Põhiseadus RT I 43 311 <https://www.riigiteataja.ee/akt/12846827 > 01.04.2011

Lõpetuseks peab töö autor oluliseks mainida maksukorralduse seaduse § 10 lg-s 3 sätestatud, mille järgi maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi.[73] Vaadates käesolevas lõputöös esitatud probleeme seoses uue piiriülese käibemaksu tagastamise süsteemiga on hetkel sinnani veel pikk tee Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametite vahelise koostöö ja selle arengu mõttes, sest piiriülene käibemaksutagastus kohati ei ole siiski kiire ja efektiivne ning vahel tekitab maksumaksjale liigset ebamugavust ja kulutusi.

[73] Riigiteataja, Maksukorralduse seadus RTI 43 <https://www.riigiteataja.ee/akt/114032011043> 01.04.2011

KOKKUVÕTE

Alates 1 jaanuarist 2010 jõustus uus piiriülese käibemaksutagastuse Direktiiv 2008/97EU. Hoolimata sellest, et uus Direktiiv pidi lahendama vana Direktiiviga tekkinud probleemid, mis on ajast aega vaevanud Euroopa Liidu maksukohustuslasi, ei ole see siiski soovitud viisil rakendunud.

Käesoleva töö eesmärgiks oli analüüsida piiriülese käibemaksutagastuse probleeme Euroopa Liidu liikmesriikide vahel. Täpsemalt analüüsis töö autor probleeme, mis on tekkinud seoses uue piiriülese käibemaksutagastuse korra jõustumisega alates 1. jaanuarist 2010. Antud teema on uudne, kuna uus Direktiiv on kehtima hakanud 2010 aasta algusest ning selle rakendamisest tekkinud probleeme pole seni veel jõutud käsitleda.

Lõputöös andis autor ülevaate käibemaksu mõistest ja olemusest ning käibemaksu piiriülest tagastuse õiguslikust regulatsioonist. Samuti tutvustas töö autor lühidalt Eesti käibemaksu ajalugu, millega selgitas käibemaksu arengut ja selle jõudmist Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisele tasandile, saades liikmesriikide maksuhaldurite koostööobjektiks. Käibemaksu puhul on tegemist objektiivse maksuga, millega maksustatakse tarbimist. Seega käibemaksu põhiraskust kannab füüsiline isik, mitte juriidiline isik, kes sisuliselt on ainult käibemaksu koguja ja riigile edasi kandja. Käibemaks, mis hetkel Eestis toimib on läbi teinud pika tee alanuna aastast 1932 läbikäigumaksuna kuni aastani 2004, kui Eesti astus Euroopa Liitu ja sai üheks tollel hetkel 24 liiduvabariigist. Euroopa Liidus toimuvad pidevad käibemaksu regulatsioonide muudatused näitavad liikmesriikide tõsist pingutust, et muuta seadust ühtlaseks üle Euroopa Liidu, loomaks ühtlast tugevat liitu.

Lisaks analüüsis lõputöö autor käesolevas lõputöös käibemaksu enammakse tekkepõhjuseid. Töö autor leidis käibemaksu enammakse tekke põhjusteks viis võimalust, millest lõputöös analüüsis nelja: 1) alustava ettevõtte enammakse, kuna tehakse kulutusi ettevõtluse arendamiseks, kuid käivet veel tekkinu ei ole või see on minimaalne ja ei kata kulutusi; 2) projektipõhine enammakse, kus projekti alustades on alati suured kulutused ja

käive tekib alles projekti lõpufaasis; 3) 9% käibemaksu määraga kaupade ja teenuste müük ja ettevõtluse tarbeks 20% määraga kauba või teenuse ostmine; 4) eksport ja liikmesriikide vaheline müük, kus siis ettevõte müüb kaupa kas kolmandatesse riikidesse või liikmesriiki ja ostab Eestist, kuna sel juhul tekib müügist 0% määraga käive ja ettevõtluse tarbeks ostetud kaupa ja teenuseid ostetakse Eesti tarnijatelt 20% määraga käibemaksuga, mida saab sisendis maha arvata. Viiendaks võimaluseks on käibemaksupettused, mida autor oma töös ei puudutanud.

Analüüsi käigus jõudis autor järeldusele, et eksport seaduse mõttes ja majanduslikus mõttes ei ole üks ja seesama. Kuna Euroopa Liit ei kasuta siiani ühtset valuutat, siis müük liikmesriikidesse, kus kehtib endiselt rahvuslik valuuta, see tähendab mitte euro, on majanduslikus mõttes eksport.

Lõputöö autor analüüsis antud töös piiriülese käibemaksu tagastusega tekkinud probleeme, mis on tekkinud seoses uue korra kehtima hakkamisega. Lõputöös püstitatud eesmärgi saavutamiseks saatis lõputöö autor elektronkirjad 24 Euroopa Liidu liikmesriigi maksuhaldurile ning kolmele liikmesriigi maksuhaldurile saatis lõputöö autor lihtkirja, milles esitas küsimusi seoses uue piiriülese käibemaksutagastuse korraga. Peale kirjade saatmise viis lõputöö autor läbi neli intervjuud: Maksu ja Tolliameti rahvusvahelise maksustamise talitluse konsultant Katrin Kullamaaga, Rimess OÜ konsultandi Kristina Altiga, TTÜ arvelduse talitluse juhataja Ave Tammega ja Nycomed Sefa raamatupidaja Irja Ijavoineniga.

Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhalduritelt saabunud vastuste ja läbiviidud intervjuude analüüsist tulenevalt jõudis töö autor järelduseni, et alates 1. jaanuarist 2010 kehtima hakanud piirilese käibemaksu tagastuse kord on tekitanud palju probleeme ja arusaamatusi.

Esimese probleemina jäi autorile silma kommunikatsiooni probleem, mis tekib andmesides. Lõputöö autor on jõudnud veendumusele, et erinevad protokollid teoorias suhtlevad üksteisega laitmatult, kuid praktikas tekib alati tõrkeid ja algfaasis on andmeside häiritud. Teiseks probleemiks on direktiivi erinev tõlgendamine, mille tulemusena tekitatakse maksuhalduri poolt lisa menetlusreegleid, millest teine osapool ei ole teadlik. See omakorda tekitab maksukohustuslases hämmingut ning arusaamatust toimuva suhtes. Kolmandaks probleemiks on tagasiside ja kontakti puudumine. Menetlus kestab täpselt nii

kaua, kui seda maksuhaldur vajalikuks peab, andmata maksukohustuslasele selgitusi menetluse kohta. Neljandaks probleemiks on Euroopa Liidu suur ametlike keelte hulk, kus iga maa maksuhaldur võib menetleda kõike oma keeles. Seoses uue korra rakendamisega pole kohustust ega kokkulepet Euroopa Liidu keele eelistamiseks tagamaks kõikide menetlusosaliste võrdset kohtlemist.

Tuginedes maksukorralduse seaduse § 10 lg-s 3 sätestatule, mille järgi maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, ning arvestades käesolevas lõputöös esitatud probleemide kirjeldusele seoses uue piiriülese käibemaksu tagastamise süsteemiga, lõputöö autor leiab, et Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametite vahelise koostöö vajab veel arendamist, kuna hetkel toimiv süsteem ei toimi kiirelt, lihtsalt ja efektiivselt ning vahel tekitab maksumaksjale liigset ebamugavust ja kulutusi.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на тему "Применение траснграничной системы возврата налога на добавочную стоимость с 2010 года". Работа написана на эстонском языке и состоит из 58 станиц (основная часть 43 страниц и приложения на 25 страницах). Для написания работы использован 31 источник. Тема работы актуальна, поскольку изменение закона о налоге на добавочную стоимость, введенное в соотвествие с Директивой Европейского Союза, связанное с новой системой трансграничного возврата налога на добавочную стоимость, вступило в силу с 1 января 2010 года. Применение новой системы вызвало ряд проблем связанных с возвратом налога. Причиной этому стало то, что страны члены Евросоюза применяют и трактуют общую Директиву по-разному.

Целью дипломной работы является провести анализ проблем траснграничного возврата налога на добавочную стоимость в Евросоюзе. Для достижения цели запланированы следующие действия:

1. дать обзор о сущности и значении налога на добавочную стоимость;
2. проанализировать причины возникновения переплаты налога налога на добавочную стоимость;
3. дать обзор о правовом регулировании трансграночного возврата налога на добавочную стоимость;
4. проанализировать проблемы трансграничного возврата налога на добавочную стоимость.

При написании работы абтор использовал метод сбора данних, в ходе чего представил необходимые источники информации (матерьялы и правовые акты касающиеся налога на добавочную стоимость и т.д), а также провел эмпирическое исследование с проведением интервью, на которие опирается анализ проблем трансграничного возврата налога на добавочную стоимость.

Автор рассмотрел проблемы трансграничного возврата налога на добавочную стоимость, возникшие между старанами членами Евросоюза в связи с применением новой Директивы 2008/09/EU. В результате автор выяснил, что имеющиеся проблемы имеют под собой как технические так и правовые проблемы, в следствие чего на сегодняшний момент действующая система трансграничного возврата налога на добавочную стоимость нуждается в развитии скорости и эффективности для соотвествия со статьей 66 пунктом 10 закона о налогообложении.

