

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kristiina Alt

AVALIKU SEKTORI POOLT PAKUTAVATE TEENUSTE
KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, BAC

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2010
Töö pealkiri: Avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamine	
Töö autor: Kristiina Alt	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamine“. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 50 leheküljest. Sisulise osa pikkuseks on 40 lehekülge ja lisade pikkuseks 10 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 57 allikat, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne, kuna Euroopa Liidus on käsil Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ muudatuste planeerimine avaliku sektori teenuste käibemaksustamist puudutava regulatsiooni osas. Avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamist puudutavas regulatsioonis esineb mitmeid probleeme, millest lõputöös ülevaade antakse.</p> <p>Töö eesmärk on analüüsida, milliseid muudatusi peaks tegema avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamisel. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1) antakse ülevaade piiratud käibemaksukohustuse mõistest ja olemusest;2) antakse ülevaade avaliku sektori olemusest ja osutatavatest teenustest Euroopa Liidus;3) analüüsitakse avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamise probleeme praktikas. <p>Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset uuringut ja empiirilises osas poolstrukureeritud intervjuud.</p> <p>Autor jõudis järelduseni, et avaliku sektori teenuseid puudutavas regulatsioonis esineb mitmeid puudujääke, mis põhjustavad õiguslikke ja majanduslikke turumoonutusi. Peamisteks probleemideks on ebaselged ja tõlgendust vajavad fraasid direktiivis, agressiivne maksuplaneerimine, käibemaksu kumuleerumine ning mahaarvatava sisendkäibemaksu arvutamine. Autor arvab, et käibemaksuseadust tuleks täiendada. Turumoonutuste ära hoidmiseks oleks vaja avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamist reformida, kasutades täismaksustamise süsteemi.</p>	
Võtmesõnad: avalik sektor, käibemaks, Euroopa Liit, maksustamine, teenused	
Keywords: public sector, value added tax, European Union, taxation, services	
Säilitamise koht: Tallinn	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

1. AVALIKU SEKTORI KÄIBEMAKSU KOHUSTUS.....	6
1.1. Piiratud käibemaksukohustuse mõiste ja olemus.....	6
1.2. Avaliku sektori olemus ja osutatavad teenused Euroopa Liidus	12
2. AVALIKU SEKTORI KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE PROBLEEMID.....	20
2.1. Avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksutamise probleemid praktikas.....	20
2.2. Avaliku sektori käibemaksuga maksustamise võimalused.....	27
KOKKUVÕTE	34
SUMMARY	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
LISAD	41
Lisa 1. Käibemaksukohustuslastest linnad ja vallad Eestis.....	41
Lisa 2. Tegevusalad, mille puhul tuleb avaliku sektori asutusi käsitleda maksukohustuslastena	43
Lisa 3. Intervjuu HM Treasury maksunõunik Aili Nurgaga	44

SISSEJUHATUS

17. mai 1977. aasta Euroopa Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ¹ üldreegli kohaselt on avaliku sektori käive maksuvaba, mis tähendab, et avaliku sektori poolt pakutavad teenused jäävad käibemaksu reguleerimisalast väljapoole. Praktikas on avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamine, mida reguleerivad Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ² peamiselt artiklid 13 ja 132 koos I lisaga, äärmiselt keerukas.

Euroopa Komisjon kavatses 2003. aastal ajakohastada avaliku sektori asutuste käibemaksu käsitlemist. Reformiks tehtav ettevalmistustöö selles valdkonnas oli juba käimas ja hoolimata selle keerukusest oli plaan esitada viimane ettepanek 2004. aastal. Komisjonil ei õnnestunud seda teha ning tähtaja saabumisel ei olnud isegi selget märki arutelude algatamise kavatsusest, mis tavaliselt eelneb sellisele protsessile. Selline sündmuste jada tõstatab küsimuse, miks ei ole suudetud avaliku sektori asutusi puudutavaid käibemaksu sätteid moderniseerida?

Teema on valitud, kuna autorile teadaolevalt ei ole seda teemat Sisekaitseakadeemias varem käsitletud. Teema on poliitiliselt tundlik ning keeruline, mis on üheks peamiseks põhjuseks, miks antud teema autorile huvi pakub.

Teema on aktuaalne, kuna Euroopa Komisjon on hakanud uuesti tegelema avaliku sektori teenuste käibemaksustamise moderniseerimisega. Sel aastal alustatakse põhjaliku analüüsiga, millele tõenäoliselt järgneb 2011. aastal eelnõu ning läbirääkimised, eesmärgiga muuta hetkel kehtivat regulatsiooni selgemaks.

Probleem seisneb selles, et avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamist puudutavad käibemaksu sätted pärinevad suures osas 1970ndatest ning neid ei ole suudetud veel täielikult uuendada. Avalikule sektorile rakendatavad maksuvabastused põhjustavad ebavõrdset konkurentsi ja rikuvad majanduslikku neutraalsust. Vananenud direktiivi sätted ei rahulda tänapäevast majanduslikku olukorda, kus avaliku sektori teenuseid pakub üha enam ka erasektor.

¹ Nõukogu Kuues direktiiv 77/388/EMÜ, 17.05.1977- EÜT L 145, 13.6.1977... L 51, 22.2.2006.

² Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006- ELT L 347, 11.12.2006... L 175, 4.7.2009.

Töö eesmärk on analüüsida, milliseid muudatusi peaks tegema avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamisel. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) antakse ülevaade piiratud käibemaksukohustuse mõistest ja olemusest;
- 2) antakse ülevaade avaliku sektori olemusest ja osutatavatest teenustest Euroopa Liidus;
- 3) analüüsitakse avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamise probleeme praktikas.

Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset uuringut ning saadud andmeid analüüsitakse. Seaduste ja direktiivide analüüsimisel kasutatakse grammatilist tõlgendamist. Empiirilises osas viiakse läbi poolstruktureeritud intervjuu, millest saadud informatsiooni kasutatakse järelduste tegemisel ning töö ilmestamisel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jagunenud kahte alapeatükki. Esimeses peatükis antakse ülevaade piiratud käibemaksukohustuslase mõistest ja olemusest ning avaliku sektori olemusest ja osutatavatest teenustest Euroopa Liidus. Teises peatükis analüüsitakse avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamise probleeme praktikas ja avaliku sektori käibemaksuga maksustamise võimalusi.

Töös kasutatakse allikatena eriala kirjandust, eesti ja võõrkeelseid artikleid, käibemaksuseadust ja käibemaksu direktiivi, Euroopa Komisjoni töögruppide materjale ja Euroopa Kohtu lahendeid.

1. AVALIKU SEKTORI KÄIBEMAKSU KOHUSTUS

1.1. Piiratud käibemaksukohustuse mõiste ja olemus

Avaliku sektori eesmärk ei ole süstemaatiline kasumi teenimine. Kui kasum ka tekib, ei jaotata seda, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või parandamiseks³. Võttes arvesse avaliku sektori eesmärki, ei mahu avaliku sektori asutused tavaliselt käibemaksukohustuslase mõiste raamidesse. Käibemaksukohustuse mõiste on seotud ettevõtlusega. Tekib küsimus, kas avaliku sektori asutus võib olla piiratud käibemaksukohustuslane. Järgneva alapeatüki eesmärk on anda ülevaade piiratud käibemaksukohustuse mõistest ja olemust, et alapeatüki lõpus teha järeldus, kas avalik sektor peaks olema piiratud käibemaksukohustuslane või mitte.

Euroopa Liidus on käibemaksusüsteem määratletud peamiselt 17. mai 1977. aasta Euroopa Nõukogu kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ⁴ (edaspidi kuues direktiiv): kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta. Kuuenda direktiiviga on määratud ühine käibemaksusüsteem, mille ümbersõnastus on toodud 28. novembri 2006. aasta Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ⁵ (edaspidi direktiiv), mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Sellesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ja uute liikmesriikide liitumisel liitumisaktides kokkulepitud erandid. Hoolimata muudatustest, puudub direktiivi käsitluses piiratud käibemaksukohustuslase mõiste.

Direktiivi artikli 194 kohaselt võivad liikmesriigid juhul, kui maksustatava tehingu teeb välisriigi maksukohustuslane, võtta vastu korra, mille kohaselt on välisriigi maksukohustuslase asemel kohustatud maksu tasuma isik, kellele maksustatav tehing tehakse. See artikkel annab aluse kehtestada piiratud käibemaksukohustuslase staatuse. Eestis on kehtestatud piiratud maksukohustuslase mõiste. Administratiivselt on selline lähenemine

³ Priit Lätt, „Meelelahutuse kaks eri palet käibemaksu kontekstis“, *MaksuMaksja* (2005), nr 9, 30-35, lk 32.⁴ Nõukogu Kuues direktiiv 77/388/EMÜ.

⁵ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. Artikkel 194.

lihtsam, kuid see ei vasta päris täpselt direktiivi käsitlusele, kus sellist mõistet, nagu piiratud maksukohustuslane, ei ole.

Piiratud käibemaksukohustuslase mõiste võeti käibemaksuseaduses kasutusele pärast Euroopa Liiduga (edaspidi EL) liitumist. Mõiste käsitluselevõtmine on tingitud asjaoludest, et EL-is toimub kaupade vaba liikumine ning tollipiiril käibemaksu ei koguta.⁶ Käibemaksuseaduse (KMS) § 3 lg 2⁷ alusel on piiratud käibemaksukohustuslane isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, kes on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamiseks registreeritud.

Direktiivi järgi on kauba ostmine teisest liikmesriigist ja selle toimetamine oma liikmesriiki isikule maksuvaba kuni sätestatud soetamise piirmäärani. Piirmäära ületamisel peab nimetatud isik soetatud kaubalt sihtkohariigis käibemaksu maksuma. Samas ei kaasne sellega isikule automaatselt registreeritud maksukohustuslase kohustuste laienemist. Taolise käibemaksudirektiivi käsitluse rakendamiseks on liikmesriigid praktikas sisse viinud mitmeid registreerimise erikordi. Et eristada erisätete alusel registreeritud isikuid, kasutatakse KMS-is mõistet "piiratud maksukohustuslane", kuna sellise isiku maksukohustus on piiratud.⁸

Piiratud käibemaksukohustuslased saavad olla äriühingud, riigiasutused, füüsilisest isikust ettevõtjad (edaspidi FIE-d), kes ei ole end registreerinud käibemaksukohustuslaseks. Samuti võivad piiratud käibemaksukohustuslased olla isiklikes huvides tegutsevad füüsilised isikud. Mõiste alla mahuvad ka äriühingud, kellel ei ole 250 000-kroonine maksustatava käibe piir veel ületatud, samamoodi mittemaksukohustuslastest FIE-d, mittetulundusühingud, sihtasutused, riigi-ja kohaliku omavalitsuse asutused jne.⁹ Tegemist on isiku või asutusega, kellel puudub ettevõtluse tulemusena tekkiv käive, kuid kes maksab saadud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu pöördmaksustamise korras.¹⁰

Piiratud maksukohustuslase staatuse kaudu tagatakse sihtkohamaa põhimõtte parem rakendamine¹¹. See tähendab, et maksustamine toimub selles riigis, kus asub kauba või

⁶ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 82.

⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003,82,554... RT I 2009,56,376, § 3 lg 2.

⁸ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (01.06.2009), lk 97, <www.fin.ee/?id=280> (19.12.2009).

⁹ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 83.

¹⁰ Lasse Lehis, *Maksuõigus 2.*, täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura Kirjastus, 2009), lk 361.

¹¹ Sama, lk 361-362.

teenuse lõpptarbija. Piiratud maksukohustuslasel maksustatavat müügikäivet ei ole, kuna ta ei kasuta soetatud kaupu ja saadud teenuseid ettevõtluses ning seega ei saa ta sisendkäibemaksu maha arvata. Sisuliselt on piiratud käibemaksukohustuslane lõpptarbija. Avaliku sektori asutuste näol on tegemist isikutega, kellel ei tohiks olla müügikäivet. Piiratud käibemaksukohustuslane maksab ostjana käibemaksu siis, kui müüja ei saa mingil põhjusel käibemaksukohustust täita või kui müüja kaudu maksustamine oleks liialt kulukas või tülikas¹². Selline olukord tekib eelkõige välismaal asuvate müüjate puhul.

Piiratud käibemaksukohustus saab tekkida kahel viisil. Esimesel juhul tekib piiratud käibemaksukohustus, kui kalendriaasta algusest arvestatuna on väljastpoolt Eestit, aga EL-i siseselt (see, mida käibemaksuseaduse kohaselt loetakse ühendusesiseseks käibeks) ostetud kaupu vähemalt 160 000 krooni eest. Siinjuures ei arvestata aktsiisikaupu ega uusi transpordivahendeid ning hindu arvestatakse ilma käibemaksuta.¹³ Teisel juhul tekib piiratud käibemaksukohustus teenuse saamisel välismaalt. Kui kaupade puhul läheb arvesse vaid kauba soetamine EL-i maksukohustuslaselt, siis teenuse puhul tekitab piiratud maksukohustuse teenuste saamine ükskõik millisel välisriigi maksukohustuslaselt, kes Eestis ennast sellena registreerinud ei ole.¹⁴

Kaupade soetamisel on seatud direktiiviga rahaline piir, milleks on üldiselt 10 000 eurot. KMS-i järgi on Eestis tegutsevate isikute jaoks selleks piirmääraks 160 000 krooni. Seda piirmäära võib nimetada kompromissiks sihtkohamaa põhimõtte ja inimlikkuse vahel. Piirmäär annab selle, et juhuslike kaubasoetamiste pärast ei tekiks ülemäärast segadust käibemaksustamisel. Oluline on see, et 160 000-kroonine piirmäär toob kaasa kohustuse käibemaksu tasumiseks Eestis, kuid omal soovil võib Eestis mittemaksukohustuslasest ettevõtja ennast piiratud maksukohustuslaseks registreerida juba kas või esimesest EL-is toimuvast kaubasoetusest alates.¹⁵

Teenuste puhul tekib piiratud maksukohustus, kui teenust saadakse välisriigi ettevõtjalt, kes ei ole ennast Eestis maksukohustuslasena registreerinud. Vastasel juhul oleks tegemist tavalise Eesti-sisese käibega, mille puhul mittemaksukohustuslasest teenuse saajale mingeid käibemaksutagajärgi ei tekiks. Selleks, et tekiks maksukohustus, peab tekkima käive, mille

¹²Lasse Lehis, *Maksuõigus 2.*, täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura Kirjastus, 2009), lk 362.

¹³ Käibemaksuseadus. § 21 lg 2.

¹⁴Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007),. 86

¹⁵Sama, lk 84-85.

tekkimise kohaks loetakse Eesti.¹⁶ KMS-is § 10 lõikes 5 on nimetatud teenused, mille puhul tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus selle teenuse saamise päevast.¹⁷

Praktika seisukohalt on oluline välja tuua, et teenuste saamisel ei ole oluline käibe suurus. See tähendab, et ka teenus, mis maksab ühe krooni, toob kaasa piiratud maksukohustuse. Oluline on aru saada, kust teenust saadakse. Kaupade väljastpoolt koduriiki ostmisel tekib piiratud käibemaksu kohustus sellest päevast, kui ostusumma ületab 160 000-krooni. Teenuste puhul tekib see kohe teenuse saamise päevast. Isikul tuleb esitada kolme tööpäeva jooksul registreerimise kohustuse tekkimisest maksuhaldurile vastavasisuline avaldus.¹⁸ Maksuamet omakorda teeb registreerimisotsuse kolme tööpäeva jooksul, mille tulemusena väljastatakse maksumaksjale käibemaksunumber¹⁹.

