

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kaia Kollo

VÄIKEETTEVÕTETE LIHTSUSTATUD
KÄIBEMAKSUMENETLUSE MUUDATUSTE
ANALÜÜS EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, BAC

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2010
Töö pealkiri: Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatuste analüüs Euroopa Liidus	
Töö autor: Kaia Kollo	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatuste analüüs Euroopa Liidus“. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 45 leheküljest. Sisuline osa on 37 lehekülge ja lisad 8 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 36 allikat, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne, kuna Euroopa Liidus on käsil Nõukogu Direktiivi 2006/112/EÜ muudatuste planeerimine, mis mõjutavad ka väikeettevõtteid. Samas ei ole Eestis praegusel hetkel väikeettevõtetele soodusrežiimi kehtestatud ega ka vastavat valdkonda analüüsitud. Täna sees majandusseisus on aga vajalik kaaluda erinevaid võimalusi, kuidas ettevõtlust arendada ja luua juurde uusi töökohti.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida, millised võiksid olla väikeettevõtete eriregulatsiooni muudatuste mõju Eestile. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ul style="list-style-type: none">• anda ülevaade käibemaksu olemusest ja väikeettevõtte mõistest;• anda ülevaade lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatustest Euroopa Liidu tasandil;• analüüsida nende muudatuste mõju Eesti käibemaksusüsteemile. <p>Autor tõi välja käibemaksudirektiivis ning käibemaksuseaduses plaanitavad muudatused. Autor jõudis järeldusele, et direktiivi muudatused on olulised, kuid probleemiks on, et liikmesriigid ei suuda ületada erimeelsusi ja seetõttu erineb VKEdele kohaldatav regulatsioon liikmesriigiti. Eesti käibemaksuseaduse muudatus on oluline, et kaotada erinevate ettevõtlusvormide vaheline diskrimineerimine, kuid probleemiks on, et paljud VKEd ei hakka käibemaksu kassapõhist arvestust kasutama. Seetõttu ei ole erisuse kohaldamine riigi jaoks mõistlik.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, Euroopa Liit, VKE, maksustamine, lihtsustatud menetlused	
Keywords: VAT, European Union, SME, taxation, simplified procedures	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. VÄIKEETTEVÕTTEID PUUDUTAV KEHTIV REGULATSIOON.....	6
1.1 Käibemaksu olemus ja väikeettevõtte mõiste	6
1.2 Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus	12
2. VÄIKEETTEVÕTETE LIHTSUSTATUD KÄIBEMAKSUMENETLUSE MUUDATUSED.....	18
2.1. Muudatused käibemaksudirektiivis	18
2.2. Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatuste analüüs Eestis.....	24
KOKKUVÕTE.....	32
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU.....	35
LISA 1. Intervjuu Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi majandusarengu osakonna peaspetsialisti Kaupo Sempelsoniga.....	39
LISA 2. Intervjuu Eesti Kaubandus-Tööstuskoja poliitikakujundamise- ja õigusosakonna juhataja Mait Paltsiga.	43
LISA 3. Intervjuu Rahandusministeeriumi tolli- ja aktsiisipoliitika osakonna peaspetsialisti Kadri Kukega.....	46

SISSEJUHATUS

Lõputöö teema valik on tingitud töö autori poolsest isiklikust huvist ning antud teema aktuaalsusest Euroopa Liidus. Euroopa Liit on pööramas üha suuremat tähelepanu väikeettevõtluse edendamisele, kuna leitakse, et just väikeettevõtlus tagab Euroopa Liidule majandusliku stabiilsuse. Hetkel arutusel olev käibemaksudirektiivi muutmine mõjutab suures osas väikeettevõtete tegevust. Väikeettevõtete jaoks on olemas ka eraldi SME (*Small and Medium Sized Enterprises*) Agendad, mis on otseselt suunatud väikeettevõtluse edendamisele.

Töö autorile teadaolevalt ei ole seda teemat varasemalt teadustöö raames käsitletud, seega on tegemist aktuaalse ja uudse lähenemisega.

Probleem seisneb selles, et Eestis ei ole praegusel hetkel väikeettevõtetele soodusrežiimi kehtestatud ja ka vastavat valdkonda analüüsitud. Tänaases majandusseisus on aga vajalik kaaluda igat võimalust, kuidas ettevõtlust arendada ja luua juurde uusi töökohti. Vajalik on analüüsida, kas tehtavad muudatused on väikeettevõtetele kasulikud või on muudatuste positiivsus vaid näiline.

Töö eesmärgiks on analüüsida, millised võiksid olla väikeettevõtete eriregulatsiooni muudatuste mõju Eestile.

Töö eesmärgi saavutamiseks on seatud järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade käibemaksu olemusest ja väikeettevõtte mõistest;
- anda ülevaade lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatustest Euroopa Liidu tasandil;
- analüüsida nende muudatuste mõju Eesti käibemaksusüsteemile.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Lõputöö esimeses peatükis tutvutakse käibemaksu olemuse, üldiste põhimõtetega ja väikeettevõtte mõistega ning antakse ülevaade väikeettevõtetele kohaldatavatest lihtsustatud käibemaksumenetlusest. Peatüki eesmärgiks on anda lugejale ülevaade käibemaksust, et oleks mõistetav, milles seisneb lihtsustatud

käibemaksumenetlus ning millised on erisused tavalisest süsteemist. Väikeettevõtte mõiste selgitamine on oluline, kuna väikeettevõtte mõiste alla mahub palju erineva suurusega ettevõtteid ning „väike“ võib olla küllaltki suhteline mõiste.

Teises peatükis vaadeldakse, millised on võimalikud muudatused väikeettevõtteid puudutavas lihtsustatud käibemaksumenetluse regulatsioonis. Selleks analüüsitakse muudatusi Euroopa Liidu tasandil ning uuritakse nende muudatuste mõju Eesti käibemaksuseadusele. Kõigepealt antakse ülevaade plaanitavatest muudatustest käibemaksudirektiivis ning hinnatakse nende muudatuste positiivseid ja negatiivseid külgi. Seejärel analüüsitakse, millised muudatused tuleb teha käibemaksuseaduses ning hinnatakse nende muudatuste mõju.

Uurimismeetodiks on andmekogumise meetod, täpsemalt dokumentide analüüs ja töö empiirilises osas struktureerimata intervjuud. Intervjuude liigiks valis autor struktureerimata intervjuu kuna intervjuud viidi läbi erinevatel ajahetkedel, mil autorile teadaoleva informatsiooni hulk oli erinev. Kaks intervjuud viis autor läbi suuliselt, ühe intervjuu e- posti teel. Spetsialistideks, kellega autor intervjuud läbi viis, olid Kadri Kukk Rahandusministeeriumist, Kaupo Sempelson Majandus- ja kommunikatsiooniministeeriumist ning Mait Palts Eesti kaubandus-tööstuskojast.

Töös kasutatavateks materjalideks on direktiivid, seadused, Euroopa Liidu Nõukogu avalikud materjalid (Euroopa Komisjoni poolt Nõukogule esitatud eelnõude algtekstid jm) ja käibemaksualane kirjandus.