VIIDATUD ALLIKAD

Alfred Ehin ja Friedrich Kask, Ajutine läbikäigumaksu seadus ühes määruse ja seletustega (Tallinn: Eesti Kirjastus, 1936)

Arnold J. Heidenheimer, Hugh Heclo, Carolyn Teich Adams „Võrdlev halduspoliitika, Sotsiaalse valiku poliitika Ameerikas, Euroopas, Jaapanis

AS PriceWaterhouseCooper Maksuteade, Eesti nr. 1, 2010 31.10.2010 http://www.pwc.com/et_EE/ee/insights/assets/Maksuteade_14._jaanuar_2010_est.pdf

Bodan Musial, Sihikul oli Saksaamaa (Talinn, Tänapäev 2009)

Euroopa Komisjoni talituste töödokument nr. 52007SC1555, 31.10.2010, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52007SC1555:ET:HTML

Euroopa Liidu teataja Nõukogu Direktiiv 2008/9/EÜ

Ferdinand F.M. Grappenhaus Taxes, Liberti and Property The role of taxation in Democratization and national unity 511-1787

H. Zerbe, Käibemaks ühistegelikes ettevõtteis (Tallinn: Agronoom, 1943)

Kalle Kägi, Regina Valge, Enre Oru, Kaido Vetevoog „Maksuviidad 2010“ (Tallinn, Äripäev 2010)

Kivi, L. 2009. Käibemaksu tagastamine ühendusväliste riikide maksukohuslastele. Tallinn

Kägi K. & Võimre U. 2007. Käibemaks. Äripäeva Kirjastus.

Lehis, L. & Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus

Lehis, L. 2009. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura

Luule Vilms, *Käibemaks* (Tallinn: ENSV Agrotööstuskoondise Tehnoloogia ja Konstrueerimise Büroo, 1984)

Maksu- ja Tolliamet Uus piiriülene käibemaksu tagastamise süsteem 31.10.2010 http://www.emta.ee/doc.php?26844

Maksumaksja portal Euroopa komisjoni uuest ettepanekust käibemaksu vallas. Ain Veide, 31.10.2010, http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=27

Paul Tammert. Maksundus: õpik koolidele ja kõrgematele õppeasutustele (Talinn: Aimwell 2005)

Pohklak, K 2005. Sisendkäibemaksu arvestamine, kontrollimine ja tagastamise protsess. Tallinn

Sirje Pulk, Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus (Tallinn: Juura 2001)

Raamatupidaja portaal, Käibemaksuseaduse kavandatud muudatused peagi seaduseks saamas <http://raamatupidaja.ee/article/2009/11/09/Käibemaksuseaduse_kavandatud_muudatused_peagi_seaduseks_saamas> 26.02.2011

Raamatupidamise- ja maksuportaal, Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/54> 23.03.2011

Raamatupidamise- ja maksuportaal Välisriigis tasutud käibemaksu tagastamise taotlemine alates 1. jaanuarist 2010, http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/8799 31.10.2010

Riigiteataja Käibemaksuseadus. RT I 2010, 11, 55

Riigiteataja Maksukorralduse seadus. RT I 2010, 41,241

Riigiteataja, Põhiseadus RT I 43 311 <https://www.riigiteataja.ee/akt/12846827> 01.04.2011

Terra, B. 1998. The place of supply in European VAT. London; The Hague; Boston: Kluwer Law International

Terra, B. 2005. European tax law. Deventer: Kluwer

Terra, B. 2006. Euroopa maksuõigus.Tallinn: Europrint

Terra, B. 2006. Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist. Tallinn: Sisekaitseakadeemia

Vaht, V. 2005. Käibemaksu tagastamine mitteresidentidele. Tallinn.

LISA 1: Kiri Euroopa Liidu maksuhalduritele

Tere,

Minu nimi on Andrus Arman ja ma olen Sisekaitseakadeemia Finantskolledži, Maksu ja Tolli õppesuuna 3 kursuse tudeng. Sisekaitseakadeemia on siseministeeriumi haldusala kõrgkool, mis valmistab kutse-, kõrg- ja magistrihariduse tasemel ette spetsialiste laiale ringile sisejulgeolekuasutustele nagu politsei, piirivalvel päästeala, samuti justiits- ning maksu- ja tolliamet. Oma õpingutega olen jõudnud viimasesse faasi, hakates kirjutama lõputööd. Oma lõputöö teemaks valisin „Piiriülese käibemaksutagastuste rakendamine alates 2010“

Alates 01.01.2010 kehtima hakanud käibemaksuseaduse muudatustega on enammakstud käibemaksu piiriülese tagastamise regulatsioon viidud kooskõlla Euroopa Liidu direktiiviga, kus teise liikmesriigi maksukohustuslase taotluse alusel tagastatakse talle enammakstud käibemaks, kui taotlus on esitatud maksukohustuslase asukohariigi maksuhalduri kaudu tagasi taotletava riigi maksuhaldurile.

Minu küsimus oleks, missuguseid probleeme on teil ette tulnud seoses uue regulatsiooni rakendamisega.

Lugupidamisega,

Andrus Arman
Sisekaitseakadeemia
FK080

LISA 2: Euroopa Liidu maksuhaldurite vastused

Portugal:

Dear Sir or Madam

We acknowledge the receipt of your email and inform you that your request is going to be analysed by this VAT Reimbursement Service, as soon as possible.