Piiratud maksukohustuslasena registreeritakse ettevõtlusega tegelevaid isikuid, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena. Näiteks maksuvaba käibega äriühing või äriühing, kelle maksustatava käibe piirmäär ei ole veel ületatud. Piiratud maksukohustuslasena registreeritakse ka riigi-, valla- ja linnaasutused ning ettevõtlusega mittetegelevad juriidilised isikud, näiteks mittetulundusühingud.²⁰ Avaliku sektori teenused on enamasti seotud maksuvaba käibega, seega, kui mõnel avaliku sektori asutusel peakski tekkima vajadus soetada kaupu või teenuseid teistest EL-i liikmesriikidest, tagatakse käibemaksu neutraalsus kohustusega registreerida end piiratud käibemaksukohustuslasena.

Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslaseks teenuste saamise tõttu, ei ole ta koheselt kohustatud käibemaksu maksuma kauba ühendusesiseselt soetamiselt. Kauba soetamiselt peab nimetatud piiratud maksukohustuslane maksuma käibemaksu alles siis, kui ta soetab kaupa üle 160 000-kroonise piirmäära. Soovi korral võib isik seda teha ka varem, teavitades sellest kirjalikult maksuhaldurit. Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslaseks kauba ühendusesisese soetamise piirmäära ületamise tõttu ja saab seejärel ka nimetatud teenuseid, siis on ta kohustatud tasuma käibemaksu ka saadud teenustelt, kuna teenuste saamise puhul maksuvaba piirmäär puudub.²¹

¹⁶Sama, lk 86.

¹⁷ Käibemaksuseaduses § 21 lg 1.

¹⁸ Käibemaksuseadus § 21 lg 3.

¹⁹Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 87,89.

²⁰ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (01.06.2009), lk 96 <www.fin.ee/?id=280> (19.12.2009).

²¹ Sama, lk 97.

Piiratud maksukohustuslaseks olemist võib nimetada miinimumnõudeks selles mõttes, et kui isikul kerkib päevakorda vajadus registreerida ennast piiratud maksukohustuslasena, on tal tavaliselt õigus registreerida ennast omal soovil tavaliseks käibemaksukohustuslaseks.²² Avaliku sektori asutused ei peaks olema käibemaksukohustuslased. Samas võib esineda olukordi, kus asutus on kohustatud end piiratud käibemaksukohustuslaseks registreerima.

Põhjuseid, miks registreerida end piiratud käibemaksukohustuslaseks on mitmeid. Registreerimata isik peab teisest liikmesriigist kaupa soetades või teenust saades maksta käibemaksu kauba või teenuse hinna sees vastavalt müüja riigi maksumäärale. Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslasena, tekib tal võimalus soetada kaupu ja saada teenuseid nullmääraga, informeerides kauba müüjat või teenuse osutajat oma registreerimisnumbrist. Kui isik on registreeritud piiratud maksukohustuslasena üksnes teenuste saamise osas, puudub tal õigus kaupade soetamisel oma registreerimise numbrit kasutada, vastasel korral käsitatakse seda kui sooviavaldust asuda kaupade soetamiselt käibemaksu maksta Eestis.²³

Seega piiratud maksukohustuslane saab kaubad ja teenused käibemaksuta (müüja ei ole kauba hinnale lisanud käibemaksu) ning ostjal tekib käibemaksu tasumise kohustus hiljem. Lisaks hiljem tekkivale käibemaksukohustusele võimaldab kauba soetamise või teenuse saamise maksustamine rakendada Eesti käibemaksumäära. Eesti maksumäär, mis on maksimaalselt 20%, on madalam kui paljude teiste liikmesriikide maksumäär, nt Rootsis 25%, Soomes 22% jne. Seega on piiratud maksukohustuslasena registreerimine isikule soodne.²⁴ Avalikule sektorile on väga oluline kulude optimeerimine, seega võib juhtuda, et asutusel on mõttekas end piiratud käibemaksukohustuslaseks registreerida, kuigi tuleb arvestada, et sellega kaasnevad ka teatud kohustused.

Piiratud maksukohustuslasele laieneb deklareerimise kohustus üksnes juhul, kui ta tegi vastaval maksustamisperioodil deklareeritavaid tehinguid. Tühja käibedeklaratsiooni piiratud maksukohustuslane esitama ei pea.²⁵ Piiratud käibemaksukohustuslane peab ise esitama käibedeklaratsiooni, näidates seal ära välismaalt saadud teenuse või EL-ist soetatud kauba maksustatava väärtuse. Sellelt väärtuselt arvestatud käibemaks tuleb piiratud

²² Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 89.

²³ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (01.06.2009), lk 97, <www.fin.ee/?id=280> (19.12.2009).

²⁴ Samas.

²⁵ Samas.

maksukohustuslasel riigile realselt tasuda. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piiratud maksukohustuslasel ei ole.²⁶

Piiratud käibemaksukohustuslasel tekib maksustatava teenuse või kauba soetamisel alati maksukohustus, kuna ta ei saa sisendkäibemaksu tagasi küsida. Kui piiratud maksukohustuslane hakkab tegelema või tegeleb ettevõtlusega Eestis, võib ta end registreerida tavalise maksukohustuslasena.²⁷ Piiratud käibemaksukohustuslase kohustused erinevad väga suurel määral tavalise maksukohustuslase kohustusest. Sisuliselt on piiratud maksukohustuslase ainsaks kohustuseks tasuda Eestis käibemaksu teenuste saamisel välisriigi maksukohustuslaselt ning kauba soetamisel EL-i maksukohustuslaselt koos kauba toimetamisega Eestisse. Kõik muud tehingud ei too piiratud maksukohustuslasele kaasa mingisuguseid käibemaksustamisega seotud õigusi ega kohustusi. Seda muidugi niikaua, kuni tema maksustatav käive ei ületa üldist 250 000-kroonist piiri, mille järel tekib kohustus ennast tavaliseks käibemaksukohustuslaseks registreerida.²⁸

Eestis on 227 omavalitsust, neist 33 linna ja 194 valda.²⁹ Linnadest on 8 käibemaksukohustuslast ning 2 piiratud käibemaksukohustuslast. Valdadest on 17 käibemaksukohustuslast ning 5 piiratud käibemaksukohustuslast³⁰. Eestis ei ole paljud kohalikud omavalitsused end käibemaksukohustuslasena registreerinud, mis on iseenesest ka õige, kuna avaliku sektori eesmärk ei saa olla ettevõtlus, mis omakorda seostub just mõistega käibemaksukohustuslane. Avaliku sektori asutustel on oma eesmärk ning seda täites enamjaolt 250 000-kroonist maksustatava käibe piiri ei ületata. Kui enamik omavalitsusi ületaksid seda piiri, tähendaks see, et omavalitsused tegeleksid arvatavasti ettevõtlusega. See tähendaks aga, et suure tõenäosusega oleks neid teenuseid mõttekas pakkuda eraettevõtjatel ning seeläbi tekiks reaalne konkurentsimoontuse oht.

Võttes kokku eelpool toodut võib öelda, et avalik asutus võib olla piiratud käibemaksukohustuslane. Kui ostetakse kaupu või saadakse teenust EL-ist, tagatakse piiratud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse näol sihtkohamaa põhimõtte parem kohaldamine. Kui käibemaksukohustuslane on isik, kes tegeleb ettevõtlusega, saab piiratud

²⁶ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 88.

²⁷ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (01.06.2009), lk 97, <www.fin.ee/?id=280> (19.12.2009).

²⁸ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 88-89.

²⁹ Kohalike omavalitsuste portaal, <portaal.ell.ee/> (21.01.2009).

³⁰ Vt lisa 1. Käibemaksukohustuslastest linnad ja vallad Eestis, lk 41.

käibemaksu kohustus tekkida ka siis, kui asutus ei taotle kasumit. Piiratud käibemaksukohustuslane ei saa sisendkäibemaksu tagasi küsida, mis välistab olukorra, kus tehinguid tehakse pelgalt sisendkäibemaksu tagasi saamise eesmärgil.

1.2. Avaliku sektori olemus ja osutatavad teenused Euroopa Liidus

Avalikul sektoril lasuvad spetsiifilised kohustused. Vaatamata turgude globaliseerumisele, inimeste, teenuste ja kaupade vabale liikumisele peab avaliku sektori asutuste töö juhtimisel olema kompetents ja teadmised organisatsioonist, mis aitaks maksumaksja raha kulutada eesmärgil, et avalikke hüvesid osutatakse võrdselt nii kindlustatud kui ka vähem kindlustatud kodanikele.³¹ Selleks, et mõista avaliku sektori poolt osutatud teenuste käibemaksuga maksustamist, peab esmalt mõistma, kuidas on erinevates liikmesriikides määratletud avaliku sektori mõiste ja teenused.

Riigiorganite tegevuste käibemaksuga maksustamine on direktiivi alusel erireeglitega kehtestatud.³² Avalik-õiguslike asutuste käibemaksuga maksustamise üldreegli sätted on direktiivi artiklis 13. Artikli 13 kohaselt ei käsitata riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid. Järgmise lõikega piiratakse seda sätet. Nimelt käsitatakse avaliku sektori asutusi maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Avalik-õiguslikele organisatsioonidele kohaldatakse erireegleid siis, kui nad on avaliku võimu kandjad³³. Sellisel juhul on avalik-õiguslike asutuste poolt pakutud teenused käibemaksuga maksustatud. Direktiivi lisas 1 on loetletud tegevusalad, mille puhul tuleb avaliku sektori asutusi käsitleda maksukohustuslastena³⁴. Nendeks tegevusteks on näiteks telekommunikatsiooniteenused, kauba- ja reisijatevedu, vee-, gaasi- ja elektrivarustus.³⁵

³¹ Maarja Mändmaa, „Viis soovitus siseauditi arenguks“ (2006), <www.riigikontroll.ee> (03.04.2010).

³² Walter van der Corput, „Hollow-Sounding Arguments“, *International VAT Monitor* (2005), No 2, 92-93, p 92.

³³ S.D. Coleclough, „The Sixth VAT Directive and the Need for Reform“, *British Tax Review* (1995), No 4, 378-384, p 380.

³⁴ Ben J. M. Terra ja Peter J. Wattel, *Maksuõigus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 265.

³⁵ Vt lisa 2. Tegevusalad, mille puhul tuleb avaliku sektori asutusi käsitleda maksukohustuslastena, lk 43.

Selline kohtlemine on loonud olukorra, kus avaliku sektori asutuste tegevused on reeglina maksuvabad, kuid erandjuhtumil tuleb teatud teenuseid tuleb maksustada.

Selline käsitlus muudab avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamise keeruliseks. Juba pelgalt direktiivi tõlgendamine on tekitanud palju segadust. Liikmesriigid peavad arvestama, et siseseadus peab olema kooskõlas Euroopa Ühenduse õigusega, kuid direktiiv ei ole liikmesriikides otsekohaldatav³⁶. Igal liikmesriigil tuleb defineerida teatud terminid ja fraasid oma maksuseadustes, mis on tihedalt seotud riigi tsiviil- ja kaubandusalaste seadustega.³⁷ Direktiivi sätete kohaselt on avalik-õiguslik asutus riik, regionaalse ja kohaliku omavalitsuse ametiasutus ning teised avalik-õiguslikud organisatsioonid. Igal liikmesriigil on õigus tõlgendada seda fraasi nii, et see läheks kokku direktiivi mõttega.

Mõned liikmesriigid on direktiivi sätteid oma seadustesse üle võtnud, arvestades ka Euroopa Kohtu seisukohti. Näiteks Portugali käibemaksuseaduse kohaselt ei käsitata riiki ega muud avalik-õiguslikku isikut maksukohustuslasena niikaua, kui nende tegevus ei kahjusta konkurentsi. Seda isegi seoses tegevuse või tehingutega, millega seoses kogutakse makse või tasusid. Sarnane käsitlus on kasutusel ka Kreekas, Küproses ja Bulgaarias. Samas Belgias, Prantsusmaal, Luksemburgis, Leedus, Maltal, Rootsis, Poolas, Ungaris ja Rumeenias on seadus üles ehitatud analoogselt direktiivile, kasutades isegi sarnaseid mõisteid ja maksustatavate ja maksuvabade teenuste nimekirja.³⁸

Eesti, Slovakkia ja Läti siseriiklik seadus ei koosne direktiivi sõnastusest³⁹. Nendes riikides on avaliku sektori poolt pakutud teenuste regulatsioon erinev. See on aktsepteeritav, kuna vastavad sätted ei lähe vastuollu direktiiviga. Selline lähenemine tekitab tõlgendamise probleeme, kuna seaduses on kasutatud erinevaid mõisteid, mida direktiivis pole märgitud. Kõigis eelnevalt nimetatud riikides on probleem määratlemisega, millal asutus tegeleb ettevõtlusega, millal mitte. Selleks, et seda probleemi vältida, peaksid riigid ära defineerima avalik-õigusliku isiku mõiste. Eesti käibemaksuseadus ei defineeri avalik-õigusliku juriidilise isiku mõistet, mis esmapilgul tundub väga suure puudusena.

³⁶ David W. Williams, *EC tax law* (Longman London and New York, 1998), 48-49.

³⁷ Rita Aguiar de Sousa e Melo de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market* (The Netherlands, IBFD, 2009), p 92.

³⁸ Ismael Jimenez Compaired, „VAT and Public Bodies in EC Member States“, *Intertax* (2008), No 6/7, 268-281, p 275.

³⁹ Samas.

Sellele probleemile leidub lihtne lahendus, ilma käibemaksuseadust muutmata. Avalik õiguslik juriidiline isik on defineeritud tsiviilseadustiku üldosa seaduses § 25 lg 2⁴⁰, mille kohaselt on avalik-õiguslik juriidiline isik riik, kohaliku omavalitsuse üksus ja muu juriidiline isik, mis on loodud avalikes huvides ja selle juriidilise isiku kohta käiva seaduse alusel. Selle definitsiooni järgi saab kindlaks määrata, kas asutus on avalik-õiguslik või mitte ning seega saab teada, kuidas tuleb asutuse teenuseid käibemaksuga maksustada.

Mõned riigid on oma õigussüsteemis välja töötanud juhised, mis eristavad avalik-õiguslikku juriidilist isikut teistest isikutest⁴¹. Näiteks on Itaalias käibemaksu õigusaktidega ära määratletud organisatsioonide nimekiri, kes võivad kuuluda avaliku sektori alla. Nimekirja kuuluvad riigi- ja avalik-õiguslikud asutused, erastatud avalikud asutused, eraõiguslikud asutused, kelle eesmärgiks on suurendada sotsiaalset heaolu. Inglismaal ja Irimaal on käibemaksuseaduses ära määratud riigi ja kohaliku omavalitsuse mõiste. Saksamaal on õigusaktidega defineeritud avalik asutus avalik-õigusliku juriidilise isikuna.⁴²

Kokkuvõtvalt võib öelda, et riigid on mõistete defineerimisele lähenenud erinevalt. Sellele vaatamata on sarnaselt tõlgendatud avaliku sektori asutust. Poliitikud, juristid, sotsioloogid ja majandusteadlased piiritlevad avalikku sektorit erinevalt, kuigi suures plaanis kattuvalt⁴³. Selle mõiste defineerimisel ei teki palju probleeme. Probleemid tekivad teenuste osas. Kuidas määratleda, milliseid teenuseid võiksid avalik-õiguslikud isikud pakkuda, et ei kaoks ära avaliku sektori mõiste ega olemus?

Avalik sektor on osa majandusest, mis on seotud valitsuse ülekannetega. Valitsus saab tulu põhiliselt maksudest ja mõjutab majandust oma jooksvate kulude ja investeeringutega. Avalikule sektorile on iseloomulik riiklik omandivorm ning traditsiooniliselt kasumi mittetaotlemine.⁴⁴ Majanduskirjanduses on valitsuse tegevused jagatud laias laastus kolmeks: sissetuleku ja rikkuse ümberjagamise, avaliku sektori kaupade ja teenuste pakkumine ning nende kaupade ja teenuste pakkumine, mis on sarnased erasektori poolt pakutavate kaupade ja teenustega⁴⁵.

⁴⁰ Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002- RT I 2002, 35, 216... RT I 2009, 18, 108, § 25 lg 2.