1. VÄIKEETTEVÕTTEID PUUDUTAV KEHTIV REGULATSIOON

1.1 Käibemaksu olemus ja väikeettevõtte mõiste

Euroopa Liidus kehtiva käibemaksusüsteemi puhul tuleb peamiselt arvestada 17. mai 1977. aasta Euroopa Nõukogu Kuuenda Direktiiviga 77/388/EMÜ: kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi kuues direktiiv). Kuuenda direktiivi ümbersõnastus on 28. novembri 2006. aasta Nõukogu Direktiivis 2006/112/EÜ (edaspidi käibemaksudirektiiv). Olgugi, et ümbersõnastusega muutus kuuenda direktiivi formaat, 53st artiklist sai 414 uut artiklit, ei muutunud kuuenda direktiivi üldine sisu.

Direktiiv ei ole aga otsekohaldatav, s.t et direktiiv ei tekita liikmesriikide isikutele kohustusi vaid on suunatud liikmesriikidele, kes peavad täitma direktiivi eesmärgi, kuid vahendid ja vormi selleks võivad valida ise. Direktiiv on otsekohaldatav ainult erandjuhul ja seda nimelt siis, kui liikmesriik ei ole oma kohustusi täitnud ega siseriiklikku õigust direktiiviga ühtlustanud ning siseriiklik seadus on isiku suhtes ebasoodsam kui direktiiv. Samas on aga direktiivi otsekohaldamise eelduseks tingimus, et vastav direktiivi norm on piisav ja selge.¹

Direktiivide puhul on seega tegemist siseturgu ühtlustavate aktidega, mille eesmärk on kõrvaldada liikmesriikide vahelised erisused maksustamises, nii et tekiks tõeliselt ühtne siseturg.

Käibemaks, nagu me seda tunneme, on Euroopa Liidus kehtestatud lisandväärtuse maksuna ning on Euroopa Liidu liikmesriikides kehtinud alates aastast 1968.² Eestis kehtestati käibemaks kui lisandväärtuse maks esmakordselt Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209, mis jõustus 1. jaanuaril 1991. Seadusega kehtestati käibemaks 1992.

¹ Kaspar Lind, „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *Juridica* (2001), nr 4, lk 243.

² Lind, „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *ibid*, lk 242.

aasta 1. jaanuarist.³ Algsest maksumäärast 7% on tänaseks päevaks saanud 20%-line käibemaksumäär. Kui Eesti liitus 01.05.2004 Euroopa Liiduga, pidi kehtima hakkav käibemaksu uus redaktsioon sisaldama kõiki vajalikke Euroopa Liidu sisese kaubanduse maksustamise sätteid. Kuigi väidetavalt oli 2004. aasta käibemaksuseadus igati kooskõlas direktiividega, on hilisematel aastatel tehtud pidevalt „vigade parandusi“ ehk kõrvaldatud varem tähelepanuta jäänud vastuolusid ja ebakõlasid. Samuti on Euroopa direktiivid, mis tingivad paratamatult ka Eesti seaduse muutmist, pidevas arengus.⁴

Käibemaks on kaudne maks. Kaudse maksu maksja täidab maksukohustuse oma nimel, aga teise isiku arvel. Kaudne maks liidetakse maksustatud kauba või teenuse hinnale ning müüja „veeretab“ maksukoormuse tarbijale. Kuna kaudsed maksud mõjutavad otseselt kaupade ja teenuste hindasi ühisturul, on Euroopa Liidus kaudsete maksude alaseid õigusakte tunduvalt rohkem ühtlustatud kui otseste maksustamise alaseid õigusakte.⁵ Sellest on tulenev ka käibemaksudirektiivi pidev ümbersõnastamise vajadus, kuna aastate jooksul on tehtud direktiivi kohaldamiseks ja parandamiseks mitmeid muudatusi, ning muutused direktiivi tekstis on muutnud selle küllaltki raskesti mõistetavaks.

Käibemaks on üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest. Selle eesmärgi saavutamiseks toimib käibemaks mitmefaasilisena – maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Nimelt kaup või teenus läbib enne tarbijani, kes realselt kannab maksukoormat, jõudmist pika müügiahela. Selle ahela iga lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku moodustab kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma.⁶ Käibemaksu arvutatakse üldplaanis järgmiselt: maksustamisperioodil maksustatavalt käibelt arvestatud maksust arvatakse maha oma ettevõtluse tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks⁷.

Oma ettevõtluse tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel tasutud käibemaksu nimetatakse sisendkäibemaksuks. Just sisendkäibemaks on see, mis eristab lisandväärtuse maksu teistest tarbimismaksudest ja mis väldib maksu kumuleerumise ja sellest tulenevaid

³ Lasse Lehis, *Maksuõigus* 2. trükk (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004), lk 357.

⁴ Lasse Lehis, *Maksuõigus* 2. täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Kirjastus Juura, 2009), lk 32.

⁵ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk44.

⁶ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 350.

⁷ Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (i.k.: Kirjastus Juura, Õigusteabe AS, 2001), lk 6.

moonutusi majandusprotsessides. Sisendkäibemaks on registreeritud maksukohustuslase poolt:

- Teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või saadud teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks.
- Imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks.
- Ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.
- Ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurk-tehinguga soetatud kauba maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

Idealis peaks käibemaks olema sümmeetriline ja neutraalne, s.t koormama võrdselt ja samaaegselt kõiki tarbimisväärtusi. Praktikas on siiski kõrvalekaldumised neutraalsusprintsipist tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus- kui ka sotsiaalpoliitilised.⁸

Käibemaksu üheks omapäraks on asjaolu, et „täieõigusliku maksumaksja“ staatuse omandamiseks tuleb end käibemaksukohustuslasena registreerida. Registreerimise protsessi reguleerivad käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) §-d 19 -26⁹. Registreerimine on kohustuslik juhul, kui isiku või asutuse maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvestatuna 250 000 krooni (kaugmüügi puhul 550 000 krooni). Kui käive on väiksem, on registreerimine vabatahtlik, kuid ilma registreerimiseta ei ole võimalik maha arvata sisendkäibemaksu ega lisada ka enda poolt esitatavatele arvetele käibemaksu. Registreerimisel saavad käibemaksukohustuslased käibemaksuregistikoodi, mis on vajalik käibemaksuarvestuse (eriti sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse) kontrollimiseks ja Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste kaubatarnete maksustamiseks.¹⁰

Direktiivi artiklist 9 tulenevalt võib maksukohustuslane olla iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust (tegeleb ettevõtlusega, mis tahes vormis), olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemusest. Seega kohaldatakse üldist

⁸ Paul Tammert, *Maksundus* 3., ümbertõetatud trükk. (Talinn: Aimwell, 2005), lk 259.

⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 46, 307. § 19 - § 26.

¹⁰ Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 3, lk 359-360.

kontseptsiooni – tegemist võib olla nii füüsilisest isikust ettevõtjaga kui ka juriidilise isikuga.¹¹

Ettevõtlus aga KMSi¹² § 2 lg 3 tähenduses on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või kasumlikkusest. Direktiivis ei ole ettevõtluse mõistet otseselt lahti seletatud, kuid tulenevalt artiklist 9 on tegemist siis maksukohustuslase mis tahes majandustegevusega.