Kind Regards
Vat Reimbursement Manager
Maria de Lourdes Amâncio

Taani Kuningriik:

Dear Andrus,
This e-mail has been circulating for quite some while in the Danish tax administration. Now it has landed on my desk. I don't know if you are still waiting for a reply or if you already have heard from other tax administrations.
Furthermore I don't know if you are looking into the system from a security perspective or a business perspective or from some other perspective.
Therefore I will make this answer quite short.
If you have some specific questions you are welcome to ask again.
From our point of view the biggest problem has been that there were 27 new systems that were launched on the same day and of course some of the systems contained some errors that would then inflict problems in the other systems. Furthermore not all understand the business rules in exactly the same way so there have been some clarifications to do.
From a security perspective we haven't had any problems. We use the same signature as we use for our other self service systems and we trust the European network to be sure. Some foreign companies have asked to get access to our systems and we have given them some Danish numbers so that they could also access our self service system.

Med venlig hilsen

Susanne Dybdahl

Rootsi Kuningriik:

Dear Mr Arman,

Please find below an answer to your question about the Swedish experiences when it comes to the new system for VAT-refund that was implemented on the 1 of January 2010. Don't hesitate to contact me again if you have further questions.
Just like the situation has been for many of the EU member states, the time for implementing the new electronic system in Sweden was relatively short considering the amount of development that had to be done. Sweden managed though to have all the functionality in place by the 1 of January 2010.
In the process of developing the new system a lot of questions arose that were discussed between the members states. For example, some discussions took place regarding the codes that are stipulated in the EU directive 2008/9.
After the introduction of the electronic system some problems have appeared when it comes to the sending and receipt of applications between the member states. These problems have been discussed though at EU-level and will be solved.
As for the Swedish portal, new functionality has been developed during 2010 – functionality that was not in place by the 1 of January 2010. A possibility to save the application for 90 days has been introduced and also the possibility to upload a file of invoices into the portal.
Consequently, to sum up, it can be said that the time for implementing the new system was rather short but the major problems have been solved by the member states. As for Sweden our objective is to make sure that the portal meets the needs of the users and if possible we will make the necessary adjustments.

Best regards,

Susanne Malmborg

Poola Vabariik (üks minu lemmikvastustest):

W związku z przekazanym, drogą elektroniczną, zapytaniem z dnia 13 grudnia 2010 r. wsprawie zwrotu podatku od wartości dodanej w ramach elektronicznej procedury, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.
Z dniem 1 stycznia 2010 r. zaimplementowane zostały do prawodawstwa polskiego przepisy Dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemajacym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim.
Implementacja przepisów wspólnotowych, poprzez wprowadzenie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2010 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niŜ Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Wspólnoty Europejskiej (Dz. U. Nr 224, poz. 1800, z późn. zm.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2010 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. Nr 224, poz. 1801, z późn. zm.), nie przysporzyła polskiej administracji problemów. JeŜeli pojawiały się trudności, to zwiane były z indywidualnymi przypadkami.
JednakŜe problemy te nie były związane z funkcjonowaniem polskich przepisów, czy z działaniem portalu elektronicznego stworzonego na potrzeby zwrotu podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W większości zastrzeŜenia dotyczyły procesu przesyłu pomiędzy portalami z innych państw członkowskich.

Poola kirja tõlge:
Seoses elektroonilist esitamist nõuda, 13. detsember 2010, käibemaksu tagastamise kontekstis elektroonilised menetlused, sõbralikult informeerib Rahandusministeerium. Alates 1. jaanuar 2010 olid rakendatud Poola õigusaktidesse nõukogu direktiivi 2008/9/EÜ, 12. veebruar 2008, millega kehtestatakse erieeskirjad käibemaksu tagastamiseks maksukohustuslastele, vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole riigi tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis. Ühenduse õiguse rakendamisel, kehtestamise kaudu rahandusministri 24. detsember 2010 kohta tagastamise taotlused käibemaksu maksta, välja arvatud Poola Vabariik liikmesriigid Euroopa Ühenduse (Seaduste nr 224, punkt. 1800, muudetud. suri.) ja Rahandusministeeriumi määruse 24. detsembri 2010 maksutagastuse kaupade ja teenuste teatavate isikute (Seaduste nr 224, punkt. 1801, muudetud kujul. d..) ei ole kõrvalmõju Poola haldamine probleeme. Kui esines probleeme, nad olid zwiane üksikjuhtumitega. Kuid need probleemid ei ole seotud toimimist Poola seaduste või toimimise elektroonilise portaali jaoks loodud maksutagastuse elektroonilise side. Enamikus vastuväiteid seotud protsessi vahel edastatavate portaalid teistes liikmesriikides.

Ühendatud kuningriigi vastus:

Dear Andrus Arman
Reference: Estonia, Tallinn, Mahtra 50 8
Thank you for your email
please copy this full link to view problems

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageOnlineServices_ShowContent&id=HMCE_PROD1_030109&propertyType=document

You can also check hmrc homepage for service issues, the eu refund information is under public notice 723a
If you require any further information or assistance, please contact our VAT Online helpdesk on 0845 010 8500 (international callers dial 0044 2920 501 261)

Regards,
VAT Online Services Helpdesk

Šveits

Mr Andrus Arman
Estonian Academy of Security Sciences

Your question of December 16, 2010, about the implementation of the new electronic cross-border VAT refund procedure in the European Union

Dear Sir,

Since 1st January 2010 the member states of the European Union (EU) have introduced a new electronic cross-border VAT refund procedure specially intended for EU taxable persons (EU businesses).
The Swiss Confederation is not a member state of the EU and then is not concerned by the implementation of the above-mentioned electronic cross-border VAT refund procedure. The Swiss VAT refund procedure still requires the filing of a VAT refund paper (no electronic) application in any case.
As quoted above, the Swiss VAT taxpayers (= non-EU businesses) may not apply for VAT refund from EU member states by such new electronic procedure.