⁴¹ Ismael Jimenez Compaired, „VAT and Public Bodies in EC Member States“, Intertax (2008), No 6/7, 268-281, p 270

⁴² Sama, p 278.

⁴³ Elvi Ulst, *Avaliku sektori ökonomika* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2003), lk 52-53.

⁴⁴ Tanel Oppi, *Sissejuhatus avalikku haldusesse* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2002), lk 12-13.

⁴⁵ Kevin J. Fox *Efficiency in the public sector* (Kluwer Academic publishers, 2002), p 20-23.

Ümberjagamine sisaldab raha jaotamist erinevate ühiskonnagruppide vahel läbi maksustamise, sotsiaaltoetuste, stipendiumite ja subsiidiumite. Avaliku sektori kaubad on need, mida pakutakse kõikidele, mitte ühele konkreetsele tarbijale mõeldes.⁴⁶ Nendeks on näiteks korrakaitse, riigikaitse, haridus, tervishoid, infrastruktuur ja keskkonnakaitse. Erasektorile sarnased kaubad ja teenused on sellised, mida on võimalik samal ajal pakkuda ka teistel sektoritel⁴⁷. Riik võib neid pakkuda monopolina või konkurentsivõimelise erasektoriga. Kuigi sotsiaalne ja majanduslik olukord riigis muutub pidevalt, ei kao avaliku sektori poolt pakutavad teenused. Ühiskond on harjunud, et valitsus osutab neile teenuseid. Jätkuvalt nõutakse avalikult sektorilt selliseid teenuseid nagu haridus, tervishoid, teedehitus jne.

Kõigi eelmainitud kategooriate puhul tekib probleeme nende teenuste käibemaksuga maksustamisel. Esimene samm avaliku sektori asutuse tegevuse või tehingu käibemaksuga maksustamise kindlaks määramisel on avaliku sektori asutuse staatuse määramine. Kas asutus on selles tegevuses maksukohustuslane või mittemaksukohustuslane? Selline määramine on raske, kuna erinevad liikmesriigid käsitlevad samu teenuseid erinevalt. Näiteks mõnes liikmesriigis käsitatakse ringhäälinguorganisatsioone mittemaksukohustuslastena ja nende tegevused jäävad maksustamise reguleerimisalast välja, samas kui teistes liikmesriikides käsitatakse neid küll maksukohustuslastena, kuid nende osutatud teenused on maksuvabad⁴⁸.

Maksukorralduse seaduse (MKS) § 6 lg 5 kohaselt ei loeta riiki ja kohaliku omavalitsuse üksust maksumaksjaks ega maksu kinnipidajaks⁴⁹. See ei tähenda, et riik ja kohalik omavalitsus ei ole avalik õiguslik juriidiline isik. Nad osalevad maksuõigussuhetes lihtsalt oma asutuste kaudu. MKS-i § 3 lg 1 alusel on käibemaksukohustuslane (edaspidi maksukohustuslane) ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena.⁵⁰ Maksukohustuslane maksab käibemaksu oma müügikäibelt, mis on ettevõtluse tulemusena tekkinud käive⁵¹, seega on maksukohustuslase mõiste ühelt poolt seotud ettevõtluse mõistega – maksukohustuslased ei ole need, kes ettevõtlusega ei tegele.

Ettevõtluse mõistes sätestatakse, millist osa asutuse tegevusest käsitatakse ettevõtlusena. Ettevõtlusena ei käsitata avaliku teenuse osutamist, isegi siis kui asutused selle eest tasu

⁴⁶ Elvi Ulst, *Avaliku sektori ökonomika* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2003), lk 52-53

⁴⁷ Samas.

⁴⁸ Ben Terra, *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 161-162.

⁴⁹ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. RT I 2002, 26, 150... RT I 2009, 24, 146. § 6 lg 5.

⁵⁰ Käibemaksuseadus § 3 lg 1.

⁵¹ Lasse Lehis, *Maksuõigus 2.*, täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura Kirjastus, 2009), lk 362.

võtavad, kuna olemuslikult ei ole tegemist asutuste iseseisva majandustegevusega. Kui asutused tegelevad iseseisva majandustegevusega, käsitatakse seda ettevõtlusena üksnes juhul, kui taolise tegevuse mittemaksustamine mõjutaks oluliselt konkurentsi. Konkurentsi mõjutamiseks saab lugeda näiteks teenuse osutamist hinnaga, mis ületab teenuse omahinna ning konkureerib turul, st on võrreldav mitteseotud isikute vahelise sarnase teenuse osutamise hinnaga, kuid tekitab konkurentsimoontuse, sest hind ei sisalda käibemaksu.⁵²

Näiteks kohaliku omavalitsuse (edaspidi KOV) üks ülesannetest on pakkuda inimestele meelelahutust. Tavaliselt pakub selliseid teenuseid erasektor. Selleks, et hinnata, kas mingi konkreetne tegevus muudab KOV-i tegevuse ettevõtluseks või mitte, tuleb hinnata, millise hinnaga teenust müüakse. Näiteks, kui KOV ehitab spordikeskuse ning kehtestab elanikele soodsad piletihinnad, ei ole tegemist ettevõtlusega vaid kulude hüvitamisega. Kui aga pääsme hinnad konkureerivad erasektori spordihoonete hindadega on tegemist ettevõtlusega.

KMS ei reguleeri, millise hinna korral tekib reaalne konkurentsimoontust. Samuti puuduvad konkreetsed juhised, kuidas määratleda hind, mis toob kaasa maksukohustuse. Kas avalik-õiguslik asutus peab teenust pakkudes arvestama ainult konkreetse piirkonna samalaadsete ettevõtjate hindu või seda tuleb arvestada laiemalt (üle Eestiliselt)? Selline olukord tekitab ebakindlust avalikes asutustes kuna puuduvad kriteeriumid, kuidas hinnata avaliku asutuse maksukohustuse tekkimist. Seadusesse tuleks kirjutada, et hindu tuleb võrrelda konkreetse piirkonna samalaadsete ettevõtete teenuste hindadega. Samuti tuleks määratleda kriteeriumid, milline hind on konkureeriv, milline mitte. Selline lähenemine muudab hetkel kehtiva regulatsiooni selgemaks.

Autor on seisukohal, et praegust kehtivat KMS-i tuleks konkretiseerida. KMS § 2 lg 2 sätestab, et riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ lisas 1 sätestatud majandustegevust või § 1 lõikes 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. KMS-i tuleks täiendada nii, et oleks üheselt mõistetav, millal pakub avalik asutus konkurentsi erasektorile.

⁵² Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (01.06.2009), lk 10, <www.fin.ee/?id=280> (19.12.2009).

Saksa käibemaksuseaduse (*Umsatzsteuer gesetz*) §-s 2 on täpselt määratletud ettevõtte ja ettevõtja mõiste. Põhimõtteliselt kehtib üldreegel, et ettevõtjaks olemiseks peab olema iseseisev majandustegevus või kutsetegevus. Seaduses on täpselt ära toodud erandid, milleks on näiteks lõige 3, mille kohaselt on avalik-õiguslikud juriidilised isikud maksustatavad ainult teatud majandustegevuste osas.⁵³ Autori meelest hoiaks Eestis selline lähenemine ära hulga probleeme, kuna avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamisel on antud valdkonnas vaja hinnata, kas ametiasutuste poolt osutatud teenuseid saab lugeda käibemaksuseaduse § 2 lõike 2 tähenduses ettevõtluseks või mitte. Selline "hindamine" ei ole alati lihtne.

Hetkel kehtivat regulatsiooni on võimalik lihtsustada muutes KMS-i § 2 lg 2 nii, et kaoks ära hindamise vajadus. Selleks tuleks eeskujuna võtta Saksamaa käibemaksuseadusest. Seadusesse tuleks sisse viia ammendav nimekiri tegevustest, millega tegelemisel tekib avaliku sektori asutusel maksukohustus. Kehtiva regulatsiooni kohaselt on ära määratletud teenused, mille puhul loetakse avalikke asutusi ettevõtlusega tegelevaks, kuid direktiivi lisa 1 nimekiri ei ole ammendav. KMS-i § 2 lg 2 kohaselt käsitatakse avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust ettevõtlusena ka siis, kui nende poolt pakutud tehinguid ja toiminguid saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. Seega ei ole lihtne määrata, millal tuleb asutust käsitleda ettevõtjatena.

Direktiivi lühike nimekiri tegevustest, millega tegelemisel tekib avalikul asutusel ettevõtlus, on tekitanud palju probleeme. Asutused püüavad tegevuste tegelikku iseloomu moonutada, et näidata oma tegevust sinna nimekirja kuuluva tegevusena. Samuti tuleb seda nimekirja pidevalt muuta ja uuendada. Direktiivi lühike nimekiri ei ole süsteemi lihtsustavat eesmärki täitnud. Seega üheselt mõistetav, ammendav nimekiri oleks ideaalne lahendus, aga reaalset kahjuks teostamatu. Autor teeb ettepaneku Maksu- ja Tolliametile koostöös Rahandusministeeriumiga koostada juhised näidisloeteluga tegevustest, millega tegelemisel asutuse tegevus kvalifitseerub ettevõtluse alla. See ei lahendaks küll kõiki probleeme, aga lihtsustaks raamatupidajate tööd, kuna juhised oleks suunaks ja abiks otsustamisel, kas tegemist on ettevõtlusega või mitte.

Avaliku sektori asutuste teenuste käibemaksuga maksustamise korra muudab keeruliseks veel asjaolu, et avalik sektor kaasab oma tegevustesse üha rohkem erasektorit⁵⁴. Euroopas on kasvanud avaliku ja erasektori partnerluse osatähtsus avalike ülesannete realiseerimisel

⁵³ Kaspar Lind, „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *Juridica* (2001), nr 4, 242-251, lk 245.

⁵⁴ Harpert van Dijk & Guido Lubbers, „The VAT Compensation Fun(d)?“, *International VAT Monitor* (2000), No 1, 6-9, p 6.

märkimisväärse kiirusega. Näiteks Suurbritannias toimub 25% avaliku sektori rahastamisest avaliku- ja erasektori partnerluse teel. Üldistatult võib väita, et riikide põhiseadustest tulenevad põhimõtted, mille kohaselt avaliku sektori ülesannete täitmine lasub ainuüksi avalikul sektoril ning erasektor saab nende ülesannete täitmist vaid kaudselt toetada, on praeguseks täielikult muutunud. Avaliku ja erasektori partnerluse märkimisväärne areng terves Euroopas on kinnituseks, et avalik sektor usaldab üha rohkem oma kohustusi erasektori kanda.⁵⁵

Näiteks olid kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal postiteenused peaaegu täielikult riiklike monopolide käes. See seletab ka, miks tollal otsustati postiteenuste üldise käibemaksu vabastamise süsteemi kasuks. Tänapäeval aga osutatatakse postiteenuseid üha enam konkurentsi korras. Riiklike postiteenuste käibemaksust vabastamine tekitab konkurentsimoonutusi eraettevõtjate kahjuks, kes peavad käibemaksu maksuma.⁵⁶ Seega, et vältida ebavõrdse olukorra soodustamist, on Euroopa Komisjon teinud ettepaneku muuta direktiivi ja hakata postiteenuse osutamist maksustama. Selle ettepaneku alusel maksustatakse ka postmargid.⁵⁷

Üheks probleemiks on ka erinevad võimalikud koostöövormid avaliku- ja erasektori vahel, mis loovad olukorra, kus asutuste tegevused omavahel üha enam põimuvad ning seetõttu on raske määratleda, kas tegemist on avaliku- või erasektori poolt pakutud teenusega⁵⁸. Näiteks erasektor ehitab ja hooldab vara ning saab selle eest tasu kasutajamaketelt (olgu selleks kas või kiirteemaksud). Teiseks näiteks on avaliku ja erasektori ühissettevõtted, kus avalik sektor võib osaleda osanikuna ning olla ka aktiivne ühissettevõtte majandustegevuses ehk teenuse pakkumisel. Samuti on suurenenud riigihangete osatähtsus. Eelnevalt kirjeldatud olukorrad loovad situatsiooni, kus võib kaduda traditsiooniline avaliku sektori mõiste ning seatakse ohtu aus konkurents.

Avalik-õiguslikud asutused on Euroopa Liidus käibemaksu subjektid vaid mõnedes tehingutes, mis tekitab probleeme kehtivas õiguses. Direktiiv ei anna päris selgeid juhiseid, millal on avalik-õigusliku asutuse poolt osutatud teenus käibemaksuga maksustatud, millal

⁵⁵ Erki Kergandberg, Piret Blankin, ja Margo Lemetti, „*Avaliku ja erasektori partnerlus*“.(Tallinn: Äripäev, 2007), lk 12.

⁵⁶ Ben J. M. Terra ja Peter J. Wattel, *Maksuõigus*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 266.

⁵⁷ Euroopa Ühenduste Komisjon (ET) nr 881, „Ühenduse Lissaboni programmi (2008–2010) rakendamisaruanne“ (Brüssel, 16.12.2008), lk 5.

⁵⁸ M.C. Wassenaar, E. Dijkgraaf & R.H.J.M. Gradus, ‘Contracting Out: Dutch Municipalities Reject the Solution for the VAT-Distortion’, *Free University Amsterdam, Faculty of Economics, Business Administration and Econometrics, Series Research Memoranda* (2007), No. 3, 149-161, p 149-150.

mitte. Samuti kaasab avalik sektor oma tegevustesse üha enam erasektorit. Hetkel kehtiva korra tulemusena on lahendamata palju probleeme nii mõistete tõlgendamisel kui ka teenuste määratlemisel, mis peaksid kuuluma avaliku sektori pädevusse, eesmärgiga säilitada avaliku sektori mõiste ja olemus. Selleks, et muuta Eestis kehtivat regulatsiooni selgemaks ja üheselt mõistetavamaks tuleks KMS-i sisse viia muudatused. Autor pakub välja kaks lahendust. Esiteks, kas viia sisse kindlad hindamise kriteeriumid, millal konkureerib avalik asutus eraettevõtjaga või koostada näidisloetelu teenustest, mille pakkumisel tuleb avalik-õiguslikku asutust kohelda ettevõtjana.

2. AVALIKU SEKTORI KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE PROBLEEMID

2.1. Avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksutamise probleemid praktikas

Käibemaksu direktiivi artikli 13 lõike 1 kohaselt ei käsitata riigi, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena. See säte tekitab palju komplikatsioone, eelkõige seepärast, et selles on kasutatud ebaselgeid ja tõlgendust vajavaid termineid. Palju probleeme põhjustavad ka maksuvabad avaliku sektori teenused. Avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksutamise kohta on tehtud palju kohtuotsuseid. Alljärgnevas alapeatükis käsitletakse praktikas tekkinud probleeme, mida on lahendanud Euroopa Kohus.

Praegune avaliku sektori asutuste teenuste käibemaksuga maksustamise kord põhjustab tõsiseid õiguslikke ja majanduslikke turumoonutusi.⁵⁹ Euroopa Kohtu praktikale tuginedes saab väita, et õiguslikest moonutustest tekitab enim probleeme direktiivi artiklite 13 ja 132 ning lisa 1 tõlgendamine ja kohaldamine. Kolmekümne aasta pikkuse kohtupraktika juures ei ole Euroopa Kohus siiani mõisteid „seotud avaliku võimuga“ ja „oluline konkurentsimoonus“ tähendust ja maksuvabastuse ulatust selgelt ja arusaadavalt määratlenud. Üha enam pöörduvad liikmesriigid Euroopa Kohtu poole, kuna need sätted on aegunud ning tekitavad probleeme. Neid sätteid ei saa käsitleda tänapäevases majanduslikus olukorras, kus esineb tihe konkurents avaliku ja erasektori vahel⁶⁰.