Samuti ei leia direktiivist ka väikeettevõtte definitsiooni, kuigi direktiivis on sätestatud väikeettevõtete erikord. Väikeettevõtte mõiste defineerimiseks tuleb seletust otsida Komisjoni 2003. aasta 6. mai soovituselt, mis käsitles mikro-, väikese- ja keskmise suurusega ettevõtete (edaspidi VKE) definitsiooni¹³.

Lähtuvalt Komisjoni soovituselt on VKEde määramisel kaks olulist kriteeriumit. Kõige olulisem kriteerium on töötajate arvu kriteerium, kuid sellest hoolimata tuleb arvesse võtta ka majanduslikku kriteeriumit, et mõista ettevõtte tõelist ulatust ja tulemuslikkust ning võrrelda tema positsiooni konkurentidega. Samas ei ole mõistlik arvestada käibe suurusega kui ainukese majandusliku kriteeriumiga eelkõige seetõttu, et ettevõtetel, kes tegutsevad kauplemise ja turustamise valdkonnas, on suurem käive kui tootmissektoris tegutsevatel ettevõtetel. Seega tuleb käivet kui kriteeriumit kombineerida bilansimahuga – kriteeriumiga, mis peegeldab ettevõtte üleüldist jõukust.¹⁴

Iga ettevõtte määramisel lähtutakse kindlastest ülemmääradest. Ülemmäär on kehtestatud nii käibe suurusele, bilansimahule kui ka töötajate arvule. Seda eelkõige seetõttu, et ettevõtted tegutsevad väga erinevates majandussektorites. Piirmäärad on kehtestatud maksimummääradena, kuid liikmesriigid, Euroopa Investeerimispank (*European Investment Bank*, edaspidi EIB), Euroopa Investeerimisfond (*European Investment Fund*, edaspidi EIF) võivad kehtestada maksimummäärad madalamale tasemele. Ühenduse ülemmääradest, kui nad soovivad suunata oma meetmed VKEde kindlale kategooriale. Süsteemi haldamise lihtsustamise huvides võivad liikmesriigid, EIB ja EIF oma poliitikate

¹¹ Ben J. M. Terra ja Peter J. Wattel, *Euroopa maksuõigus*, (Tallinn: Europrint, 2006), lk 264.

¹² Käibemaksuseadus, *supra nota* 9, § 2 lg 3.

¹³ Commission recommendation 2003/361/EC, Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises, Official Journal of the European Union L 124, 20.05.2003.

¹⁴ Commission recommendation 2003/361/EC, *ibid*, point (pt) 4.

rakendamisel kasutada ainult ühte kriteeriumit – töötajate arvu kriteeriumit. See ei kehti ainult konkurentsioiguse puhul, mil tuleb arvestada ka majanduslikke kriteeriume.¹⁵

Mõistmaks paremini VKEde majanduslikku positsiooni ning kõrvaldada ettevõtete grupid, kelle majanduslik võim ületab ehtsate VKEde oma, eristatakse mitmeid ettevõtete tüüpe sõltuvalt sellest, kas nad on autonoomsed, kas kontroll ettevõtte üle kuulub kellelegi teisele (partner ettevõtted) või nad on seotud teiste ettevõtetega (osaluse piirmääraks on 25%).

Juhul kui osalus on alla 25% loetakse ettevõtet autonoomseks. Piirmäär ei arvestata kui osalus, mis seda ületab kuulub teatud grupile investoritele, kellel on positiivne roll ettevõtete finantseerimises ja loomises. Selliste investorite määratlemisel puuduvad kindlad tingimused, kuid nende olulisus, võrreldes tavaliste investoritega, seisneb selles, et nad on suutelised andma uutele ettevõtjatele väga olulist nõu ning tavaliselt teevad väiksemaid investeeringuid juba ettevõtte varases staadiumis.

Juhul kui hääletamist kontrollib või 25% või rohkem VKE kapitalist kuulub avalik-õiguslik isikule ei ole tegemist VKEga.¹⁶

Ettevõtete kategooriate määramisel kehtivad järgmised piirmäärad:

- VKEde kategooria moodustavad ettevõtted, mis annavad tööd vähem kui 250 inimesele ja mille aastakäive ei ületa 50 miljonit eurot ja/või mille aastane bilansimaht ei ületa 43 miljonit eurot.
- VKEde kategoorias on väikese suurusega ettevõtte määratletud kui ettevõtte, kus töötab vähem kui 50 inimest ja mille aastakäive ja/või aastane bilansimaht ei ületa 10 miljonit eurot.
- VKEde kategoorias on mikroettevõtte määratletud kui ettevõtte, kus töötab vähem kui 10 inimest ja mille aastakäive ja/või aastane bilansimaht ei ületa 2 miljonit eurot.¹⁷

Väikeettevõtluse algvormiks on füüsilisest isikust ettevõtja (FIE), mis on laialt levinud tegevusvorm kogu maailmas. „Vanases Euroopas“ peetakse seda „elustiili ettevõtluse“ põhivormiks ning FIEsi püütakse igati toetada ja soodustada.¹⁸

¹⁵ Commission recommendation 2003/361/EC, *supra nota* 13, pt 5, pt 6, pt 7.

¹⁶ Commission recommendation 2003/361/EC, *ibid*, pt 9, pt 10.

¹⁷ Commission recommendation 2003/361/EC, *ibid*, article 2.

Töötajate arvu arvestamisel vastab töötajate arv arvule tööühikutes (edaspidi ATÜ) ehk inimeste arv, kes töötasid täisajaga kõnealusel ettevõttes või selle nimel terve vaatluse all oleva aasta jooksul. Kui töötajad on töötanud osa aastast, poole kohaga (olenemata töösuhte pikkusest) või tegemist on hooaja töölisega arvestatakse nende tööd ATÜ murdosadena. Töötajateks loetakse:

- Palgatöötajaid.
- Isikud, kes töötavad ettevõttes alluvatena ning loetakse töötajateks siseriikliku seaduse alusel.
- Juhtidena tegutsevad omanikud.
- Partnerid, kes osalevad ettevõtte regulaarses tegevuses ning kelle suhtes kohaldatakse rahalisi soodustusi ettevõtte poolt.

Praktikante või üliõpilasi, kes töötavad praktika- või kutsehariduslepingu alusel ei loeta ettevõtte töötajateks. Rasedust, sünnitust ja lapsehoolduspuhkust ei arvestata.¹⁹

Mis puutub VKEtesse Eestis siis Maksu- ja Tolliameti andmebaaside järgi deklareeris 2003. aasta kohta käivet 57 409 äriühingut. Nendest 56 348 kuulus väikese ja keskmise suurusega ettevõtete hulka. Lisaks sellele oli Maksu- ja Tolliameti andmebaasis 34 958 FIEt, kes deklareerisid 2003. aasta ettevõtlustulu. Nendes arvudes ei kajastu ettevõtted, kes tegutsesid primaarsektoris ning ettevõtted, kelle kohta oli tegevusala teadmata.²⁰

Saarpollu uuringu²¹ järgi oli tavapärase Eesti ettevõtte kuni 9 töötajaga (81%) aastakäibega kuni 30 miljonit krooni (87%) ning kasumit teeniv (73%). Omanikuks on tavapäraselt eraisik (76%) ja ettevõtte ei kuulu enamjaolt grupi või kontserni koosseisu (88%). Suur osa VKEsid alustas reaalselt tegevust aastatel 1992 – 2002 ja kuulub kodumaisele kapitalile (89%). Nimetatud uuringust selgus ka tõsiasi, et 2005. aastal pidasid VKEd oma suurimaks probleemiks maksukoormust (47%) ning teisel kohal olevaks probleemiks oli seadusandlus ja bürokraatia (42%). Nendest andmetest on selgelt nähtav, et Eestis tegutsevad ettevõtted on suuremas enamuses väikeettevõtted.