Yours sincerely

Berne, 17 December 2010

Saksamaa:

Sehr geehrter Herr Arman,

vielen Dank für Ihre E-Mail an das Bundesministerium der Finanzen (BMF). Ich bin gebeten worden, Ihnen zu antworten.
Alle im BMF öffentlich zugänglichen Daten sind auf unserer Homepage unter www.bundesfinanzministerium.de einzusehen. Die Internetseite verfügt über eine Volltextsuche. Darüber hinaus gehende Daten sind entweder nicht vorhanden oder nicht für die Öffentlichkeit bestimmt.
Bitte haben Sie Verständnis dafür, dass wir Ihnen die Aufgabe der Recherche nicht abnehmen können, da die Fülle der eingehenden Anfragen ansonsten nicht mehr zu bewältigen wäre. Und das würde diejenigen Bürger benachteiligen, die auf unsere Informationen angewiesen sind.

Für den Fortgang Ihrer Arbeit wünsche ich Ihnen viel Erfolg.

Mit freundlichen Grüßen
Doris Frauenrath
Bundesministerium der Finanzen
- Leitungsstab -
Referat: Bürgerangelegenheiten
Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin
buergerreferat@bmf.bund.de

Prantsusmaa:

Sir,
E-mail : andrusarman@hotmail.com
You need some information for your thesis, about a new electronic border procedure of VAT refunds launched in the European Union on the 1st of January 2010.
We inform you that our department is unable to help you. That's why you might call the following service :
Centre des impôts des non-résidents (CINR)

TSA 10010 - 10 rue du Centre - 93465 Noisy le Grand cedex
Téléphone : 01 57 33 83 00 - Télécopie : 01 57 33 83 50
Courriel : nonresidents@dgfip.finances.gouv.fr

Yours sincerely,
Cordialement,

Le service d'assistance du site de télédéclaration
assistance.dgi@assistance-usagers.com
0 811 364 364 (prix d'un appel local depuis un poste fixe)

Solvakkia :

Dear Mr. Arman,

Upon your e-mail request of the information disclosure dated 13. 12. 2010 in accordance with the Act of Free Access to Information and Amendments of Certain Acts (The Freedom of Information Act) we disclose required information processed by the competent department to you.

The Ministry of Finance of the Slovak Republic was the main responsible authority for adoption of legislation regarding the Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. The Ministry of Finance of the Slovak Republic has done so by adopting an Act No. 563/2009 that has amended existing Act No. 222/2004 Coll. on Value Added Tax (hereinafter called as "VAT Act") which you can find on the website of the Ministry of Finance of the Slovak Republic http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=550. Provisions containing VAT refund procedure for foreign entrepreneurs can be found in par. 55a to par. 58 of the VAT Act.

The methodology and maintenance of technical system relating to VAT refund procedure as well as solving problems connected to it fall within the authority of Tax Directorate of the Slovak Republic, with the mailing address:

Tax Directorate of the Slovak Republic
Nová ulica 13
975 04 Banská Bystrica
Phone: +421 48 43 93 111
Email: info@drsr.sk

As far as we know, the contact person responsible for methodology who might help you in this matter is Mrs. Katarína Burianová, with email address katarina.burianova@drsr.sk .

Yours sincerely,
Mgr. Eva Štricová
Head of the office of Ministry of Finance

Läti:

Hello,

We provide answers to taxpayers questions only regarding their economic activity or taxation in concrete situation. Unfortunatelly we can't give you information about problems in implementation of the procedure, it is not public information.

Best regards,

SRS Consultants

Belgia:

Dear Sir
You will find a phone number for general fiscal questions at the website of the Ministry of Finance (http://www.minfin.fgov.be/portail2/en/contact/contact-centre.htm) – +32 257 257 57
For more detailed questions you can contact information officers by e-mail – on the same website (http://www.minfin.fgov.be/portail2/en/contact/information-officers.htm) you find a list of questions with the e-mail addresses of possible contact persons.

Best regards,

Jens Van Den Bergh
Assistant to the Ambassador
Embassy of the Kingdom of Belgium
Rataskaevu 2/9
10123 Tallinn, Estonia
Tel. +372 6 274 102

LISA 3: Intervjuu Eesti Maksuhalduriga

Tere,

1) Euroopa Liidu 2008/9/ EU kehtib alates 01.01.2010. Minu küsimus oleks, nüüd, kus uus tagastussüsteem on toiminud natuke üle aasta, kui hästi on teie arvates uus piiriülene käibemaksutagastuse kord käivitunud.

1) Uus piiriülene käibemaksutagastuse kord on käivitunud hästi.