Euroopa Kohtu 15. mai 1990. aasta otsuses C-4/89⁶¹ *Comune di Carpaneto Piacentino* ja teised võttis kohus seisukoha, et liikmesriigid võivad vabalt ise oma siseriikliku seadusega defineerida tegevusi, mis kuuluvad avaliku halduse pädevusse. Seda vabadust on mõnevõrra limiteeritud artikli 13 teise lõiguga, mille kohaselt käsitatakse avalikku asutust maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse

⁵⁹ Jean Warburton, „Charities and Business: A VAT Conundrum“, *British Tax Review* (2007), No 1, 73-86, p 73

⁶⁰ S.D. Coleclough, „The Sixth VAT Directive and the Need for Reform“, *British Tax Review* (1995), No 4, 378-384, p 380.

⁶¹ *Comune di Carpaneto Piacentino and others v Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*, Case No 4/89, ECJ, Judgment, 15.05.1990, ECR (1990)1869.

kohaldamata jätmine põhjustab olulist konkurentsimoontamist. Praktikast tekivad probleemid väljendi „oluline konkurentsimoontus“ tõlgendamisel ja kohaldamisel.

Konkurentsimoontusest räägib Euroopa Kohtu 12. juuni 2008. aasta otsus C-288/07⁶² *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council* vahel. Probleem seisnes selles, kas kinniste autoparklate haldamine ametivõimude poolt on käibemaksuga maksustatav. Ühendkuningriigis on kohalikud omavalitsused end alati pidanud käibemaksukohustuslasteks tulu osas, mida nad saavad autoparklate haldamisest.

Vaidlus tekkis kuna liikmesriigid tõlgendasid kuuenda direktiivi artiklit 4 lõiget 5 erinevalt. Eelotsuse taotluses küsiti, kas konkurentsimoontamist tuleb hinnata kohalike turgude põhjal või tegevuse põhjal, mis toimub kogu riigi territooriumil. Kohus selgitas, et väljendit „oluline konkurentsimoontus“ tuleb hinnata lähtuvalt kõnealusest tegevusest kui sellisest, mitte selle seosest kohaliku turuga. See lahend on oluline, kuna kohus selgitas lisaks veel olulisi fraase kuuenda direktiivi artiklist 4. Kohus leidis, et sõnad „toob kaasa“ peaks hõlmama nii tegelikku konkurentsi kui ka potentsiaalset konkurentsi. Sõna „oluliselt“ osas märkis kohus, et liikmesriikidel on valikuvabadus nimetatud mõiste sisustamisel, kuid selle tõlgendus peab vastama direktiivide eesmärkidele.

Hoolimata *Isle of Wight* i põhjalikust lahendist, kus selgitati praktikast probleeme põhjustanud mõisteid, ei kadunud siiski tõlgendamise probleemid. Järgnevalt on Euroopa Kohus 4. juunil 2009. aastal otsuses C-102/08⁶³ *Finanzamt Düsseldorf-Süd versus SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG* vahel jätkanud tõlgendamisega seoses tekkinud probleemide lahendamist. *Salixi* otsusega selgitas kohus, et avalik-õiguslikke isikuid ei tule käsitada maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena ainult siis, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsimoontamist, mis kahjustaks nende eraõiguslikke konkurente. Maksukohustust ei kohaldata ka siis, kui see tooks kaasa olulist konkurentsimoontamist nende endi kahjuks.

⁶² *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*, Case No 288/07, ECJ, Judgment, 12.06.2008, ECR (2008) 0009.

⁶³ *Finanzamt Düsseldorf-Süd versus SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, Case No 102/08, ECJ, Judgment, 04.06.2009, ECR (2009).

Konkurentsimoonutuse mõiste on oluline, kuna see aitab ära hoida kallutusi avalik-õigusliku asutuse poolt pakutavate teenuste eelistamisele. Juhul, kui eraisik konkureerib avaliku asutusega ja on seetõttu turul halvemas seisus, on tal õigus toetuda artikli 4 lõike 5 teisele lõikele. Euroopa kohtu 8. juuni 2006. aasta C-430/04⁶⁴ otsuses *Finanzamt Eisleben v Feuerbestattungsverein Halle eV* asjas ütles kohus, et kui eraõiguslik isik, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et asutusele maksukohustuse kohaldamata jätmine või liiga madal maksukoormus on põhjuseks, miks tema kui eraisiku teenuseid ei eelistata, võib ta tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõikele.

Artikli 13 kohaselt on kaks kumulatiivset erandit, mil avalik-õiguslikke organisatsioone käsitatakse maksukohustuslasena. Esiteks, kui nende tegevus kuulub lissasse 1. Teiseks, kui nende tegevuste maht ei ole tühine. Euroopa Kohtu 14. detsembri 2000. aasta C-446/98⁶⁵ *Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto* asjas küsiti kohtult, kas avalik-õiguslikke isikuid tuleb alati kohelda maksukohustuslasena, kui nende tegevuse maht ei ole tühine või tuleb tühisust vaadata seoses nende tegevustega, mis on nimetatud lissas 1. Kohus selgitas, et kui seda erandit rakendada, peavad olemas olema mõlemad elemendid.

17. oktoobri 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-231/87 ja C-129/88⁶⁶ *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda jt v. Comune di Carpaneto Piacentino jt Carpareto Piacentino ja Rivergaro* kinnitas aga Euroopa Kohus, et artiklit 13 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad välja jätta need kohustuslikud tegevused, mis on nimetatud lissas 1, niikaua, kui nende tegevuste maht on tühine, kuid nad ei pea seda tegema. Selline lahend tekitab aga uusi tõlgendamise probleeme, sest ei ole teada, milline oleks tegevuse tühisuse kriteerium.

Autor arvab, et lahendamata tõlgendamise probleeme tekitavad ebakindlust kehtivas õigusregulatsioonis ja maksuhaldurites. Raske on määratleda, millal on avaliku sektori poolt pakutud teenus käibemaksu kohaldamise reguleerimisalast väljaspool või millal tuleb teenus maksustada. Selline ebakindlus suurendab halduskulusid. Selleks, et määrata avaliku sektori poolt pakutud teenuste käibemaksustamise kord, tuleb nii asutustel endil kui ka maksuhalduritel kulutada palju aega ja ressursi.

⁶⁴ Finanzamt Eisleben v Feuerbestattungsverein Halle eV, Case No 430/04, ECJ, Judgement, 08.06.2006, ECR (2007) 4999.

⁶⁵ Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto, Case No 446/98, ECJ, Judgement, 14.12.2000. ECR (2000) 11435.

⁶⁶ Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others, Case No 231/87, 129/88, ECJ, Judgement, 17.10.1989, ECJ(1989) 3233.

Eelpool nimetatud kohtulahendid on kõik seotud küsimustega, kas avaliku sektori asutuste poolt pakutud teenuseid tuleb käibemaksuga maksustada või mitte. Lahenditest selgub, et teenused võivad olla käibemaksuga maksustatud, maksuvabad või mittemaksustatud. Maksust vabastatud ja mittemaksustavate teenuste vahe on teoreetiline, kuigi see mõjutab sisendkäibemaksu proportsionaalse mahaarvamise arvutust. Eesti keeles on tegemist maksuvaba käibega ja mitte-käibega. Maksuvaba käive on ettevõtlusega seotud tegevus, mis on konkreetsete käibemaksuseadusest tulenevate sätete alusel maksust vabastatud. Mitte-käive on tegevus, mis ei ole ettevõtlusega seotud ning seetõttu ei saa neid ka maksustada. Kuna tegemist ei ole käibega, ei vaja need tegevused eraldi seadusandlikke sätteid, et neid maksust vabastada.

Teenuste erinev käibemaksuga maksustamine tekitab probleeme sisendkäibemaksu proportsiooni leidmisega. Proportsiooni määramiseks on olemas kaks meetodit: proportsionaalne mahaarvamise meetod ja segameetod⁶⁷. Liikmesriigid võivad kasutada ühte neist meetoditest või nende kombinatsiooni. Olenemata, millist meetodit kasutatakse, põhjustab proportsiooni arvestamine Euroopa Komisjoni hinnangul olulisi kulutusi nii asutustele kui ka maksuadministratsioonile.⁶⁸ Seejuures tekivad proportsiooni arvestamisel ka arvestatavad kulutused maksumaksjale, kuna proportsiooni arvestamise protsess on komplitseeritud⁶⁹.

Õige proportsiooni leidmine on oluline, kuna kogu sisendkäibemaks ei kuulu mahaarvamisele. Käibemaksukulude piiramiseks vähendatakse sisendkäibemaksu osakaalu, soetades vähem kaupu ja teenuseid, kuhu on lisatud käibemaks või suurendatakse maksustatava müügikäibe osakaalu ja sellega seoses ka mahaarvatava sisendkäibemaksu proportsiooni. Neid maksuplaneerimise meetodeid on Euroopa Kohus 29.04.2004. aastal liidetud kohtuasjades C-487/01⁷⁰ *Gemeente Leusden v Staatssecretaris van Financiën* ja C-7/02, *Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financiën, Gemeente Leusden ja Holin Groep* põhjal tunnustanud.

⁶⁷ Käibemaksuseadus § 33 lg 1

⁶⁸ Rita de la Feria & Michael Walpole, "Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared", *International and Comparative Law Quarterly* (2009), 897-932, p 911.

⁶⁹ Rita de la Feria, "The EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (again) Under Review" *EC Tax Review* (2007), No 2, 74-89, p 76.

⁷⁰ *Gemeente Leusden v Staatssecretaris van Financiën*, Case No 7/02 & *Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financiën, Gemeente Leusden*, Case No 487/01, ECJ, Judgement, 29.04.2004, ECR(2004) 5337.

Mittemaksulisi meetodeid, mis ei lähe eelpool nimetatud aktsepteeritud maksuplaneerimise viisi alla, nimetatakse nn agressiivseks käibemaksu planeerimiseks või käibemaksu vältimise skeemiks, mis tekitab moonutusi Euroopa käibemaksusüsteemis⁷¹. 15.12.2005. aasta kohtuotsuse C-63/04⁷² *Centralan Property Ltd v. Customs ja Excise Comrson* vahel ning aasta hilisema 21.02.2006. aasta kohtuotsuses C-223/03⁷³ *University of Huddersfield v Commissioners* vahel on kohus selgitanud, et käibemaksukulud, mis tulenevad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest, võivad kiirendada käibemaksu agressiivset planeerimist avaliku sektori tegevuses.

Osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalus on üks peamiseid tegureid, mis põhjustab agressiivset maksude planeerimist⁷⁴. Avaliku sektori sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus rikub neutraalsuse põhimõtte rakendamist ja maksukohustuslaste võrdset kohtlemist. Avalik-õiguslikke asutusi käsitletakse paljudes tegevustes *de facto* lõpptarbijatena. Lõpptarbijateks on aga käibemaksu põhimõtete kohaselt füüsilised isikud. Kuigi tavaliselt soetab avalik-õiguslik asutus kaupu või teenuseid nende poolt osutatava käibe tarbeks, seega ei ole tegelikult tegemist lõpptarbijaga. Praegune režiim on vastuolus käibemaksu printsiibiga, mille kohaselt on käibemaks tarbimismaks, mille tasub lõpptarbijaja. Direktiivis on avalik-õiguslikele asutustele kehtestatud erireeglid. Kehtestatud eranditega käsitletakse paratamatult võrreldavates olukordades maksukohustuslasi erinevalt. Seega avalik-õiguslike asutuste kohtlemine lõpptarbijatena põhjustab ulatuslikku ebavõrdset kohtlemist ja on vastuolus neutraalsuse põhimõttega.⁷⁵

Maksuvabastused tingivad olukorra, kus kogu sisendkäibemaksu ei saa tagasi küsida. Avalikes huvides antavad maksuvabastused on loetletud direktiivi artiklis 132. Antud artiklis olevad maksuvabastused on liikmesriikidele kohustuslikud. Ka maksuvabastuste rakendamise puhul on tingimuseks, et direktiivi sätteid tõlgendatakse korrektset, täpselt ja kindlasti tuleb vältida maksupettuste ja ebavõrdse kohtlemise võimalusi. Liikmesriikidele on jäetud siiski teatud võimalused maksuvabastuse ulatust piirata, kuid tervikuna ei tohi ühtegi kohaldamata jätta. Maksuvabastused kujutavad endast maksusoodustusi, mis on mõeldud majanduslike

⁷¹ Rita de la Feria, „The European Court of Justice’s Solution to Aggressive VAT Planning – Further Towards Legal Uncertainty?” EC Tax Review(2006), No 1, 27-35, p 27.

⁷² *Centralan Property Ltd v. Customs and Excise Comrsand*, Case No 63/04, ECJ, Judgement, 15.12.2005, ECR(2005) 11087.

⁷³ *University of Huddersfield v Commissioners*, Case No 223/03, ECJ, Judgement, 21.02.2006, ECR(2006) 1751.

⁷⁴ Rita de la Feria, „The European Court of Justice’s Solution to Aggressive VAT Planning – Further Towards Legal Uncertainty?” EC Tax Review(2006), No 1, 27-35, p 33.

⁷⁵ Deborah Butler, „VAT as a Consumption: Some Thoughts on the Recent Judgement in *Parker Hale Ltv v. Customs and Excise Commissioners*.” Sweet&Maxwell and contributors(2000), No 5, 545-553, p551.

stiimulitena, kuid on negatiivsete tagajärgedega. Kuuenda direktiivi artikli 13 A lõige 1 toob välja objektiivsed kriteeriumid, vabastades maksust teatud toimingud, mis oleks tavaliselt maksustatavad.

Siiski on ebaselge, kas kõiki maksuvabastusi saab kohaldada kõigile avalik-õiguslikele asutustele või ainult neile, mis on direktiivi artikli 132 nimekirjas. Kahjuks puuduvad Euroopa õigussüsteemis sellekohased juhtnöörid. Euroopa Kohtu 14. juuni 2007. aasta otsus *C-445/05*⁷⁶ *Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf* asjas oli kohus seisukohal, et maksuvabastust saab kohaldada ainult siis, kui vastav tegevus on kantud maksuvabastuste nimekirja ning isik osutab teenust oma nimel ja oma vastutusel.

Vastupidiselt Hedereri kohtuasjale ei lubanud kohus kohaldada maksuvabastust eraisikule. Euroopa Kohus on 26. märtsi 1987. aasta *C-202/90*⁷⁷ *Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda* vahel täpsustas kohus, et tegevus, millega tegeleb eraisik, ei ole käibemaksust vabastatud ainuüksi seepärast, et tegemist on ametivõimu eesõiguste hulka kuuluvate toimingutega. Kui kohalik omavalitsus delegerib oma ülesanded kellelegi teisele, ei tähenda see, et omavalitsuse õigused ja kohustused kanduvad üle teisele isikule. Maksuvabastuse kohaldamiseks peab korraga olema täidetud kaks tingimust, st tegevusega peab tegelema avalik-õiguslik organ ja see peab olema teostatud ametivõimuna. Tegevus, millega tegeleb eraisik, ei saa olla käibemaksust vabastatud ainuüksi seepärast, et tegemist on ametivõimu eesõiguste hulka kuuluvate toimingutega.

Kui *C-202/90* põhjal ei saanud maksuvabastust kohaldada, kuna avalik sektor on oma ülesanded kellelegi teisele delegeerinud, siis Euroopa Kohtu 9. veebruari 2006. aasta otsuses *C-415/04*⁷⁸ *Staatssecretaris van Financiën versus Stichting Kinderopvang Enschede* vahel on kohus võtnud omaks nüansirikkama lähenemise, lubades erandlikel juhtudel maksuvabastust vahendajate või alltöövõtu korras tellitud teenustele. Seda küll ainult teatud tingimustel. Nimelt, kui selle teenuse olemust ja kvaliteeti ei saa sama väärtusega pakkuda ilma alltöövõttu või vahendajat kasutamata. Samuti juhul, kui vahendaja või alltöövõtja

⁷⁶ Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf, Case No 445/05, ECJ, Judgement, 14.06.2007, ECR (2007) 4841.