¹⁸ Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsioon, „EVEA seisukohad FIE-de käibemaksuerandi kohta“ (2009), <www.evea.ee/13424>, (09.03.2010), p 1.

¹⁹ Commission recommendation 2003/361/EC, *supra nota* 13, article 5.

²⁰ Saar Poll OÜ, Uuringu aruanne, „Eesti väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused“, 08.2005, lk 5.

²¹ Saar Poll OÜ, „Eesti väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused“, *ibid.*

Käibemaksu kui lisandväärtuse maksu olemus ja toimimine on oluline just VKEdele kehtestatavate lihtsustatud käibemaksmenetluste osas, kuna VKEdele antakse lihtsustatud käibemaksmenetluse raames võimalus end sellest ahelast välja jätta. Seega on autori arvates väga oluline uurida Eestis VKEdele kehtivaid lihtsustatud käibemaksmenetlusi käibemaksusüsteemis, et välja selgitada, kas need on piisavad või mitte.

1.2 Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksmenetlus

Euroopa Liit on pööramas üha suuremat tähelepanu väikeettevõtete edendamisele. Seda eelkõige seetõttu, et 99% ettevõtetest Euroopa Liidus on väikeettevõtted²². 2008 aasta juunis võeti vastu väikeettevõtluse seadus „*Small Business Act*“, milles rõhutatakse põhimõtet, et eelkõige tuleks mõelda väikestele²³.

Võib öelda, et käibemaksu osas seda osaliselt juba tehakse. Nimelt on käibemaksudirektiivi 12. jaotise 1 peatükis sätestatud väikeettevõtete erikord. Väikeettevõtetele on kehtestatud erikord eelkõige nende halduskoormuse vähendamiseks, sest käibemaksudirektiivi artikkel 242 sätestab kohustuse, et maksukohustuslased peavad raamatupidamisarvestuses kajastama oma müüki, oste ja nendelt tehingutelt arvestatud käibemaksu. Taoline arvepidamine võib aga väikeettevõtetele üle jõu käia kuna tihti ei esita nad oma klientidele arveid – müügitehingust ei jää kirjalikku ega trükitud jälge.²⁴

Nimetatud erikorra 1 jao artikkel 281²⁵ sätestab, et liikmesriikidel, kellel võib tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamisel väikeettevõtetele tekkida nende ettevõtete tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi, on võimalus enda kehtestatud tingimustel ja piirides, peale käibemaksukomiteega konsulteerimist, kohaldada maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi, kui need ei too kaasa maksu vähenemist. Samas ei ole direktiivis otseselt defineeritud, mis on lihtsustatud käibemaksmenetlus ning milles see seisneb.

²² Euroopa Komisjon, „„Small Business Act“ for Europe“ (2010),

<ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/> (06.04.2010).

²³ Euroopa Ühenduste Komisjon, KOM (2008) 394 lõplik, Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele „Kõigepealt mõtle väikestele“ Euroopa väikeettevõtlusalgatus „Small Business Act“ (2008) Kättesaadav Euroopa Komisjoni kodulehelt <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/> (28.03.2010).

²⁴ Ben Terra, Peter Wattel, *European tax law*, third edition, (The Netherlands: Kluwer Law International, 2001), p 279.

²⁵ Euroopa Liidu Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb käibemaksusüsteemi, ELT L 347, artikkel 281.

Kuid kui lähtuda sellest, et artiklis 281 on liikmesriikidele jäetud küllaltki vabad käed lihtsustatud menetluste kohaldamisel, võib eeldada, et lihtsustatud käibemaksumenetlus seisneb mis tahes kõrvalekaldes tavapärasest käibemaksukorrast. Artiklis 281 on toodud lihtsustatud menetluse näitena kindla maksumääraga korrad (inglise keeles *flat-rate schemes*).

Kindla maksumääraga korra näitena võib tuua käibemaksudirektiivi 12. jaotise 2. peatükis sätestatud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra. Selline kindla maksumääraga kord ongi ettenähtud ainult põllumajandustootjatele²⁶. Sellist korda võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada juhul, kui tavapärase käibemaksureeglite või väikeettevõtjate erikorra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi²⁷.

Kindla maksumääraga kord võimaldab sisendkäibemaksusumma kindla määraga hüvitamist. Kindlamääralise hüvitise protsendimäärad kehtestavad liikmesriigid, kui nad võimaldavad kindla maksumääraga korra kohaldamist. Juhul kui liikmesriik soovib kindlamääralise hüvitise protsendimäärasi kohaldada peavad nad sellest eelnevalt teavitama komisjoni. Käibemaksudirektiivi artikkel 298 sätestab, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärade arvutamise aluseks on makromajanduse statistilised andmed üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate (põllumajandustootjad, kellele kohaldatakse kindla maksumääraga korda) kohta eelnenud kolme aasta lõikes. Protsendimäärasid võib ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini, kuid neid võib taandada ka nullini. Kindla maksumääraga hüvitise protsendimäärade kohaldamisel kindla maksumääraga põllumajandustootjate käibe suhtes saadakse kindlamääralise hüvitise summa²⁸.

Sisendkäibemaksusumma hüvitamisel kehtib aga põhimõte, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendkäibemaksusumma.²⁹

Selline eriskeem on põllumajandustootjatele kehtestatud seetõttu, et erinevalt tavalistest väikeettevõtetest, mis müüvad kaupu/teenuseid lõpptarbijale, müüvad

²⁶ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Fift edition, abridged student edition, (The Netherlands: Kluwer Law International, 2008), p 197.

²⁷ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, *supra nota* 25, artikkel 296.

²⁸ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, *supra nota* 25, artikkel 293 lg 8.