2)Rahandusministeeriumi seletuskiri Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde on väidetud uus tagastuskord on teinud piiriülese käibemaksutagastuse lihtsamaks mida aravte teie sellest.

2) Nõustun väitega, et uus tagastuskord teeb piiriülese käibemaksutagastuse lihtsamaks. Taotluse saab esitada elektrooniliselt ja taotluse esitamise tingimused on Euroopa Ühenduses ühtlustatud.

3) Millised töökorralduslikud muudatused on aasta jooksul toimunud seoses uue piiriülese käibemaksutagastuse korraga

3) Töökorralduslikult on paber kui infokandja tagastustaotluste menetlemise protsessist kadunud, töö toimub ainult interneti keskkonnas.

4) Teatavasti on liikmesriikidel enim kaubavahetust naaberriikidega. Palun kirjeldage Soome, Läti, Leedu ja Rootsi maksuametiga suhtemisel tekkinud probleeme seoses uee piiriülese käibemaksutagastuse korraga.

4) Eesti maksukohustuslastel tekkisid 2010.a suvel probleemid taotluste esitamisega Leedu Vabariiki, kuna Leedu oli vahepeal ühepoolselt teinud muudatusi kaubakoodide tabelis ning nõudis juba esitatud taotlustes kaupade ja teenuste kirjeldamisel alamkoodide kasutamist, mis esialgselt ei olnud nõutavad. Eesti maksukohustuslased pidid taotlused parandama, ehkki esialgselt olid taotlused esitatud vigadeta.

5) Hollandi maksuametist sain kirjaliku vastuse, et neil pole seoses uue tagastuskorraga esinenud mingeid probleeme. Kas teil on esinenud seoses uue tagastuskorraga Hollandi maksuametiga suhtlemisel probleeme.

5) Hollandi maksuametiga suhtlemisel on probleeme olnud Eesti maksukohustuslastel, kelle taotluste menetlemine on võtnud ettenähtust rohkem aega.

Lugupidamisega, Katrin Kullamaa Rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant

LISA 4: Vastus Rimess OÜ konsultandilt Kristiina Altilt

1) Euroopa Liidu 2008/9/ EU kehtib alates 01.01.2010. Minu küsimus oleks, nüüd, kus uus tagastussüsteem on toiminud natuke üle aasta, kui hästi on teie arvates uus piiriülene käibemaksutagastuse kord käivitunud.

Süsteem iseenesest toimib. Kui kõik eelduslikud tingimused (nt arvete summa ületab piirmäära, arved on korrektsed, puudub taotletavas liikmesriigis KM number) on täidetud, siis ei ole mingit probleemi teha liikmesriiki tagastustaotlus, iseküsimus on see, kui palju sealt ka reaalselt raha tagasi saab.

Alguses oli süsteem väga aeglane ning kogu protseduur võttis palju aega, poole aastapärast tundus süsteem kiirem olevat (enam ei mõelnud nii kaua, vaid sai kiiremini lahtrid ära täidetud).

Olen ise teinud taotluseid Lätti, Leetu, Ungarisse, Hollandisse ja iga riigiga on olnud erinev praktika. Uus süsteem pidi muutma süsteemi ühtseks, kuid reaalsuses on tegelikult igal riigil mingi oma spetsiifika, mis muudab süsteemi pisut komplitseerituks. Näiteks, kui ma esimest korda tegin Leetu tagastuse, siis Leedu maksuhaldur tegi mulle 2 kuu pärast korralduse, et kõik arve numbrid on valed. Selgus, et Leedu puhul on oluline märkida arve numbri ette ka seeria number, muidu nad arveid ei arvesta. Arvel peavad olema veel ostja KMK number ja registrinumber (Lätil samad nõuded). Läti ja Leedu osas sain veel hiljem teada, et nad ei tagasta iga kulu liigi pealt 100%. Näiteks Leedu tagastab majutuse, seminaride korraldamise ja seal on veel erinevaid kulu liike 75%. Sellest ei teadnud Eesti maksuhaldur midagi. Minu enda arvamus on, et kui igal riigil on ikkagi oma spetsiifika, siis võiks juhendmaterjal seda ka sisaldada, aga kahjuks sellist infot juhendmaterjalis ei ole.

Tean ka sellist juhust, et kliendi taotlust ei rahuldatud, kuna tagastus perioodiks ei olnud õiged kuud märgitud (igal liikmesriigil on oma perioodid, mille eest võib tagasi küsida. Tavaliselt saab küsida kvartaalselt või teha kogu aasta peale, aga on riike, kes on ise täpsed perioodid paika pannud).