⁷⁷ Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, Case No 202/90, ECJ, Judgement, 25.07.1991. ERC (1991) 4247

⁷⁸ Staatssecretaris van Financiën versus Stichting Kinderopvang Enschede, Case No 415/04, ECJ, Judgement, 09.02.2006 ERC (2006) 1385.

põhieesmärk neid teenuseid pakkudes ei ole lisatulu teenimine ning nende tehingutega ei pakuta konkurentsi äriühingutele, kes maksustavad samu teenuseid käibemaksuga.

Kohtulahendid kinnitavad, et maksuvabastused loovad olukorra, kus avalikul sektoril on kasulik ise teenust pakkuda, kuna nii saab käibemaksu vältida. Teenuste sisseostmisel tekib käibemaksukohustus, mida maksuvabade teenuste osutamisel sisendkäibemaksuna maha arvata ei saa, seetõttu pakuvad avaliku sektori asutused teenuseid pigem ise⁷⁹. Seega tekib oluline majanduslik moonutus praeguses avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamise käsitluses, kuna avalik sektor väldib teenuse sisseostmist. Selline moonutus tekitab ühiskonnale kahju. Mõnda teenust pakkudes, oleks just vaja erasektori teadmiste ja kogemuste kasutamist avalikes huvides, kuid avalik-õiguslikud asutused ei ole sellest huvitatud, kuna ise teenust pakkudes ei pea nad käibemaksu tasuma. Näiteks prügiveedu, ehitusejärgne koristus, toitlustus ja masinahooldus on tööd, mille edastamisel erasektorile oleks võimalik tõsta teenuse kvaliteeti ja vähendada maksumaksja kulusid⁸⁰.

Avalik sektor on efektiivsem, kui kasutada teatud aladel alltöövõttu. Mitmed riigid nagu Rootsi, Taani, Soome, Inglismaa ja Norra on loonud tagastussüsteemi, et vältida sellist turutõrget, kus avalik sektor juurde arvatava käibemaksu tõttu ei kasuta alltöövõttu. Nad on loonud fondid, mis kompenseerivad kõik käibemaksukulud, mis tekivad nii teenuse sisseostmisel kui ka sama teenust ise pakkudes. Seetõttu on nendes riikides erasektori roll avalike teenuste pakkumisel suur, mis tagab ka teenuste kvaliteedi ja odavama hinna.⁸¹

Maksuvabastused ei tekita mitte ainult moonutusi alltöövõtu kasutamises, vaid kogu avaliku sektori käibemaksusüsteemis. Käibemaksu kumuleerumine on üks olulisemaid kõrvalmõjusid teenuste maksuvabastuste juures⁸². See tähendab, et kauba või teenuse hind suureneb käibemaksu võrra, sest käibemaks jääb varjatud kujul teenuse hinna sisse, kuna seda ei saa sisendkäibemaksuna maha arvata. Seega, mida kõrgem on sisendkäibemaksu määr, seda suuremaks kujuneb varjatud käibemaks.⁸³

⁷⁹Liam Ebrill, *et al.* "The modern VAT" (Washington: International monetary fond, 2001), 86-87.

⁸⁰ E. Dijkgraaf & R.H.J.M. Gradus, "Cost Savings of Contracting Out Refuse Collection", *Empirica* (2003), No 30, 149-162, p 150-151.

⁸¹ Ole Gjems-Onstad, „Refund of Input VAT to Norwegian NPOS“, *International VAT Monitor*(2004), No 4, 244-246, p 245.

⁸² Rita de la Feria & Michael Walpole, "Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared", *International and Comparative Law Quarterly* (2009), 897-932, p 914.

⁸³ Rita de la Feria & Ben Lockwood, „Opting for Opting In? An Evaluation of the European Commission’s Proposals for Reforming VAT on Financial Services“, *Warwick economic research papers* (2010), No 927, p 2.

Euroopa Kohus on öelnud 2. juuni 2005. aastal kohtuasjas C-378/02⁸⁴ *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financien* vahel, et avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes ostab kauba mittemaksukohustuslasena ning seejärel müüb selle kauba maksukohustuslasena, puudub nimetatud müügi teostamisel õigus maha arvata kauba ostmisel tasutud käibemaks. Seega saab käibemaksu kumuleerimine toimuda ainult siis, kui avalik-õiguslik isik pakub teenust vaheetapina tootmises ja seetõttu maksustatakse teenus käibemaksuga.⁸⁵ Siit järeldus, et maksuvabastused täidavad eesmärki vaid tarbimisahela lõpus. Varasemad maksuvabastused rikuvad neutraalsuse põhimõtet ja tekitavad ka suuremat maksukoormust.

Euroopa kohtu praktika seoses avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamisel on olnud ulatuslik ja mõõdukalt edukas, andes juhiseid, mis on aidanud selgitada asutustele kehtivat korda. Siiski ei ole kohtupraktika suutnud lahendada suuremat osa praeguse korraga kaasnevatest probleemidest, eriti neid, mis tulenevad sisendkäibemaksu mahaarvamisest, maksuvabastuste tekitatud moonutustest, agressiivsest maksuplaneerimisest, alltöövõtu vältimisest ja käibemaksu kumuleerumisest. Samuti ei ole suudetud täielikult kohandada aegunud sätteid uue majandusliku olukorraga. Järgnevas osas pakutakse välja, erinevaid alternatiivseid meetodeid, et muuta kehtivat avaliku sektori poolt pakutud teenuste käibemaksuga maksustamise korda lihtsamaks ning kaotada õiguslikud- ja majanduslikud turumoonutused.

2.2. Avaliku sektori käibemaksuga maksustamise võimalused

Avaliku sektori asutuste poolt pakutavate teenuste maksuvabastuste kohaldamisel tekib mitmeid probleeme, mis pole siiani konkreetset lahendust leidnud. Kuna teema on poliitiliselt tundlik ning kehtivat regulatsiooni ei ole suudetud kolmekümne aasta jooksul uuendada, on vaja anda üldevaade reformimise võimalustest. Selle alapeatüki eesmärk on kaardistada erinevad võimalused, mis oleksid potentsiaalsed lahendused vana korra muutmiseks. Selleks on autor peamiselt kasutanud intervjuu põhjal kogutud andmeid⁸⁶. Autor intervjueris Aili Nurka, kes on HM Treasury maksunõunik rahvusvahelise käibemaksu alal.

⁸⁴ *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financien*, Case No 378/02, ECJ, Judgement, 02.06.2005, ECR(2005) 4685.

⁸⁵ Shahid Kardar, „Value-added Tax (VAT) as an instrument“ (2010), <www.accountancy.com.pk/articles.asp?id=192> 04.04.2010.

⁸⁶ Vt lisa 3. Intervjuu Suurbritannia maksuspetsialisti Aili Nurgaga, lk 44.

Nagu eelpool mainitud on enamikes riikides avaliku sektori poolt pakutud teenused ja tehingud käibemaksuvabad või väljaspool käibemaksu kohaldamisala, kuid leidub ka erandeid. Näiteks Kanada ja Uus-Meremaa GST (*goods and service tax* e kaupade ja teenuste maks) süsteemid ei vasta traditsioonilisele avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamise korrale. Kanadas on kasutusel vabastussüsteem ja Uus-Meremaal on enamik avaliku asutuste tegevustest täielikult maksustatud⁸⁷. Seega on avaliku sektori organite tehingute maksustamiseks loodud mitmeid meetodeid. Võimalikud alternatiivid, mida kaalutakse, leidmaks liikmesriikidele sobivaim süsteem, on täielik maksustamine, null- või vähendatud maksumäär, Kanada vabastussüsteem ja täielik maksuvabastus⁸⁸.

Täielik maksustamise süsteem põhineb järeldusel, et kõik avaliku sektori tegevused viivad tehinguteni. Majandusliku neutraalsuse kohaselt peaks avaliku sektori tehinguid kohtlema samamoodi nagu erasektori ettevõtete tehinguid. Selline võrdne kohtlemine nõuab, et kõikidele avaliku sektori tehingutele kehtib sama maksumäär, mis eraettevõtetes ning lubatud on ka täielik sisendkäibemaksu mahaarvamine. Uus-Meremaa GST süsteemi kohaselt kuuluvad kõik avaliku sektori asutuste tegevused käibemaksu reguleerimisalasse, mis tähendab, et nad on täielikult maksustatud.⁸⁹

Selle süsteemi kohaselt on kõik tegevused, milles osaleb avalik võim majandusliku sisuga. Seega võivad kõik avaliku võimu teostajad kogu sisendkäibemaksu maha arvata. Avalikel organitel on selle süsteemi kohaselt õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele ka juhul, kui tegevust rahastatakse subsiidiumi või maksu arvelt, mis ei ole maksustatav. Arvestades asjaolu, et Uus-Meremaa GST süsteem tekitab olukorra, kus maksutulud suureneksid, sest maks kehtestatakse ka avalike organite tegevustele, võiks otsustada sellise süsteemi kasuks. Kuid kuna avalikud organid saaksid sellisel juhul sisendkäibemaksu tagasi küsida, siis tegelikult valitsusele tulusid ei lisanduks.

Autor on arvamusel, et selline süsteem ei ole kõigile vastuvõetav. Selle süsteemi puhul võidaksid küll avalikud organid, kes saavad sisendkäibemaksu tagasi kõikidelt oma tegevuskuludelt, aga kaotajataks oleksid kolmandad osapooled, kes peaksid avalike organitega tehinguid tehes maksma käibemaksu tehingutelt, mis praeguse süsteemi puhul on

⁸⁷ Rita de la Feria, „The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction“ *Intertax* (2009), No 3, 148-165, p 161.

⁸⁸ The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60, p 44.

⁸⁹ Peter Barrand. „The Taxation of Non-profit Bodies and Government Entities under the New Zealand GST“, *International VAT Monitor* (1991), No 1, 1-19, p 3.

maksuvabad. Samas avaldaks see süsteem positiivset mõju, kui vaadelda käibemaksusüsteemi kui tervikut.

Täismaksustamise võimalus on majanduslikult kõige neutraalsem, sest see kõrvaldab peaaegu kõik moonutused, mis praeguse süsteemi puhul eksisteerivad.⁹⁰ Kui avaliku sektori teenused oleksid käibemaksuga maksustatud, kõrvaldataks sellega kallutatus avaliku või erasektori teenuste eelistamise vahel. Kaoks kallutatus enese poolt osutatud teenuse ja väljast sisse ostetava teenuse vahel. Täismaksustamise süsteemi rakendamisel saavutatakse ühisturusüsteem, kus käibemaksu rakendamine on avalike organite ja erasektori tehingute vahel nii siseriiklikul kui Euroopa Ühenduse tasandil sarnane.

See süsteem peaks võimaldama tunduvalt lihtsama käibemaksu administreerimise ja ka ühilduvuse. Arvates avalikud organid maksustatavate isikute kontseptsiooni, välditaks killustatust, sest siis kaoks ära vajadus defineerida avalikke organeid, avaliku sektori tegevusi ja maksustamiseks sobivaid erandeid. Autori meelest kõige olulisem ja hetkel kõigis liikmesriikides probleeme tekitav moonutus kaoks. Nimelt puuduks täismaksustamise süsteemi kohaselt vajadus määratleda, kas tehing konkureerib erasektori poolt pakutatavate tehingutega või mitte.

Hoolimata sellest, et täismaksustamise võimalus tundub ekstreemsena, hakkavad käibemaksu süsteemid selles suunas arenema. Uus-Meremaal on see kasutusel ja võib öelda, et see on teistele süsteemidele isegi eeskujuks.⁹¹ Aili Nurga meelest tundub Uus-Meremaa süsteem avaliku sektori käibemaksusüsteemi muutmiseks kõige huvitavama variandina, kuid siiski mitte tõsiselt võetava alternatiivina. Seda süsteemi oleks raske rakendada kõigis EL-i riikides. Uus-Meremaa suutis sellise süsteemi sisse viia, kuna ta on teistest riikidest eraldatud. Riikides, kus on juba toimiv käibemaksusüsteem, on maksuvabastuse süsteemilt maksustamise süsteemile üleminek äärmiselt keeruline, kuid samas nendib ta, et see pole võimatu. Sellega on nõustunud ka maailma juhtivad avaliku sektori käibemaksustamise akadeemilised eksperdid.

⁹⁰ Peter Barrand. „The Taxation of Non-profit Bodies and Government Entities under the New Zealand GST“, *International VAT Monitor* (1991), No 1, 1-19, p 15.

⁹¹ David White, „The Serious Research Gap on VAT/GST: A New Zealand Perspective after 20 Years of GST“, *International VAT monitor* (2007) No 9, 343-351, p 349.

Eksperdid on arutanud ka vähendatud või nullmääraga maksustamise võimalust. Selleks tuleb määratleda teatud valdkonnad, mis väärivad erikohtlemist.⁹² Hetkel puuduvad selged juhiseid, kuidas teha kindlaks, millistele teenustele tuleks kohaldada eritingimusi. Autor on arvamusel, et sotsiaalse iseloomuga teenused (tervishoid, haridus, kultuur, laste heaolu) võiksid olla eritariifiga, kuna tegemist on poliitiliselt tundlike valdkondadega ning sotsiaalsetel põhjustel väärivad need lisatoetust käibemaksusüsteemi kaudu. Selleks, et seda süsteemi rakendada, oleks vaja välja töötada juhendid, määratlemaks, millised teenused väärivad erikohtlemist.

Arvestades, et selline erandite süsteem on välja töötatud suurema käibemaksutulu teenimiseks mitte tulude vähendamiseks, ei sobiks see süsteem praeguse süsteemi asendamiseks. Samas avaliku sektori käibemaksustamise peaesmärgiks ei saagi olla riigi tulude suurenemine, sest sel juhul võiks arvata, et tegu on ettevõtlusega. Null- või vähendatud määraga maksustamisel võivad domineerida sisendkäibemaksu tagastused, mis tooks kaasa valitsuste netotulu kaotuse⁹³. Valitsuse tulud on vähendatud või nullmääraga maksustamise võimaluse puhul madalamad kui täismaksustamise süsteemi puhul, sest osadel tehingutel on vähendatud maksumäär. See toob kaasa vähem maksulaekumisi, kuid see ei vähenda sisendkäibemaksu hüvitamise summat.

Vähendatud või nullmääraga maksustamise süsteemist, nagu ka täismaksustamise puhul, saavad kõige rohkem kasu avalikud organid. Avalikke organeid käsitletakse kui vahendajaid ning seetõttu ei ole maks enam nende tegevuskulu⁹⁴. Vähendatud või nullmääraga maksustamine ei ole nii neutraalne kui täismaksustamise süsteem, sest sellega tekitatakse kallutatus tarbida pigem neid teenuseid, millel on vähendatud määr. Kõik teised majanduslikud mõjud on identsed täismaksustamise süsteemiga. Majanduslikud moonutused erasektori teenuste vältimisest ja ise endale teenuste osutamisest kaovad. Lisaks saavutatakse ühisturu süsteem, kus käibemaksu kohaldamine era- ja avaliku sektori isikutele on ühesugune nii siseriiklikul kui ühenduse tasemel.⁹⁵

Killustatuse probleemid, mida täismaksustamise süsteem vältis, oleksid siin jällegi olemas. Tehingud, millele kohaldatakse null- või vähendatud määrat, peaksid olema defineeritud. Samamoodi peab kaalutlema, kas sellist erikohtlemist vajavad ainult avalike organite

⁹² The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60, p 47.

⁹³ Sama, p 49.

⁹⁴ Peter Gottfried & Wolfgang Wiegard, „Exemption versus Zero-Rating – A Hidden Problem of VAT“, *Journal of Public Economics* (1991), No. 3, 307-328, p 326.

⁹⁵ The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60, p 47.

teenused. Kui see on nii, tuleks selgitada ka avaliku organi kontseptsioon, et määratleda erikohtlemise all olevaid teenuseid. See võib viia ebakõladeni liikmesriikide vahel, sest avaliku organi mõiste ei pruugi olla ühesugune kõikides liikmesriikides. Kokkuvõtvalt jääksid alles sarnased probleemid, mis on hetkel kasutusel olevas käibemaksusüsteemis.