²⁹ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, *supra nota* 25, artikkel 299.

põllumajandustootjad eelkõige oma kaupu tootjatele, hulgimüüjatele ja teistele maksukohustuslastele. Seega kui põllumajandustootjatele kohaldataks hoopis maksuvabastust, hakkaksid maksud kumuleeruma ning seda mahaarvamata sisendkäibemaksu arvel.³⁰

Et tagada maksustamise neutraalsust kehtibki põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääraga skeem. Skeemi puhul kohaldatakse järgmist mehhanismi: kindla maksumääraga põllumajandustootja tarded on maksuvabad, kuid talle hüvitatakse kauba või teenuste ostmisel võetud sisendkäibemaks. Kindlamääralist hüvitist makstakse kas siis põllumajandustootjale endale või võivad selle maha arvata kliendid. Tegelikult kandubki mahaarvamine, mida põllumajandustootja oleks muul juhul saanud ise kasutada, edasi põllumajandustootja kliendile.³¹

Eestis ei ole põllumajandustootjatele sellist lihtsustatud menetluse liiki kohaldatud. Kaupo Sempelsoni ning Mait Paltsi sõnul ei ole Eestis sellise lihtsustatud menetluse kohaldamine ka põhjendatud, kuna puudub piisav põhjendus, miks eelistatakse ühte ettevõtlusharu teisele. K. Sempelsoni arvates on põllumajandustootjatele ette nähtud mitmeid toetusi ja soodustusi, mis on efektiivsemad, kui oleks nimetatud lihtsustusmeede. M. Paltsi sõnul on sellise lihtsustatud menetluse kohaldamine teistes liikmesriikides enamasti seotud traditsiooniliste valdkondade toetamisega.³²

Kindla maksumääraga korda ei ole kehtestatud peale Eesti veel Bulgaarias, Tšehhis, Taanis, Soomes, Maltal, Portugalis, Rumeenias, Slovakkias ja Rootsis. Teistes liikmesriikides on selline kord kehtestatud. Näiteks Suurbritannias on kindla maksumäärana kehtestatud 4%.³³

Käibemaksudirektiivis on sätestatud VKEdele lihtsustatud menetlusena veel ka maksuvabastused ja astmelised maksusoodustused. Liikmesriikidele on antud võimalus vabastada maksukohustuslased, kelle aastane käive ei ületa artiklites 284 kuni 287

³⁰ Terra ja Wattel, *Euroopa maksuõigus*, supra nota 11, lk 310.

³¹ Terra and Wattel, *European Tax Law*, supra nota 26, p 197.

³² Kaupo Sempelson, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. Autori üleskirjutis. Tallinn, 23.03.2010; Mait Palts, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. Autori üleskirjutis. Tallinn, 29.04.2010

³³ Walter van der Corput, (2008). *EU VAT Compass 2008*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, lk 699.

nimetatud piirmäärasid, käibemaksust. Taoline müügiga seotud vabastus aitab kergendada nii halduskoormust kui ka vähendada maksukohustuse suurust.³⁴

Direktiivis on Eesti väikeettevõtetele kehtestatud piirmääraks 16 000 eurot, mis Eesti kroonides teeb ligikaudu 250 000 krooni. Käibemaksuseaduses on selline maksuvabastus VKEdele sätestatud paragrahvis 19, mis käsitleb maksukohustuslasena registreerimise kohustust. Nimetatud paragrahvi lõige üks sätestab, et kui isiku maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni, tekib isikul sellises suuruses käibe tekkimise päevast maksukohustuslasena registreerimise kohustus. See tähendab, et enne sellises suuruses käibe tekkimist, on isiku poolt tehtavad tehingud käibemaksuvabad – kehtib täielik maksuvabastus³⁵. Kaugmüügi puhul on piirmääraks 550 000 krooni.

Lisaks käibemaksudirektiivis sätestatud väikeettevõtete erikorrale, mis lubab lihtsustatud menetluste kohaldamist, on direktiivis ette nähtud ka loa alusel kehtestatavad erandid maksmenetluse lihtsustamiseks. Sellised meetmed on ette nähtud käibemaksudirektiivi 13. jaotise 2. peatükis. Eelkõige on oluline VKEde seisukohalt artikkel 395, mis sätestab, et nõukogu võib ühehäälselt anda komisjoni ettepaneku põhjal igale liikmesriigile loa võtta kasutusele erimeetmed käibemaksudirektiivi sätetest erandite tegemiseks, kui eesmärgiks on lihtsustada maksu kogumise menetlust. Sellised meetmed aga ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses.

Autori arvates on selline erisusi võimaldav säte käibemaksudirektiivis vajalik, kuna liikmesriikide sisemajandused on erinevad ning riikidel võib olla vaja erisusi tulenevalt traditsioonidest või muudest põhjustest. Selline säte jätab aga liikmesriikidele võimaluse ühtsest süsteemist erineda ning see omakorda muudab käibemaksusüsteemi ühtlustamise keeruliseks. Samas tuleb kõik erisused käibemaksukomiteega kooskõlastada ning kui kohaldatav erisus tekitaks liiga suuri konkurentsieeliseid või probleeme, siis saab komitee sellise erisuse kohaldamise keelata.

Artikkel 395 võimaldab liikmesriikidel kalduda kõrvale direktiivi artiklist 167, mis sätestab, et maksukohustuslastel tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Üldjuhul muutub käibemaks tulenevalt artiklist 63

³⁴ Terra and Wattel, *European Tax Law*, supra nota 26, p 309-310.

³⁵ Käibemaksuseadus, supra nota 9, § 19 lg 1.

sissenõutavaks alates kaubarne teostamise või teenuste osutamise hetkest, kuid artikkel 66 lõige (b) võimaldab liikmesriikidel erandina artiklist 66 ette näha, et teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel. Need neli artiklit muudavad võimalikuks väikeettevõtetele kasutada kassapõhist raamatupidamisarvestuse skeemi juhul, kui liikmesriik on sellise erisuse kohaldamiseks nõukogult luba palunud.

Kassapõhine raamatupidamisarvestuse skeem kujutabki endast lihtsustatud vabatahtlikku korda VKEde jaoks, kellel ei ole õigust maksuvabastusele. See võimaldab selliste maksukohustuslaste suhtes kohaldada lihtsustatud eeskirja, mille kohaselt arvatakse käibemaks maha ja maks tasutakse riigikassasse vastavalt kulude kandmise ja müügitehingute kuupäevale. Kassapõhine arvestus on väikeettevõtete jaoks lihtsustusmeede, mis võimaldab neil rahavooge paremini juhtida.³⁶

Hetkel kehtib kassapõhine raamatupidamisearvestus (käibemaksuarvestus) Eestis füüsilisest isikust ettevõtjale. FIE käibemaksuga maksustamise erikord on sätestatud käibemaksuseaduse §-s 44. Kassapõhist käibemaksuarvestust lubavad kohaldada peale Eesti veel Rootsi, Suurbritannia ja Sloveenia.

VKEde lihtsustatud käibemaksumenetluse osas on oluline koht ka arvetel. Nimelt tuleb maksukohustuslastel väljastada arved, kui nad müüvad kaupu või osutavad teenuseid. Kuid väikeettevõtete jaoks võib olla küllaltki koormav, kui nad peavad iga tehingu puhul väljastama täielike andmetega arve, sest tihti on väikeettevõtete poolt esitatavad arved küllaltki väikestes summades. Nimelt tuleb koostatud arvel seoses käibemaksuga esitada kindlat teavet ning kui andmed on puudulikud või ebakorrektsed, siis kaob selle arve alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sisendkäibemaksu mahaarvestamisel peab iga kulu kohta olema tõendav kuludokument ehk arve ning see arve peab vastama nõuetele³⁷.

Kuid direktiivis on sätestatud selleks puhuks lihtsustusmeetmed. Nimelt artikkel 238 sätestab, et liikmesriigid võivad enda kehtestatud tingimustel ette näha, et nende territooriumil tehtud kaubarne ja osutatud teenuste arvetele ei pea märkima artiklites 226 ja 230 ettenähtud teavet.