Kõige suurem üllatus oli mul Ungariga. Kolleeg esitas sinna taotluse ja korraldus tuli Ungari keeles. Kahjuks, ei oska ma öelda, mida nad soovisid, et me muudaksime, kuna taotlus oli ungarikeelne. Proovisin võtta ungarlastega ühendust, aga vastuseks oli jätkuvalt ungarikeelsed korraldused. Inglise keeles oli ainult 1 lõik, mis juhendas, kuidas minna nende portaali ja oma taotluse probleemid seal ära lahenda. Sinna portaali kasutajaks tegemine võttis palju aega ja kui mulle lõpuks saadeti paroolid ja sain sinna süsteemi sisse siis ikkagi jäi mulle segaseks, kuidas ma seal süsteemis saan oma taotluse kohta parandused sisse viia (imelik oli ka see, et sinna süsteemi pääsesin ainult 1 korra sisse, kui tahtsin järgmine päev jälle sinna minna, siis kahjuks enam sisse logimine ei

õnnestunud). Ungariga läkski nii, et sinna saime taotluse esitatud, kuid raha sealt tagasi ei saanud.

Uus süsteemi raames ei ole vaja enam haldurile pakse mappe arvetega saata, nüüd tuleb arved skänneerida (tegemist on väga aega nõudva tööga. Arvestades, et tavaliselt on raamatupidajad arvele klammerdanud veel tsekke või mingi kirjavahetuse, mis tähendab, et kõik arved tuleks üks haaval skaneerida. kui taotlusesse läheb üle 400 arve, siis see võtab päris kaua aega). Süsteemi kaudu saab skaneerida ainult 5 MB, mis on tegelikkuses isegi kui arved kokku pakkida väga väike maht ja minu praktika kohaselt suuremate tagastuste korral tahavad haldurid KÕIKI arveid. Seega venib raha saamine väga pikale. Iga korraldusega küsivad nad uue koguse arveid, kuniks nad lõpuks saavad kõik arved kätte.

2)Rahandusministeeriumi seletuskiri Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde on väidetud uus tagastuskord on teinud piiriülese käibemaksutagastuse lihtsamaks mida aravte teie sellest.

Ma ei ole kindlasti mitte õige inimene spekuleerima, kas elektrooniline süsteem on lihtsam, kiirem ja efektiivsem, kui varem kehtinud paberil variant, kuna minu praktika puudutab ainult uut piiriülest tagastussüsteemi.

3) Millised töökorralduslikud muudatused on aasta jooksul toimunud seoses uue piiriülese käibemaksutagastuse korraga.

Mida sa täpselt selle küsimuse all silmas pead? Süsteem ei ole aastaga arenenud. Natuke kiiremaks on muutunud, aga sisuliselt on sama.

4) Teatavasti on liikmesriikidel enim kaubavahetust naaberriikidega. Palun kirjeldage Soome, Läti, Leedu ja Rootsi maksuametiga suhtemisel tekkinud probleeme seoses uee piiriülese käibemaksutagastuse korraga.

Soome, Rootsi tagastuse kohta puudub mul praktika. Leedu ja Läti süsteemi eripärast kirjutasin põgusalt punktis nr 1. Probleeme eelnevalt nimetatud liikmesriikide halduritega suhtlemisel pole olnud. Üldiselt on Leedu ja Läti haldurid mulle väga positiivse mulje jätnud just oma kiire vastamise osas, kuid vastuse kvaliteet ei ole just kõige kindlust andvam.

Näiteks küsisin Läti halduri käest, kas nad aktsepteerivad 2009 aasta taoltusesse 2008 aastal väljastatud arvet, kui see on deklareeritud ja makstud 2009 aastal. (Leedus selline asi ei ole võimalik. Kui arve nr on 2008 siis olenemata, millal käive tekkis ei aktsepteeri nad seda arvet 2009. Aasta taotluses). Läti haldur ütles, et sellise arve, mille kuupäev on 2008 aga makstud ja deklareeritud 2009. Võib panna 2009 aasta taotlusesse. Nemad siis ise vaatavad, kas nad aktsepteerivad seda või mitte☺

Probleemidest üldiseltl nii palju, et Lätist tulnud otsused tagastatava summa kohta on Läti keelsed, seega maksumaksja ei saagi teada, miks ta mingitelt arvetelt raha tagasi ei saanud.

5) Hollandi maksuametist sain kirjaliku vastuse, et neil pole seoses uue tagastuskorraga esinenud mingeid probleeme. Kas teil on esinenud seoses uue tagastuskorraga Hollandi maksuametiga suhtlemisel probleeme.

Kuidas te Hollandi halduriga kontakti saite? Nende poole ei ole võimalik e-mailiga pöörduda. Saab küll helistada, aga räägivad ainult Dutch'i.

Hollandi süsteemis oli tõrkeid (seda kinnitas Eesti maksuhaldur, et mingil perioodil oli Hollandiga probleeme), mis tõttu oli ka minul Hollandiga probleeme. Esitasin taotluse ja Eesti haldur saatis selle ka Hollandisse, kuid taotluse staatus oli saadetud (oleks pidanud olema: välisriigi maksuhaldur kätte saanud). See tekitas muret, kuna staatuse järgi ei saanudki ma teada, kas haldur on selle kätte saanud või mitte. Eesti haldur ei osanud muud soovitada, kui proovida ühendust võtta maksuametiga. Seda ma proovin ka teha. Saatsin sinna postiga 2 järelepärimist, aga vastust neile ei tulnud. Mõtlesin, et okei, kui ma õigeaegselt korraldust või otsust ei saa, siis saab nõuda intresse. Kuid lõpuks (ma isegi ei mäleta täpse kui kaua taotluse esitamisest aega möödas oli) võttis minuga Hollandist 1 haldur ühendust ja küsis täiendavaid küsimusi ning nädala pärast tagastas ta kogu summa ning veel lisa 50 eurot (mille eest see lisa tuli, ma ei tea. Üks teine taotlus, mille ma saatisin ka Hollandisse, sealt tuli lisa 1 euro).