Vabastusmeetoditest on välja toodud kaks erinevat meetodit: Kanada vabastussüsteem ja täieliku maksuvabastuse meetod. Kanada vabastussüsteem on segasüsteem, mille osaks on täielik sisendkäibemaksu tagastamise süsteem. Eeldades, et kõik avaliku sektori tegevused on maksuvabad, saavutatakse kaks olulist eelist. Esiteks ei ole enam vaja koostada maksustavate tegevuste nimekirja. Teiseks ei ole vaja määratleda tegevusi, mida asutused teevad ametivõimudena.⁹⁶ Euroopa käibemaksusüsteemi harmoniseerimises seisukohast oleks see hea lahendus, kuna liikmesriikides kaoksid segadust tekitavate mõistete määratlemise probleemid.

Kanada föderalsed osakonnad ja agentuurid maksavad kõikidelt oma ostudelt käibemaksu, aga see hüvitatakse neile süsteemisest arvelduste kaudu. Provintsiavalitsused saavad täismaksuvabastuse müügi hetkel. See vabastus ei sõltu kommertstegevustest, vaid kehtib kõikidele ostudele, mis muidu oleksid maksustatavad.⁹⁷ Euroopas annab vähemalt kolm liikmesriiki (Holland, Taani, Inglismaa) kohalikele võimudele käibemaksu tagasi sõltumata sellest, kas käibemaksu kasutatakse maksustatava, maksuvaba või mittemaksustatava tegevuse jaoks.

Kanada vabastussüsteem ei ole majanduslikult nii neutraalne kui vähendatud või nullmääraga maksustamise- ja täismaksustamise süsteem, kuna süsteemi poolt ettenähtud tagastused ei ole kõikidele avalikele organitele täielikud.⁹⁸ Kui erandeid kohaldataks ainult teatud nimekirjas olevatele teenustele, suureneks ühendusesisene harmoniseeritus. See kõrvaldaks vajaduse rahvuslike standardite väljatöötamiseks. Siiski oleks probleemiks järjepidevus siseriiklikul tasandil, sest avalikud organid saaksid erasektori ees eelise.

Kuigi see süsteem lahendaks erinevused liikmesriikidevahelises avalike organite kohtlemise küsimuses, jääksid alles killustatuse probleemid. Pole välistatud, et nende maht isegi

⁹⁶ The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60, p 50-52.

⁹⁷ Harpert van Dijk & Guido Lubbers, „The VAT Compensation Fun(d)?“, *International VAT Monitor* (2000), No 1, 6-9, p 8.

⁹⁸ The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60, p 50-52.

suureneks. Teenuste vabastamine tekitab küsimuse, kas mingi teatud avaliku organi tegevus kvalifitseerub vabastuse staatusesse. Avalikud organid peavad jagama oma sisendkäibemaksu kolme kategooriasse. Esiteks teenused, mis on seotud maksustavate tegevustega ja millelt saab kogu maksu maha arvata. Teiseks teenused, mis on seotud vabastusega ja millelt saab maha arvata kogu või osa maksust. Kolmandaks teenused, mis ei ole kõlblikud ühegi mahaarvamise või tagastuse jaoks. Kanada süsteem on keeruline ning see tekitab raskusi valitsuste raamatupidamises. Avaliku sektori tegevuste määratlemine, maksuvabastuse nimekirja ning tagastatava raha hulga määrad võivad kaasa tuua vajaduse poliitiliste debattide ja kompromisside järele.

Kanada vastava ala ekspert, professor Gendroni leidis, et praktilistest kaalutlustest tulenevalt oleks EL-s otstarbekam keskenduda võimalikult laiaulatuslikule sisendkäibemaksu tagastamise süsteemile. Kanadas on seda rakendatud üsna laialt, kuigi veidi liiga keeruliselt (kombinatsioon erinevatest tagastusskeemidest). Aili Nurga sõnul kasutab Suurbritannia praegu ka erinevaid tagastusskeeme ja kavatseb sellega jätkata. Sellise muudatuse sisse viimisel tuleb arvestada, et see vajab enne väga põhjalikku analüüsi ja ei pruugi sobida kõigile liikmesriikidele. Isegi Suurbritannia ei pruugi toetada tagastussüsteemi käibemaksusüsteemi osana, sest tegelikult toimivad taolised süsteemid praegu väljaspool käibemaksusüsteemi.

Täielik maksuvabastuse meetod erineks Kanada süsteemist ainult selle poolest, et see süsteem ei anna avalikule organile raha tagasisaamise võimalust, kui nad ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamiseks sobivad. Täieliku maksuvabastuse meetod avaldaks vähest või üldse mitte mingit mõju käibemaksu tuludele. Alles jääksid kõik praegused majanduslikud moonutused. Täielik maksuvabastuse meetod loob kallutatuse avalike organite isetootmise poole ning seega tekib kallutus erasektori vastu.⁹⁹ Selle süsteemi kohaselt oleksid kõik avaliku sektori teenused maksuvabad. Kaoks ära vajadus rahvuslikul tasandil mittemaksustatavate tegevuste standardite väljatöötamiseks, kuid siseriiklikul tasandil oleks avalik sektor erasektoriga võrreldes eelisseisus.

Euroopa Komisjoni *Copenhagen Economics* uurimusest selgub, kas direktiivi muudatused on vajalikud, sest ei ole välistatud, et Euroopa komisjon otsustab, et direktiivi ei muudeta. Hetkel kehtiv regulatsioon siiski üldjoontes toimib. Aili Nurk selgitas intervjuus, et Suurbritannia hinnangu kohaselt on kõige tõenäolisem, et eelnõu siiski koostatakse, kuid Komisjoni poolt

⁹⁹ The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60, p 53-54.

välja pakutavad direktiivi muudatused on tõenäoliselt piiratud, mitte süsteemi reformiva iseloomuga. Tõenäoliselt lisatakse midagi direktiivi lissasse 1 juurde või võetakse ära, täpsustakse definitsioone artiklis 132, et muuta maksuvabastuste rakendust neutraalsemaks ning loodetavasti muudetakse selgemaks ka artikli 13(1) teksti.

Täielik maksustamine, vähendatud või nullmäär, Kanada süsteem ja täielik maksuvabastus on neli alternatiivi, mida on välja pakkunud erinevad spetsialistid, et muuta praegust avaliku sektori poolt pakutud teenuste käibemaksuga maksustamise korda. Nagu eelnevast arutlusest selgus, ei ole neist ükski ideaalne ega koheselt ülevõetav. Avaliku sektori teenuste käibemaksustamist oleks vaja muuta eelkõige, et vältida konkurentsimoonutust ja vähendada administratiivset koormust süsteemi lihtsustamise kaudu. Siiski tuleb arvestada, et iga muudatuse läbiviimine suurendab ajutiselt administratiivkoormust, mis ei tähenda, et reform kohe ebaõnnestub. Selleks, et süsteemi põhjalikult reformida, tuleb arvestada üleminekuperioodiga, mil tehakse rohkem kulutusi ja harjutakse uue süsteemiga. Ajutine administratiivkoormus ei tohiks olla põhjuseks, miks ei saa uuendusi läbi viia.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et probleeme, millega tegeleda, on mitmeid. Alternatiivsete võimalustena on arutlusel täielik maksustamine, vähendatud või nullmäär, Kanada süsteem ja täielik maksuvabastus. Sellest hoolimata, et antud alternatiivide analüüs on puhtalt teoreetiline, on mõtlemisainet küllaga. Tuleb arvestada kõikide süsteemide plusside ja miinustega ning leida kõige sobivam varinat, mis kõrvaldaksid praegusest käibemaksusüsteemist moonutused. Autor nõustub akadeemikutega, kes on arvamusel, et praegune süsteem on vananenud ning reform tuleks läbi viia võimalikult kiiresti.

Autor on arvamusel, et kõige sobivam variant direktiivi reformimiseks on rakendada täismaksustamise süsteemi. Direktiivi reformimise eesmärk on kõrvaldada erinevad õiguslikud ja majanduslikud turumoonutused. Teiste alternatiivsete süsteemide korral ei muutuks süsteem lihtsamaks. Täismaksustamise süsteemi kohaselt kõrvaldatakse peaaegu kõik praegused turumoonutused ning luuakse harmoniseeritud käibemaksusüsteem, mille kohaselt maksustatakse kõik avaliku sektori teenused. See süsteem võib tunduda ebaõiglasena, kuid arvestades asjaolu, et reformi tulemusena kaob konkurentsimoonutus ning administratiivkoormus, tundub see süsteem kõige õigema lahendusena.

KOKKUVÕTE

Antud lõputöö teema on avaliku sektori poolt pakutud teenuste käibemaksuga maksustamine. Avalik sektor on osa majandusest, mis on seotud valitsuse ülekannetega. Avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamine on sätestatud nii Nõukogu Direktiivis 2006/112/EÜ kui ka käibemaksuseaduses. Direktiivi sätete kohaselt saab avaliku sektori teenused jagada käibemaksuga maksustatud, maksust vabastatud ja mittemaksustatavateks. Selline olukord on muutnud süsteemi väga keeruliseks.

Töö eesmärk oli analüüsida, milliseid muudatusi peaks tegema avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamisel. Selleks anti ülevaade piiratud käibemaksukohustuse mõistest ja olemusest, avaliku sektori olemusest ja osutatavatest teenustest Euroopa Liidus ning analüüsiti avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamise probleeme praktikas.

Autor jõudis järelduseni, et avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamisel esineb kehtivas õigusregulatsioonis mitmeid puudujääke. Praegune avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamine põhjustab mitmeid õiguslikke ja majanduslikke turumoonutusi. Peamiste probleemidena toodi välja ebaselged ning tõlgendust vajavad fraasid direktiivis, agressiivne maksuplaneerimine, käibemaksu kumuleerumine ning mahaarvatava sisendkäibemaksu arvutamine. Eelnevalt nimetatud probleemidest johtuvalt oleks vaja täiendada Eesti käibemaksuseadust ning tuleks reformida EL-is kehtivat regulatsiooni.

Avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamise korda ei ole kolmekümne aasta jooksul suudetud moderniseerida, mistõttu on praegune regulatsioon vananenud ega arvesta muutunud majanduskeskkonda. Arvestades väga laia Euroopa Kohtu praktikat on enim probleeme tekitanud direktiivis artikli 13, 132 ja lisa 1 tõlgendamine ning kohaldamine.

Agressiivne maksuplaneerimine on aktsepteerimata maksuplaneerimise viis, mis rikub neutraalsuse põhimõtte rakendamist ja maksukohustuslaste võrdset kohtlemist. Käibemaksu kumuleerumine tekitab olukorra, kus käibemaks jääb varjatud kujul teenuse hinna sisse, kuna teda ei saa sisendina maha arvata, mis põhjustab konkurentsimoontust ning on vastuolus ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtetega. Kuna avaliku sektori poolt

pakutavad teenused on maksustatavad, maksuvabad kui ka mittemaksustatavad tekib probleeme sisendkäibemaksu proportsiooni leidmine.

Selleks, et muuta Eestis kehtivat käibemaksuga maksustamise regulatsiooni avalik-õiguslikele organisatsioonidele selgemaks tuleks KMS-i täiendada. Seadust tuleks täiendada hindamise kriteeriumidega, kuidas määrata ning milline peab olema pakutava teenuse hind, mille korral loetakse avalikku asutust ettevõtjaks, mille tegevus tuleks maksustada. Teine võimalus on koostada näidisloetelu tegevustest, mille pakkumise korral tegeleb asutus ettevõtlusega.

Töös analüüsi nelja süsteemi, kuidas reformida avalike organite teenuste käibemaksuga maksustamist. Täielik maksustamine, vähendatud või nullmäär, Kanada süsteem ja täielik maksuvabastus on akadeemikute poolt välja pakutud alternatiivid hetkel kehtiva regulatsiooni muutmiseks.

Autor on arvamisel, et direktiivi tuleks reformida ning selleks tuleks kasutada täismaksustamise süsteemi. See süsteem tundub olevat kõige paremini sobiv neutraalsuse, lihtsuse ja EL-i sisese süsteemi harmoniseerimise seisukohalt. Uus-Meremaal on see süsteem kasutusel ning see toimib hästi. Null- või vähendatud maksumäär lubaks liikmesriigile paindlikkust, lubades kehtestada täismaksumäära vaid teatud teenustele. Kanada süsteemiga kaasneksid tagastussüsteemid ning maksuvabastus süsteemi rakendamisel ei kao hetkel eksisteerivad turumoonutused.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor andis ülevaate piiratud käibemaksukohustuse mõistest ja olemusest ning samuti avaliku sektori olemusest ja osutatavatest teenustest EL-is. Autor analüüsis avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamise probleeme ning tõi välja praegusest käibemaksusüsteemist tingitud probleemid praktikas. Analüüsi ka nelja võimalust, mida kaalutakse, et reformida hetkel kehtivat regulatsiooni, leidmaks lahendust esinevate turumoonutuste kõrvaldamiseks.

SUMMARY

The diploma thesis is written on the topic “VAT treatment of public sector services”. It is written in Estonian and contains 50 pages: 40 pages of content and 10 pages of appendixes. There have been used 56 sources, which are all referred to in the text. The rule under the EU VAT system is that supplies by public sector bodies are non-taxable. In practice, however, the VAT treatment of public sector bodies is extremely complex

Topic is actual because the Council Directive 2006/112/EC is being amended at the current period. The European Commission is improving the regulation of implying VAT on public sector services. The diploma thesis gives the review of the problems that exist in implying VAT on public sector services in European Union.

The purpose of diploma thesis is to analyze, how to imply VAT on public sector service in European Union. To achieve the purpose following tasks have been put up:

- 1) to explain the concept of taxable person with limited liability;
- 2) to explain the nature of public sector and services provided by public sector in European Union;
- 3) to analyze the problems of implying VAT on public sector services in practice.

The author has come to a conclusion, that there are many problems concerning implying VAT on public sector services in European Union. The current regime applicable to public sector bodies owes its existence to a conjugation of practical and political factors which took place over thirty years ago. The main problems are insufficient definition of provisions in Directive 2006/112/EC, which regulate services, provided by public sector, outsourcing bias, aggressive tax planning, hidden VAT between parties of transaction and calculation of deductible internal VAT.

It is clear that the difficulties, which increasingly arise from the current regime, can only be eliminated through radical legislative reform at EU level. Author is suggesting improving VAT treatment of public sector services by using full taxation system. It also should be expanded Estonian VAT law.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, Case No 202/90, ECJ, Judgement, 25.07.1991. ERC (1991) 4247

Ben Terra, *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006).

Ben J. M. Terra ja Peter J. Wattel, *Maksuõigus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006).

Centralan Property Ltd v. Customs and Excise Comrsand, Case No 63/04, ECJ, Judgement, 15.12.2005, ECR(2005) 11087.

Comune di Carpaneto Piacentino and others v Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza, Case No 4/89, ECJ, Judgment, 15.05.1990, ECR (1990)1869.

David White, „The Serious Research Gap on VAT/GST: A New Zealand Perspective after 20 Years of GST“, *International VAT monitor* (2007) No 9, 343-351.

David W. Williams, *EC tax law* (Longman London and New York, 1998).

Deborah Butler, „VAT as a Consumption: Some Thoughts on the Recent Judgement in Parker Hale Ltv v. Customs and Excise Commissioners.“ *Sweet&Maxwell and contributors*(2000), No 5, 545-553, p551.

E. Dijkgraaf & R.H.J.M. Gradus, “Cost Savings of Contracting Out Refuse Collection”, *Empirica* (2003), No 30, 149-162.

Elvi Ulst, *Avaliku sektori ökonomika* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2003).