³⁶ Nõukogu rakendusotsus, 15. detsember 2009, millega lubatakse Eesti Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167, ELT L 351, lk 4, 30.12.2009, lg 4.

³⁷ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, *supra nota* 25, artikkel 178 p a.

Selline kõrvalekaldumise meede on VKEde jaoks oluline kuna vähendab nende halduskoormust, mis VKEde puhul moodustab nende käibest küllaltki suure protsendi.

Olenemata käibemaksudirektiivi üldisest eesmärgist olla süsteemi ühtlustav on liikmesriikidele jäetud võimalus erineda, kui nad suudavad erisuse vajalikkust piisavalt põhjendada. VKEdele on käibemaksudirektiivis ette nähtud mitu lihtsustatud käibemaksumenetlust. Eesti jaoks olulisimaks võib hinnata käibemaksu kassapõhist arvestust, mida saavad kasutada FIED, ning käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära, mis on 250 000 krooni.

2. VÄIKEETTEVÕTETE LIHTSUSTATUD KÄIBEMAKSUMENETLUSE MUUDATUSED

2.1. Muudatused käibemaksudirektiivis

Euroopa Liidus on viimastel aastatel üha tähtsamale kohale tõusnud VKEde edendamine. VKEde edendamiseks on vastu võetud mitmeid erinevaid tegevusplaanide ja muid abistavaid akte, kuid kõige olulisemaks nendest võib pidada „*Small Business Act*“³⁸, mis on loodud spetsiaalselt selleks, et juurutada põhimõtet „kõigepealt mõtle väikestele“. Selle põhimõtte aluseks on idee, et loodavad õigusaktid ja juba kehtivates õigusaktides tehtavad muudatused ei koormaks VKEsi.

Põhjus, miks VKEde edendamisele pööratakse üha suuremat tähelepanu, on see, et just neid ettevõtteid peetakse Euroopa Liidu majanduse selgrooks³⁸. Seda ka põhjusega. Euroopa Liidus on üle 20 miljoni VKE, mis annavad tööd pea 75 miljonile inimesele, moodustades 99% kõigist ettevõtetest³⁹. Veelgi intrigeerivam on fakt, et kümnest üheksa VKE-d on tegelikult mikroettevõtted, kus töötab vähem kui 10 inimest. Seega on Euroopa majanduse alustalaks mikroettevõtted, mis keskmiselt pakuvad igaüks tööd kahele inimesele⁴⁰.

Selleks, et väikeettevõtlust edendada ja avada Euroopa Liidu kasvupotentsiaali tuleb järgida VKE-sõbralikke tegutsemispõhimõtteid nii ühenduse tasandil kui ka liikmesriikides. VKE-sõbralikuks tegutsemispõhimõtteks on eelkõige lihtsustusmeetmete rakendamine, kuna VKEde vahendid on piiratud ja neil on vähe kogemusi sageli keeruliste eeskirjade täitmisel.⁴¹ On välja selgitatud, et maksukohustusega seotud kulud (maksu summa suurus, selle arvestamise ja tasumisega seotud kulud) on kõrgemad üldsummas

³⁸ Euroopa Komisjon, Ettevõtlusalased väljaanded, *Euroopa Väikeettevõtluse Harta* (2000) <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/charter/docs/charter_et.pdf> (01.04.2010), lk 4.

³⁹ Euroopa Ühenduste Komisjon KOM (2005) 551 lõplik, Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele „Ühenduse Lissaboni kava elluviimine – Kaasaegne VKE-poliitika majanduskasvu soodustamiseks ja tööhõive suurendamiseks“ Kättesaadav Euroopa Komisjoni kodulehelt süsteemist PreLex <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0551:FIN:ET:PDF> (31.03.2010), lk 3.

⁴⁰ European Commission, „Fact and figures about the EU's Small and Medium Enterprise (SME)“ (2009), <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/index_en.htm> (26.03.2010).

⁴¹ Euroopa Komisjon, „Ühenduse Lissaboni kava elluviimine“, *supra nota* 39, lk 7.

suurte ettevõtete puhul, kuid protsendina müügituludest on need kulud märgatavalt suuremad VKEde jaoks⁴². Seega on just väikeettevõtjate jaoks oluline, et maksukohustuse täitmine oleks võimalikult lihtne.

Vähendades maksukohustuse täitmisega seotud kulutusi ning seeläbi vähendades üleüldist maksukoormust väikeettevõtetele, aitavad lihtsustusmeetmed saavutada erineva suurusega ettevõtete neutraalsema maksukohtlemise. Samal ajal soodustavad need meetmed ka riigi maksuseaduste järgimist, mis tähendab, et tegeletakse ettevõtlusega ametlikult mitte nõ „põranda all“.⁴³

2006. aastal selgitas Komisjon erisust halduskulude ja halduskoormuse vahel. Nimelt on viimasega seotud kulud otseselt seotud informatsiooniga, mida ettevõtted ilma seadusliku kohustuseta ei koguks ja esitaks. Tulenevalt sellest on Komisjon võtnud endale eesmärgiks vähendada halduskulusid 2012 aastaks 25% võrra, millel on märkimisväärne majanduslik mõju Euroopa Liidu majandusele – hinnanguliselt SKP 1,4%-line tõus.⁴⁴

Seoses selle eesmärgiga ning 2008. aasta juunis vastu võetud „*Small Business Act*’i“ eesmärkidega, esitas Nõukogu 28. jaanuaril 2009 ettepaneku direktiivi kehtestamiseks, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. 16. märtsil 2010 sai ettepanek Majandus- ja rahandusküsimuste nõukogu (*The Economic and Financial Affairs Council*, edaspidi ECOFIN) istungil rahandusministrite poolt ka põhimõtteliselt heaks kiidetud. Komisjon võtab ettepaneku vastu kui parlament on oma arvamuse muudatuste kohta avaldanud.

Ettepaneku eesmärgiks on suurendada elektrooniliste arvete kasutamist, vähendada ettevõtete halduskoormust, edendada VKEsi ning aidata liikmesriikidel võidelda pettuste vastu. Ettepanek lihtsustab, moderniseerib ja ühtlustab käibemaksuga arvete eeskirju⁴⁵. Ettepaneku tähtsus seisneb selles, et ettevõtetele on käibemaksuarvestuse jaoks vaja maksuhaldurile esitada vormikohane tõend ehk arve. Kuid nõuded arvetele on siiani

⁴² Organisation for Economic Co-operation and Development, *OECD Tax Policy Studies, Taxation of SMEs, Key issues and policy considerations No 18*, (i.k: OECD Publications, 2009), lk 119.

⁴³ OECD, *OECD Tax Policy Studies, ibid.*

⁴⁴ European Commission, „Administrative burdens reduction“ (2010), <ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/index_en.htm> (25.03.2010).

⁴⁵ European Commission, „VAT Invoicing Rules“ (2009), <ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules/index_en.htm> (25.03.2010).

liikmesriigiti küllaltki erinevad, mis muudab ettevõtluse mitmes riigis keeruliseks ning see omakorda pärsib Euroopa ühisturu arengut.