LISA 5: Intervijuu TTÜ arvelduste talituse juhataja Ave Tammega

Minu nimi on Andrus Arman ja ma olen Sisekaitseakadeemia Finantskolledzi 3 aasta üliõpilane. Kirjutan hetkel lõputööd teemal "Piiriüleste käibemaksutagastuste rakendamine aastast 2010". Seoses oma tööga soovikisin teilt küsida ühe küsimuse.Nõukogu direktiiviga 2008/97EU sätestati uus kord piiriüleses käibemaksutagastuses, mis hakkas kehtima alates 01. jaanuarist 2010. Uue korra kohaselt esitab teise liikmesriigi maksukohustuslane Eestis tasutud käibemaksu tagastamiseks taotluse selle riigi maksuhaldurile, kus maksukohustuslane on registreeritud. Taotlus esitatakse elektrooniliselt ja adresseeritakse Eesti maksuhaldurile, samuti esitab Eesti maksuhaldur taotluse teise liikmeriigi maksuhaldurile, kui Eestis registreeritud maksukohustuslane on teinud ettevõttega seotud väljaminekuid teises liikmesriigis ja maksnud selle pealt käibemaksu. Enamasti tehakse koostööd tihedamini naaberriikidega. Eesti naaber riikideks võime lugeda Soome Vabariiki ning Lätit Vabariiki, Leedu Vabariiki, kellega meil on olnud lähiajaloos ühine saatus. Minu küsimus puudutab Leedu Vabariiki, kui Tallinna Tehnikaülikooli õppejõud või teised töötajad välislähetusel olles kasutavad hotelli, siis majautusteenuse eest on õigus vastavalt direktiivile 2008/9/EU tagasi saada käibemaksu. Kui võrd lihtne või aeganõudev on vastav toiming uue direktiivi järgi ja missugusi takistusi tekkis.

Tere,

Kõigepealt esitasin läbi e-maksuameti taotluse, kus täitsin ära kõik vajalikud väljad.Neli kuud hiljem sain Leedu maksuametist kirja , kus paluti saata hotelliarvete koopiad.Peale seda paluti saata lisadokumendid tõendamaks, et inimesed, kes viibisid hotellis on meie töötajad ja et nad olid lähetatud meie asutuse poolt. Seepeale saatsin neile kõik lähetusdokumentide koopiad, mis olid seotud nende konkreetsete hotellikuludega.Ka sellest veel ei aidanud. Lisaks tuli saata ametlik kiri, kus meie finantsdirektor tõendas, et need inimesed, kes ööbisid hotellis on meie töötajad ja et nad olid lähetatud Leetu sel perioodil, mil olid hotelliarved esitatud. Kogu protsess võttis aega 7 kuud.Lõpuks saime tagasi taotletavast 177,16 LTLst vaid 137,16 LTL. Kuhu jäi vahe 40 LTL, seda ei tea siiani.

Lugupidamisega,

Ave Tamm
arvelduste talituse juhataja
Tallinna Tehnikaülikool
tel 620 2088
fax 620 2091
ave.tamm@ttu.ee

LISA 6: Intevjuu Nycomed Sefa raamatupidaja Irma Ijavoinen

Tere,
Minu nimi on Andrus Arman olen Sisekaitseakadeemia Maksunduse ja Tolli õppesuuna 3 kursuse tudeng ja kirjutan hetkel lõputööd teemal "Piiruülese käibemaksutagastuse rakendamine kord aastast 2010". Ühe alateemana on mul lõputöös käibemaksu enammakse tekke põhjused. Vastavalt KMS § 15 lg 2 p 2-le on kirjas, et sotsiaalministri määrusega kehtestatud ravimid omavad 9% käibemaksumäära. Minu küsimus oleks järgmine, nimelt Nycomed tegeleb ravimite müügiga, seega on teil palju tooteid, mille maksumäär on 9%, samas ettevõtluse tarbeks ostate kaupu teenuseid, mille maksumäär on 20% ja mida saate sisendis maha arvata, kas sellisesst olukorrast tulenevalt tekib teil käibemaksu enammakse või on müügikäive niivõrd suur, et selle pealt makstav käibemaksu kogusumma 9%-se määrana ületab tagasiküsitava summa.

Lugupidamisega,

Andrus Arman
FK080
+37258416432

Tere!

Vastan sellele küsimusele lühidalt: 2010 aastal oli meil kahel kuul käibemaksu enammakse ja ülejäänud kuudel ületas müügikäibelt makstav käibemaks sisendkäibemaksu summa.

Lugupidamisega

Irma Ijavoinen