Erki Kergandberg, Piret Blankin, ja Margo Lemetti, „ *Avaliku ja erasektori partnerlus*“.(Tallinn: Äripäev, 2007).

Euroopa Ühenduste Komisjon (ET) nr 881, „Ühenduse Lissaboni programmi (2008–2010) rakendamisaruanne“ (Brüssel, 16.12.2008).

Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto, Case No 446/98, ECJ, Judgement, 14.12.2000. ECR (2000) 11435.

Finanzamt Düsseldorf-Süd *versus* SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, Case No 102/08, ECJ, Judgment, 04.06.2009, ECR (2009)

Finanzamt Eisleben v Feuerbestattungsverein Halle eV, Case No 430/04, ECJ, Judgement, 08.06.2006, ECR (2007) 4999.

Gemeente Leusden v Staatssecretaris van Financiën, Case No 7/02 & Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financiën, Gemeente Leusden, Case No 487/01, ECJ, Judgement, 29.04.2004, ECR(2004) 5337.

Harper van Dijk & Guido Lubbers, „The VAT Compensation Fun(d)?“, *International VAT Monitor* (2000), No 1, 6-9.

Intervjuu HM Treasury maksunõunik Aili Nurgaga.

Ismael Jimenez Compaired, „VAT and Public Bodies in EC Member States“, *Intertax* (2008), No 6/7, 268-281.

Jean Warburton, „Charities and Business: A VAT Conundrum“, *British Tax Review* (2007), No 1, 73-86.

Kaspar Lind, „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *Juridica* (2001), nr 4, 242-251.

Kalle Kägi ja Urmas Võimre, *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 82.

Kevin J. Fox *Efficiency in the public sector* (Kluwer Academic publishers, 2002).

Kohalike omavalitsuste portaal, </portaal.ell.ee/> (21.01.2009).

Krediidiinfo AS, </krediidiinfo.ee/> (01.12.2008).

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003,82,554... RT I 2009,56,376.

Lasse Lehis, *Maksuõigus 2.*, täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura Kirjastus, 2009).

Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, “*The modern VAT* (Washington: International monetary fond, 2001).

Maarja Mändmaa, „Viis soovitud siseauditi arenguks“ (2006), <www.riigikontroll.ee> (03.04.2010).

Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. RT I 2002, 26, 150... RT I 2009, 24, 146.

M.C. Wassenaar, E. Dijkgraaf & R.H.J.M. Gradus, ‘Contracting Out: Dutch Municipalities Reject the Solution for the VAT-Distortion’, *Free University Amsterdam, Faculty of Economics, Business Administration and Econometrics, Series Research Memoranda* (2007), No. 3, 149-161.

Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006- ELT L 347, 11.12.2006... L 175, 4.7.2009.

Nõukogu Kuues direktiiv 77/388/EMÜ, 17.05.1977- EÜT L 145, 13.6.1977... L 51, 22.2.2006.

Ole Gjems-Onstad, „Refund of Input VAT to Norwegian NPOS“, *International VAT Monitor*(2004), No 4, 244-246.

- Peter Barrand. „The Taxation of Non-profit Bodies and Government Entities under the New Zealand GST“, *International VAT Monitor* (1991), No 1, 1-19.
- Peter Gottfried & Wolfgang Wiegard, „Exemption versus Zero-Rating – A Hidden Problem of VAT“, *Journal of Public Economics* (1991), No. 3, 307-328.
- Priit Lätt, „Meelelahutuse kaks eri palet käibemaksu kontekstis“, *MaksuMaksja* (2005), nr 9. Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (01.06.2009), lk 97, <www.fin.ee/?id=280> (19.12.2009).
- Rita Aguiar de Sousa e Melo de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market* (The Netherlands, IBFD, 2009).
- Rita de la Feria, „The European Court of Justice’s Solution to Aggressive VAT Planning – Further Towards Legal Uncertainty?“ *EC Tax Review* (2006), No 1, 27-35.
- Rita de la Feria, „The EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (again) Under Review“ *EC Tax Review* (2007), No 2, 74-89.
- Rita de la Feria, „The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction“ *Intertax* (2009), No 3, 148-165.
- Rita de la Feria & Ben Lockwood, „Opting for Opting In? An Evaluation of the European Commission’s Proposals for Reforming VAT on Financial Services“, *Warwick economic research papers* (2010), No 927.
- Rita de la Feria & Michael Walpole, „Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared“, *International and Comparative Law Quarterly* (2009), 897-932.
- S.D. Coleclough, „The Sixth VAT Directive and the Need for Reform“, *British Tax Review* (1995), No 4, 378-384.
- Shahid Kardar, „Value-added Tax (VAT) as an instrument“ (2010), <www.accountancy.com.pk/articles.asp?id=192> 04.04.2010.
- Staatssecretaris van Financiën versus Stichting Kinderopvang Enschede, Case No 415/04, ECJ, Judgment, 09.02.2006 ERC (2006) 1385.
- Tanel Oppi, *Sissejuhatus avalikku haldusesse* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2002).
- The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs v Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council, Case No 288/07, ECJ, Judgment, 12.06.2008, ECR (2008) 0009.
- The Ernst and Young report to the European Commission, „Value added tax- a study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies“ (1998), 1-60.
- Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002- RT I 2002, 35, 216... RT I 2009, 18, 108.

Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others, Case No 231/87, 129/88, ECJ, Judgement, 17.10.1989, ECJ(1989) 3233.

University of Huddersfield v Commissioners, Case No 223/03, ECJ, Judgement, 21.02.2006, ECR(2006) 1751.

Walter van der Corput, „Hollow-Sounding Arguments“, *International VAT Monitor* (2005), No 2, 92-93.

Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf, Case No 445/05, ECJ, Judgement, 14.06.2007, ECR (2007) 4841.

Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financien, Case No 378/02, ECJ, Judgement, 02.06.2005, ECR(2005) 4685.

LISAD

Lisa 1. Käibemaksukohustuslastest linnad ja vallad Eestis

Eestis asuvatest linnadest on käibemaksukohustuslased:

1. Keila linnavalitsus- alates 21.02.2007.a. Alus vastavalt § 21 lg 4 (kaup)
2. Kohtla-Järve linnavalitsus- alates 01.05.1996.a.
3. Kunda linnavalitsus- alates 01.06.2004. a. Alus vastavalt § 21.
4. Kuressaare linnavalitsus- 01.09.1997.a.
5. Maardu linnavalitsus- alates 01.04.2001.a.
6. Pärnu linnavalitsus- alates 01.06.1997.a.
7. Püssi linnavalitsus- alates 01.12.1996.a.
8. Tallinna linnakantselei- alates 01.08.1997. a
9. Tartu linnavalitsus- alates 01.02.2001.a.
10. Võru linnavalitsus- alates 01.08.1997. a.

Tallinna linnaosa valitsused:

1. Haabersti linnaosa valitsus- alates 01.05.1997.a
2. Tallinna Kesklinna valitsus –algus 01.03.1994. a, lõpp 31.08.2003.
3. Kristiine linnaosa valitsus- alates 01.09.2001.a.
4. Lasnamäe linnaosa valitsus- algus 01.12.1994.a , lõpp 31.03.2004
5. Pirita linnaosa valitus- alates 01.03.1994.a.
6. Põhja-Tallinna valitsus- algus 01.12.1998.a , lõpp 31.05.2004.a. Alus vastavalt § 22 lg 1.
7. Mustamäe linnaosa valitsus- algus 01.03.1994.a , lõpp 31.05.2005.a , alus § 22 lg 3; algus 17.09.2007.a. Alus § 20 lg 10.
8. Nõmme linnaosa valitsus- algus 01.08.1994.a.

Eestis asuvatest valdadest on käibemaksukohustuslased:

1. Albu vallavalitsus- alates 17.09.2007.a. Alus vastavalt § 21 lg 4 (kaup).
2. Antsla vallavalitsus- alates 01.07.2004.a. Alus vastavalt § 20 lg 4.
3. Emmaste vallavalitsus- alates 01.08.1997.a.
4. Haanja vallavalitsus- alates 16.07.2004.a. Alus vastavalt § 20 lg 10.
5. Jõgeva vallavalitsus- algus 01.02.2007.a. Alus vastavalt § 21 lg 4.
6. Koigi vallavalitus – alates 20.10.2006. a. Alus vastavalt § 21 lg 1.
7. Kõrgessaare vallavalitsus- alates 01.09.1997 a.
8. Laimjala vallavalitsus- alates 15.07.2008. a. Alus vastavalt § 20 lg 2.
9. Leisi vallavalitsus- alates 01.09.1997.a.
10. Mäksa vallavalitsus- alates 31.10.2006. a. Alus vastavalt § 20 lg 4.
11. Pöide vallavalitsus- alates 01.11.1997.a.
12. Rae vallavalitsus- alates 18.12.2006.a. Alus vastavalt § 21 lg 4.
13. Rakke vallavalitus- alates 01.09.1997. a.
14. Saku vallavalitsus- alates 01.08.2002.a.
15. Sõmerpalu vallavalitsus- alates 31.07.2004.a. Alustamise detailinfo § 19 lg1, alus vastavalt § 20 lg 10.
16. Tapa vallavalitsus- alates 01.12.2008.a. Alus vastavalt § 21.
17. Vaivara vallavalitsus – algus 01.11.2000.a, lõpp 30.06.2001; algus 10.11.2006.a , alustamise detailinfo § 21 lg 2, alus § 21, lõpp 27.03.2007, alus 23 lg1; alustas 28.03.2007, alus vastavalt § 20 lg-d 3, 4¹.
18. Vasalemma vallavalitsus- alates 01.02.2004.a. Alus vastavalt § 20 lg 10
19. Vigala vallavalitsus- alates 01.10.2001.a.
20. Vihula vallavalitsus- alates 01.10.2001.a.
21. Väike-Maarja vallavalitsus- alates 01.08.1997.a.
22. Õru vallavalitsus- algus 01.01.1994.a, lõpp 21.08.1997.a, algus 01.03.1998.a.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Saadud info põhineb krediidiinfost saadud andmetel 01.12.2008.

Lisa 2. Tegevusalad, mille puhul tuleb avaliku sektori asutusi käsitleda maksukohustuslastena

- 1) telekommunikatsiooniteenused;
- 2) vee, gaasi, elektri- ja soojusenergia tarne;
- 3) kaubavedu;
- 4) sadama- ja lennujaamateenused;
- 5) reisijatevedu;
- 6) müügiks valmistatud uute kaupade tarne;
- 7) põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega, mis on tehtud nende toodete turu ühist korraldust käsitlevate määruste kohaselt.
- 8) kaubanduslike messide ja näituste korraldamine;
- 9) ladustamine;
- 10) reklaamibüroode tegevus;
- 11) reisibüroode tegevus.
- 12) oma töötajate kaupluste, kooperatiivide, ettevõtete sööklate ja muude sellelaadsete asutuste pidamine;
- 13) televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tegevus, kui see ei ole maksust vabastatud artikli 132 lõike 1 punkti q kohaselt.¹⁰¹

¹⁰¹ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, lisa 1.

Lisa 3. Intervjuu HM Treasury maksunõunik Aili Nurgaga

1. Millised direktiivi 2006/112/EC sätted tekitavad enim probleeme? Kuidas?

Üldlevinud arvamuse kohaselt on kõige suuremaks probleemiks artikkel 13, mis arwab avalik-õiguslikud asutused välja käibemaksukohustuslaste hulgast ehk sätestab põhireegli, mille kohaselt käibemaksusüsteem avalikule sektorile ei rakendu, välja arvatud juhul, kui asutust tuleb konkurentsimoonutustevältimiseks teatud tegevuste osas käsitleda käibemaksukohustuslasena. Levinud on samas ka arvamus, et selline põhimõte on iseenesest õige, kuna väga raske oleks käibemaksusüsteemi alla arvata näiteks riigi kaitsetegevust või välispoliitilist tegevust jms. Probleemid tekivad valdkondades, kus piiri tõmbamine avaliku teenuse ja ettevõtluse vahel on keerulisem – haridus, kultuur, infrastruktuuri arendamine (teedehitus, transport jms) jne. Sellise süsteemi puhul on väga keeruline konkurentsimoonutust täiesti välistada.

Sellele lisanduvad nõ sotsiaalse iseloomuga maksuvabastused, millest osa rakenduvad momendil, vaid juhul, kui tegu on avalik-õigusliku isikuga või riigi poolt avalik-õigusliku isikuga võrdselt koheldava isikuga (postiteenus, haridus).

Probleeme tekitab ka olemasolevate põhimõtete rakendamise keerukus. Praegu kehtiva süsteemi tagajärjel on asutus tihti osaliselt maksukohustuslane ja osaliselt mittemaksukohustuslane, lisaks on tema käibemaksusüsteemiga kaetud tegevused osalt maksustatavad ja osalt maksuvabad. Kui sellele veel lisada riigieelarvest rahastamine – osa tegevusi finantseeritakse ette riigieelarvest, osa tegevusi kompenseeritakse, osa tuleb, kas täies ulatuses, või osaliselt finantseerida oma vahenditest, siis on selge, et avaliku sektori raamatupidamine on peaaegu omaette teadus.

2. Kuivõrd on hetkeseisuga tagatud neutraalsus avalik-õigusliku sektori käibemaksuga maksustamisel/mittemaksustamisel?

Maksu neutraalsust on võimalik defineerida mitmeti. Käibemaksustamisel on oluline silmas pidada, et neutraalsus ei tähenda seda, et kõigile kaupadele ja teenustele peaks kehtima sama maksumäär või et kõik isikud peaksid olema maksukohustuslased. Olulisem on hoopis, et käibemaksustamine ei moonutaks tarbija valikut ja see on märksa spetsiifilisem põhimõte. Näiteks ei ole käibemaksu neutraalsusega probleeme sektoris, kus valitseb avaliku teenuse monopol (nt riigikaitse või varasematel aegadel elekter vms), kuna tarbitav teenus on üheselt

maksust vabastatud. Neutraalsusega ei oleks põhimõtteliselt probleeme ka juhul, kui näiteks maksuvabastus rakendub teatud teenusele olenemata, kas selle osutajaks on avalik-õiguslik asutus või eraettevõtte. Seda on püütud tagada nn „sotsiaalse“ iseloomuga maksuvabastuste puhul (suurem osa hariduse, kultuuri ja meditsiiniteenustest). Aga praktikas tekivad neil juhtudel tihti probleemid vastavate teenuste defineerimisel ja definitsioonide tõlgendamisel/rakendamisel, mille tulemusena osa sarnase iseloomuga teenuseid on siiski maksustatavad (nt alternatiivne ravi, eraõpe) ja väidetavalt on tarbija valik osaliselt moonutatud.

Kõige suuremad probleemid käibemaksu neutraalsusega on tõenäoliselt tegevuste puhul, mis on maksuvabad või väljaspool käibemaksu rakendusala üksnes seetõttu, et nende osutajaks on avalik-õiguslik isik, kuigi sama või sarnast teenust osutab või saaks osutada ka eraettevõtte.

3. Millised probleemid tekivad avalik-õiguslike asutuste teenustele maksuvabastuste kohaldamisel?

Kõige olulisem probleem käibemaksustamise seisukohalt on kindlasti konkurentsimoonus, mis tuleneb sellest, et sama või sarnast teenust osutava era- ja avaliku sektori käibemaksustamine on erinev. Kõrval probleemidena on mainitud ka praeguse süsteemi keerukust ja sellest tulenevad administratiivset koormust.