VKEde edendamise seisukohast on ettepanekus kaks väga olulist punkti, mille tulemusel peaksid kulud vähenema, menetlused lihtsustama ja see peaks kaudselt innustama VKEsid laiendama ning oma tegevust (taas)alustama välismaal⁴⁶.

Esiteks laiendatakse ettepanekuga lihtsustatud arvete kasutamist, eriti väikese suurusega arvete osas. Komisjoni ettepanekuga KOM (2009) 21 lõplik 2009/0009⁴⁷ nähakse ette, et lihtsustatud arvete kohaldamiseks lisatakse käibemaksudirektiivi artikkel 220a, mis sätestab lihtsustatud arvetele esitatavad nõuded.

Lihtsustatud arve erinevus terviklikust arvest seisneb nende arvete erinevates kasutusvõimalustes. Terviklike arvete puhul saab kasutada mahaarvamisõigust, kuid lihtsustatud arvetel see funktsioon põhimõtteliselt puudub.⁴⁸

Samal ajal nimetatud Komisjoni ettepanekuga esitati Komisjoni poolt ka Nõukogule teatis⁴⁹, kus seletati täpsemalt lahti lihtsustatud käibemaksuga arvete kasutamine. Nimelt on lihtsustatud arveid võimalik kasutada kahel juhul:

- Tarnetel ettevõtjalt eraisikule (*Business to customer*, edaspidi B2C).
- Tarnetel ettevõtjalt ettevõtjale (*Business to business*, edaspidi B2B).

B2C tehtavate tarnete puhul on pettuseoht peamiselt seotud kauba tarnija või teenuse osutajaga, sest kauba või teenuse saajal puudub tõenäoliselt mahaarvamisõigus. Seega peab arve sisaldama üksnes andmeid, mis on vajalikud veendumaks, et kauba tarnija või teenuse

⁴⁶ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamused (2009/C 306/17) teemal „Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas, KOM(2009) 21 lõplik – 2009/0009 (CNS)“, ELT C 307, lk 76-78, 16.12.2009, p 2.4.

⁴⁷ Euroopa Komisjon, KOM(2009) 21 lõplik Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas, kättesaadav Euroopa Komisjoni kodulehelt süsteemist PreLex <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:ET:PDF> (31.03.2010), lg 16.

⁴⁸ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamused (2009/C 306/17), *supra nota* 46, p 3.4.2.

⁴⁹ Euroopa Komisjon, Komisjoni teatis nõukogule KOM(2009) 20 lõplik, Tehnoloogia areng e-arvete valdkonnas ja meetmed, millega veelgi lihtsustatakse, ajakohastatakse ja ühtlustatakse käibemaksuga arvete esitamist käsitlevaid eeskirju, Nõukogu dokumentide avalik register, dokumendi nr 5991/09, 02.02.2009, lk 10 p 4.2.5.1.

pakkuja on maksu korrektselt arvestanud. Seetõttu ei ole vaja sellises mahus andmeid nagu tehingute puhul, kus mahaarvamisõigust on võimalik kasutada.⁵⁰

B2B tarnete puhul saab lihtsustatud arveid kasutada üksnes selliste tarnete puhul, kus pettuseoht on minimaalne. Sellisteks tehinguteks on näiteks teatavad maksuvabad tarded, sest mahaarvamisõigust ei ole võimalik kasutada, kuid kui kauba soetaja või teenuse saaja on teises liikmesriigis. Siis on nõutav tervikliku käibemaksuga arve esitamine.⁵¹ Seega ei saa lihtsustatud arveid väljastada piiriüleste tehingute puhul. Selline piirang ei soodusta väikeettevõtete tegutsemist teistes liikmesriikides peale asutamiseriigi, kuid ometi on see pettuste ärahoidmise ja kontrolli tagamise seisukohast autori arvates mõistetav piirang.

Käibemaksudirektiivi lisatav artikkel 220a sätestab ka lihtsustatud arvete arve summa piirangu. Juhul kui arve summa jääb alla 100 euro ja mahaarvatav käibemaksusumma ning oht liikmesriikide eelarvele on väike, võib tarnija või teenuse osutaja väljastada lihtsustatud arve.⁵² Samas jäetakse direktiivi ka erandi võimalus. Artiklit 238 muudetakse nii, et peale käibemaksukomiteega konsulteerimist võivad liikmesriigid lubada lihtsustatud arvete väljastamist juhul, kui arve summa on üle 100 euro, kuid mitte suurem kui 400 eurot või samaväärne summa liikmesriigi vääringus.

Lihtsustatud arvel peavad olema märgitud andmed, mis sisalduvad ka kavandatavas uues artiklis 238(2) käibemaksudirektiivis. Nendeks andmeteks on väljastamise kuupäev, tarne tegija käibemaksukohustuslasena registreerimise number, müüdüd kaupade või teenuste kirjeldus ja väärtus ning maksmisele või krediteerimisele kuuluv käibemaksusumma või informatsioon, mis on selle arvutamiseks vajalik⁵³. Kokku teeb see neli olulist elementi. Võrreldes täielikele käibemaksuga arvetele esitatavate nõuetega, 12 kohustuslikku elementi (artikli 226 uus sõnastus), on lihtsustatud arve näol tegemist tunduvalt vähem keerulisema arvega. Kuigi siinkohal võib tekkida vaidlusmoment küsimuses, kui koormav on ettevõtja jaoks nende andmete arvele kandmine?

⁵⁰ Euroopa Komisjon, Komisjoni teatis nõukogule KOM(2009) 20 lõplik, *supra nota* 49.

⁵¹ Euroopa Komisjon, Komisjoni teatis nõukogule KOM(2009) 20 lõplik, *ibid.*

⁵² The Economic and Financial Affairs Council, 5985/09 FISC 13 - COM(2009) 21 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing - General approach, Public register of Council documents (Brussels, 18.03.2010), lg 16.

⁵³ European Commission, „Review of the VAT invoicing rules: frequently asked questions“ (2009), <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/memo_e-invoicing_en.pdf> (05.04.2010).

Sellele küsimusele leiab vastuse Price WaterhouseCoopersi poolt läbiviidud uuringust⁵⁴. Uuringust selgub, et ettevõtted hindavad arvete sisu kriteeriumite täitmise koormust madalaks, kuid arvete üleüldise väljastamise kohustusest tulenevat koormust keskmiselt kõrgeks kuni kõrgeks⁵⁵. Seega võib eeldada, et arvetele esitatavate nõuete moderniseerimine avaldab ettevõtete tegevusele suurt mõju. Autor ei ole käesolevas töös tähelepanu pööranud teistele arvete moderniseerimise sätetele seetõttu, et VKEde edendamisele on spetsiaalselt suunatud vaid lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamine, kuid on loomulik, et väikeettevõtted saavad kasu kogu süsteemi moderniseerimisest ning tervikuna avaldab arvetele esitatavate nõuete lihtsustamine VKEdele suurt mõju.

Lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamise positiivsus on autori arvates kaheldava väärtusega kuna selliseid arveid ei saa kasutada, kui soovitakse sisendkäibemaksu maha arvata. Samuti võib lihtsustatud arveid väljastada ainult kindlate kaupade ja teenuste puhul. Muudatus võib kasulik olla ettevõtetele, kes tegutsevad valdkonnas, kus puudubki sisendkäibemaksu mahaarvamisosigus.