4. Tooge näiteid maksuvabastatud teenustest, mis tekitavad enim probleeme?

Viimasel ajal on palju juttu olnud näiteks postiteenustest, jäätmekäitlusest ja vähemal määral ka haridus-, kultuuri- ja tervishoiuteenustest, mille osas küll maksuvabastus rakendub juba praegu laiemalt kui ainult avalikule sektorile. Samuti võib olla probleeme muude teenustega, mida traditsiooniliselt osutasid vaid avalik-õiguslikud isikud, kuid mida nüüd osutatakse aina rohkem, näiteks riigihanke lepingute alusel – teedeehitus, vesi, elekter, parkimine, erinevad administratiivsed teenused jms. Selliste „sisse ostetud“ teenuste puhul on põhiprobleemiks mitte osutatava teenuse maksuvabastus, vaid asjaolu, et asutusel puudub käibemaksu mahaarvamise õigus ja seega on asutusele odavam teenust ise osutada (kasutades oma ametnikke), kuigi teenuse kvaliteet võib selle tulemusena kannatada. Probleeme on ka riigieelarvest toetatavate teenustega (ühistransport jms) ja nende toetuste käibemaksukäsitlusega.

5. Kas te oskate öelda, kui paljudes riikides tekitab praegune regulatsioon probleeme? (Võiks ka nimetada mõnda riiki konkreetselt. Kui ma rääkisin Kadri Kukega, siis tema meelest Eestis see probleeme ei tekita)

Probleemide ulatus on tõesti riigiti erinev, kuna see sõltub riigi avalike teenuste süsteemist ja ulatusest, riigi rahastamise süsteemist jne. See kõik omakorda tuleneb „vanemate“ riikide puhul tihti aastakümnete või lausa sajandite pikkustest traditsioonidest ja kultuurilistest eripäradest. Eesti on väike ja väga noor riik ning avalike(tasuta) teenuste osakaal on Eestis märgatavalt väiksem kui ehk mõnedes teistes riikides. Kuna Eesti käibemaksusüsteem on väga noor, on selle kujundamisel olnud võimalik lähtuda majandussüsteemist, mis ei ole praegusest kuigi erinev. Seepärast on ka arusaadav, et probleeme on ehk vähem kui mujal. Võrdluseks võiks näiteks tuua postiteenuse Suurbritannias– siinsetest traditsioonidest tulenevalt oleks näiteks postmarkide käibemaksustamise sisseviimine valitsusele poliitiliselt võimatu, kuigi realselt oleks muudatuse majanduslik mõju pea olematu. Samuti on rahvas harjunud tasuta tervishoiuga. Teistes riikides esinevate probleemide kohta ei ole mul momendil piisavat head informatsiooni, aga loodetavasti toob Komisjoni uurimus selles osas rohkem selgust.

6. Millised probleemid on üles kerkinud Suurbritannias seoses vananenud sätetega?

Suurbritannia süsteem (riigieelarve, avalikud teenused jms) on Eesti omast suhteliselt erinev. Näiteks on kohalikud omavalitsused siin suuremas ulatuses ise-majandavad ja koguvad oma kulude katteks maksu (Council tax). Selline osaliselt keerulisem rahastamine on sundinud riiki kasutama käibemaksu moonutuste vältimiseks teatud lisameetodeid. Selleks, et näiteks kohalik omavalitsus ei peaks koguma maksu oma mittetagastatava sisendkäibemaksu kulu katteks, on sisse viidud kohalike omavalitsuste sisendkäibemaksu tagastamise süsteem. Ka asutustele tagastatakse osaliselt sisendkäibemaks, selleks, et toetada teenuste sisseostmist nende majasiseselt osutamise asemel kuna leitakse, et tihti on riigihanke alusel teenuste osutamine riigi seisukohalt efektiivsem. Need erinevad tagastussüsteemid, mis toimivad käibemaksusüsteemi väliselt ja on kasutusel ka mitmes teises liikmesriigis, on vähendanud konkurentsimoontuse probleeme, aga samas loomulikult lisavad keerukust juba niigi keerulisele avaliku sektori käibemaksusüsteemile.

Suurbritannia eripära on aga heategevusliku sektori suurus ja olulisus. Seega on siin suureks probleemiks konkurentsimoontus avaliku sektori (kellele tagastatakse suur osa sisendkäibemaksust) ja heategevusliku sektori vahel (kes on reeglina maksuvaba, st ei oma õigus sisendkäibemaksu tagasisaamiseks). Komisjon on öelnud, et püüab uurimuse käigus

analüüsida ka seda probleemi ja võimalikke lahendusi, kuna nende väitel ei ole see üksnes Suurbritannia probleem.

7. Miks ei ole suudetud avalik-õigusliku sektori käibemaksuga maksustamist moderniseerida?

Peamiselt poliitilistel ja siseriiklikel põhjustel. Nagu eelnevalt selgitatud on avaliku sektori käibemaksustamine otseselt seotud riigi rahastamisega (asutuste finantseerimine jms) mitte niivõrd ettevõtluse ja kaubandusega. Riikides kasutatavad rahastamise süsteemid on erinevad, seetõttu on ka riikide huvid ja seisukohad avaliku sektori käibemaksustamise osas erinevad ja EL tasemel muudatusi on seetõttu raskem läbi viia. Aga kõige suurem probleem on muutmise protsess ise, kuna avaliku sektori käibemaksustamise praeguste põhimõtete muutmine tähendaks ka kogu riigieelarve, asutuste rahastamise ja aruandluse jms ümberkorraldamist.

8. Kui kiiresti peaks vananenud sätteid uuendama? (selle all mõtlen seda, et kui nüüd jälle ei suudeta seda teha, mis siis juhtuks?)

Selles osas on akadeemikute ja riikide seisukohad erinevad. Kuigi akadeemikutel võib olla õigus, et süsteem on ajast ja arust ning reform tuleks läbi viia nii ruttu kui võimalik, on riigid antud juhul pragmaatilisemad – reformi ulatust ja mõju arvesse võttes on loogiline, et eelistatakse hakkama saada sellega, mis on olemas, vajadusel olemasolevat süsteemi ettevaatlikult samm-sammult kohandades. Riigid on arvamusel, et momendil ei ole veel olukord kuigi kriitiline ja olemasolev süsteem toimib enam-vähem, kuigi ollakse nõus, et piiratud mõjuga muudatusi tasub arutada selleks, et konkreetseid identifitseeritud probleeme lahendada. Riigid ootavad huviga Komisjoni uurimuse tulemusi, mis peaks välja selgitama tegelikud konkurentsimoonutused ja muud probleemid ning hindama nende olulisust ja ulatust (sh piiriülest mõju). Mõned riigid (nt Suurbritannia) püüavad uurimusega samaaegselt analüüsida ka olukorda siseriiklikult, kuna see võimaldab meil hiljem paremini hinnata Komisjoni uurimuse tulemuste paikapidavust ja kvaliteeti.

9. Kui tõenäoliselt tuleb Teie arvates 2011. aastal eelnõu ja läbirääkimised?

Seda on momendil suhteliselt raske hinnata kuna see sõltub mitmetest asjaoludest. On teada, et Komisjoni uurimuse, mida viib lepingu alusel läbi Copenhagen Economics, lõpptähtaeg on 2010 lõpus. Samas võib see võtta ka ajaliselt kauem kui planeeritud. Uurimuse valmimisele järgneb Komisjoni-poolne analüüs ja uurimuse tulemuste arutamine liikmesriikidega. Kindlasti on uurimuse tulemused ka avalikult kättesaadavad ning kõigil võimalus nendega tutvuda ning vajadusel Komisjonile oma kommentaarid saata. Edasine sõltub juba sellest,

millised need analüüsi tulemused on. Kui leitakse ühiselt, et probleemid on piisavalt olulised ja direktiivi muudatused seega vajalikud, siis valmistab Komisjon ette eelnõu, mida hakatakse seejärel liikmesriikide poolt arutama EL Nõukogu töögrupis. Samas ei ole aga välistatud, et Komisjon otsustab direktiivi seekord mitte muuta ja pöörduda teema juurde tagasi näiteks 5-6 aasta pärast. Eelnõu ettevalmistamine sõltub loomulikult ka Komisjoni ülejäänud tööplaanist, sellest, kui palju teisi eelnõusid neil 2011. aastal töös on ja millised on uue Komisjoni prioriteedid. Meie praeguse hinnangu kohaselt on kõige tõenäolisem, et eelnõu siiski tuleb, ehk 2011 lõpupoole, kuid Komisjoni poolt väljapakutavad direktiivi muudatused on tõenäoliselt piiratud, mitte süsteemi reformiva iseloomuga.

10. Mis on direktiivi 2006/112/ EÜ muudatuste tähtsamad eesmärgid?

Nagu eelnevalt öeldud, on sellest veel väga vara rääkida, kuna kõik, kaasaarvatud see, kas Komisjon üldse eelnõu ette valmistab, sõltub sellest, millised on uurimuse tulemused. Aga peamised eesmärgid on mainitud Komisjoni uurimuse hanke dokumendis – vähendada kehtivast direktiivist tulenevaid konkurentsimoonutusi sektorites, mis on kõige rohkem mõjutatud. Komisjon mainis, tervishoiu, jäätmekäitluse, hariduse ja kultuurisektorit ning tõi näite postiteenuse kohta.

11. Kas direktiivi tuleks muuta pigem nii, et valitsus saaks rohkem tulusid või tuleks arvestada pigem sellega, kuidas vältida konkurentsimoonutust?

Kuna tegu on avaliku sektori käibemaksustamisega siis on üsna selge, et avalike teenuste käibemaksustamise peaesmärgiks ei saa olla riigi tulude suurenemine, kuna enamus avalikest teenustest osutatakse tasuta, st ei ole hinda, millele käibemaksu lisada, või on hind kontrollitud ja alla turuhinna (ka sel juhul ei pruugi hind maksustamise tulemusena muutuda, muutuks vaid rahastamine). Nende avalike teenuste osakaal, kus teenuse hind oleks turuhinnaga võrreldav ning millele lisanduv käibemaks suurendaks riigieelarve tulusid on suhteliselt väike. Vahe oleks pigem sisendkäibemaksu rahastamisel st selle asemel, et asutusele eelarvest raha anda mittetagastatava sisendkäibemaksu kulu katteks, antaks seda läbi käibemaksutagastuse.

Seega saaks avaliku sektori maksustamise eesmärgiks olla pigem konkurentsimoonutuste vältimine ja administratiivse koormuse vähendamine süsteemi lihtsustamise läbi. Samas tuleks tegelikku administreerimise koormuse vähenemist kindlasti analüüsida, kuna iga muudatuse läbiviimine samas ka suurendaks koormust vähemalt ajutiselt, kuna vajalik oleks üleminekuperiood ja tuleks harjuda uue süsteemiga.

12. Millised on võimalikud alternatiivid, mida võiks kasutusele võtta? (Ma olen lugenud 4 variandist: Kanada süsteem, täielik maksustamine, vähendatud või nullmäär, vabastusmeetod Kas need ongi variandid, mille vahel kaalutakse?

Jah, need on variandid, mida on akadeemilisel tasemel analüüsitud ja teatud juhtudel ka praktiliselt rakendatud (nt Kanada segasüsteem ja Uus-Meremaal (peaaegu) täielik maksustamine).

13. Millist varianti Teie eelistaksite ja miks?

Puhtalt isiklikust seisukohast lähtudes ja jättes kõrvale muudatuste läbiviimise mõju ja keerukuse, on minu jaoks kõige atraktiivsem ja huvitavam Uus-Meremaa süsteem ehk avaliku sektori maksustamine. Arvan, et see on suurepärane, et meil on olemas näide sellest, kuidas avaliku sektori maksustamine reaalselt toimiks. Kavatsen kindlasti nende praktilist kogemust võimaluste piires lähemalt uurida. Aga see on loomulikult puhtteoreetiline lähenemine, kuna on arvata, et ka Uus-Meremaa suutis sellise süsteemi sisse viia üksnes seetõttu, et on suhteliselt eraldatud ja sai alustada nõ valgelt lehelt. Riigis, mis on teistest riikidest ümbritsetud ja kus on juba toimiv käibemaksusüsteem, on maksuvabastuse süsteemilt maksustamise süsteemile üleminek äärmiselt keeruline, kui mitte võimatu. Seda isegi juhul, kui valitsus maksustamise süsteemi teoreetiliselt eelistaks. Sellega on nõustunud ka maailma juhtivad avaliku sektori käibemaksustamise akadeemilised eksperdid.

14. Millised on võimalikud probleemid avalik õigusliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamisel? Kuidas neid vältida?

Kuna avaliku sektori (täieliku) maksustamise kogemus praktiliselt puudub, on võimalikke probleeme keeruline analüüsida. Paramatult on analüüs põhiliselt teoreetilise iseloomuga. Kahjuks ei ole mul ka seni õnnestunud saada piisavalt informatsiooni Uus-Meremaa kogemuse kohta. Esmapilgul tundub keeruline just see teistmoodi rahastamise korraldamine (sisend- ja väljundkäibemaksu arvestus lisaks eelarvelistele eraldistele jms), eriti näiteks asutuste-vahelise tegevuse osas. Kõige keerulisem on teatud tingimustel vajaliku teenuste „hinna“ ehk maksubaasi määramine, näiteks seoses erinevat tüüpi toetuste jms rahastamiste puhul, eriti juhul, kui toetused ei ole osutatava teenusega otseselt seotud. Akadeemikud on välja pakkunud, et probleemide vältimiseks või vähendamiseks tuleks siiski osa avaliku sektori tegevusest käibemaksusüsteemi alt välja jätta. Aga see tekitab muidugi koheselt küsimuse, kui erinev on siis uus süsteem praegusest ja samas jääb siis ka alles probleem käibemaksusüsteemi poolt kaetud ja katmata osa täpse määratlemisega.

15. Milline oleks n-ö alternatiivne avaliku sektori teenuste käibemaksuga maksustamise süsteem?

Täielikule maksustamisele võimalikuks alternatiiviks olekski erinevat tüüpi segameetodid, mille puhul oleks siiski maksustamise osakaal suurem kui praeguses EL süsteemis. Detsembris oli mul võimalus kuulata Kanada (ja ka ühe maailma tuntuima) vastava ala eksperdi, professor Gendroni ettekannet ja arutada temaga otse võimalikke alternatiive, mis oleksid rakendatavad EL-s Prof. Gendron leidis, et praktilistest kaalutlustest tulenevalt oleks EL-s otstarbekam keskenduda võimalikult laiaulatuslikule sisendkäibemaksu tagastamise süsteemi sisseviimisele (st väljund jääks endiselt maksuvabaks, ehk siis praktiliselt maksustatud nullmääraga). Kanadas on seda rakendatud üsna laialt, kuigi ehk veidi liiga keeruliselt (kombinatsioon erinevatest tagastusskeemidest). Nagu öeldud, rakendab ka Suurbritannia praegu erinevaid tagastusskeeme ja kavatseb sellega jätkata. Aga loomulikult iga EL-i tasemel väljapakutav muudatus (nt direktiivi sisseviidav tagastussüsteem) vajab enne põhjalikku analüüsi ja ei pruugi sobida kõigile liikmesriikidele. Isegi Suurbritannia ei pruugi näiteks sugugi toetada tagastussüsteemi käibemaksusüsteemi osana (nagu öeldud toimivad taolised süsteemid momendil väljaspool käibemaksusüsteemi).

16. Milliseid uuendusi võime siis realselt oodata?

Jällegi on sellest väga vara rääkida, aga tulenevalt sellest, mida juba varem mainisin on tõenäoline, et Komisjon oma eelnõus (eeldusel, et nad otsustavad eelnõu ette valmistada) lisab näiteks üht-teist direktiivi lisasse I (maksustatavad avalikud teenused; nt jäätmekäitluse), täpsustab ehk definitsioone artiklis 132 (et muuta maksuvabastuste rakendust neutraalsemaks). Ning loodetavasti püüab Komisjon muuta selgemaks ka artikli 13(1) teksti (eriti seda mis on “oluline” (significant) konkurentsimoonutus ja “mitteoluline”(negligible) tegevuse ulatus). On olnud ka juttu sisendkäibemaksu tagastussüsteemi direktiivi sisseviimisest, aga tõenäoliselt ei tea Komisjon momendil ka ise, kas võimalik eelnõu läheb väljapakutavate muudatustega nii kaugele või mitte.