Teiseks muudatuseks, mis otseselt toob kasu väikeettevõtetele, on võimalus liikmesriikidel kehtestada kassapõhist raamatupidamisarvestust käibemaksu osas, mille puhul tekib maksukohustus hetkel, millal arve tasutakse. Võimalus kohaldada sellist erandit oli liikmesriikidel ka varem, kuid selleks tuli Komisjonilt saada eelnevalt luba⁵⁶.

Hetkel kehtivas käibemaksudirektiivis sätestab artikkel 167, et mahaarvamisosigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. See tähendab hetkel, millal tehakse maksustatav tehing. Selleks, et anda võimalus kõigile liikmesriikidele, Komisjonilt otseselt luba küsimata rakendada käibemaksu kassapõhist arvestust, lisatakse käibemaksudirektiivi artikkel 167a⁵⁷.

Lisatav artikkel sätestab, et kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks pärast makse saamist, võivad liikmesriigid ette näha, et mahaarvamisosigus tekib kaupade või teenuste tarnimisel või arve väljastamise hetkel. Liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ka ette näha, et maksukohustuslane, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66

⁵⁴ European Commission, „A study on the VAT invoicing rules contained in the VAT Directive (2006/112/EC)“ (2009) <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm> (12.01.2010).

⁵⁵ European Commission, „A study on the VAT invoicing rules“, *supra nota* 54, Phase 2 Appendix A.

⁵⁶ Vaata eespool peatükk 1.2 lg 16.

⁵⁷ The ECOFIN Council, 5985/09 FISC 13 – COM(2009) 21 final, *supra nota* 52, p 10 pt 8.

punktile b⁵⁸, peab edasi lükkama oma mahaarvamisõiguse rakendamist kuni hetkeni, mil käibemaks on tema tarnijale tasutud.

Lisatavas artiklis nähakse ette ka piirang sellise süsteemi kasutamisele. Algselt oli Komisjoni ettepanekus seatud piirang, et maksukohustuslase, kes soovib sellist skeemi kasutada, aastakäive ei tohi ületada 2 miljonit eurot. Kuid 16. märtsil 2010 toimunud ECOFINil otsustati piirangu osa artiklist ümber sõnastada.

Liikmesriikidele, kes kasutavad seda erikorda, jääb kohustus kehtestada nende territooriumil kassapõhist arvestust kasutavatele maksukohustuslastele piirmäär, mille aluseks on artikli 288 kohaselt arvutatud maksukohustuslase aastakäive. Piirmäära suuruseks on kuni 500 000 eurot või võrdväärne summa liikmesriigi vääringus. Kuid liikmesriigid, kes 1.jaanuaril 2013 kohaldasid 500 000 eurost või liikmesriigi vääringus võrdväärsest summast suuremat piirmäära, võivad nimetatud piirmäära suurendada 2 000 000 euronni või võrdväärse summani liikmesriigi vääringus.

Samas jäetakse võimalus, et liikmesriigid võivad seda piirmäära suurendada 2 000 000 euronni või võrdväärse summani liikmesriigi vääringus pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist. See tähendab, et kui liikmesriigis on 1. jaanuaril 2013 kehtestatav piirmäär väiksem kui 500 000 eurot jääb tal siiski võimalus hiljem suurendada seda piirmäära kuni 2 000 000 euronni, kuid selleks peab ta käibemaksukomiteega konsulteerima. Muul juhul käibemaksukomiteega konsulteerima ei pea, vaid tuleb lihtsalt komiteed vastuvõetud siseriiklikest õiguslikest meetmetest teavitada.

Need sätted muudavad liikmesriikidele sellise meetme kohaldamise lihtsamaks. Siiski nähakse käibemaksudirektiivi muudatusi tehes liikmesriikidele ette õigus, mitte kohustus, neid rakendada. See jällegi nõrgestab ühtlustamist ja moonutab teatud määral konkurentsi. Ettepaneku seletuskirjas tegi Komisjon ettepaneku laiendada vabatahtlikud meetmed kõikidele liikmesriikidele, kuid artikli tekst („võivad“) muudab väljendatud kavatsused kahemõtteliseks.⁵⁹

Olgugi et sõna „võivad“ nõrgestab ühtlustamist ja moonutab teatud määral konkurentsi on autori arvates õige, et liikmesriikidele jäetakse valikuvõimalus. Autori arvates ei oleks õige

⁵⁸ Artikli punkt b nimelt sätestab, et teatavate tehingute või maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel.

⁵⁹ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus (2009/C 306/17), *supra nota* 46, p 3.2.1.

ülejäänud 23 liikmesriiki kohustada kohaldama sellist erisust vaid seetõttu, et 3 liikmesriiki seda teeb. Ning kui lähtuda Eesti näitest, kus kassapõhist käibemaksuarvestust kasutab kõigest 1% kõigist FIEdest⁶⁰, siis võib eeldada, et kui erisuse kohaldamine oleks kohustuslik, siis see lihtsalt muudaks liikmesriikide seadusi keerulisemaks, kuid ettevõtted seda massiliselt kasutama ei hakkaks.

Samas autor mõistab, et direktiivi eesmärgiks on eelkõige ühtlustada käibemaksusüsteemi Euroopa Liidus, et kõik tegutsevad ettevõtted oleksid võrdses seisus. Seega on autori seisukoht, et kui peale direktiivi muutmist hakkab enamik Euroopa Liidu liikmesriike võimaldama käibemaksu kassapõhist arvestust VKEdele siis tasuks kaaluda selle sätte muutmist kohustuslikuks, kuid mitte enne.

Käibemaksudirektiivi muutmisel on seega VKEde jaoks olulisteks muudatusteks võimalus, et liikmesriigid saavad kohaldada kassapõhist käibemaksuarvestust ilma käibemaksukomiteelt luba küsimata ning arvetele esitatavate nõuete moderniseerimine. Seega on iga liikmesriigi VKEdele võimalik avaldada survet valitsustele sellise erisuse kohaldamiseks, kui selleks on vajadus – see on liikmesriigi siseküsimus. Arvetele esitavate nõuete moderniseerimine on oluline eelkõige piiriülelset tegutsevatele ettevõtetele ning VKEdele, kelle jaoks on oluline lihtsustatud arvete kasutamine.

2.2. Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatuste analüüs Eestis

Käibemaksuseaduse muudatuste analüüsimisel on kasutatud peamiselt intervjuude põhjal kogutud andmeid. Intervjuud viidi läbi Majandus- ja Kommunikatsiooniministeriumi majandusarengu osakonna peaspetsialisti Kaupo Sempelsoniga⁶¹, Eesti Kaubandus-Tööstuskoja poliitikakujundamise- ja õigusosakonna juhataja Mait Paltsiga⁶² ja Rahandusministeriumi tolli- ja aktsiisipoliitika osakonna peaspetsialisti Kadri Kukega⁶³.

⁶⁰ Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde (2010) Kättesaadav õigusaktide eelnõude elektroonilise koostööstamise süsteemist – e-õigus <eoigus.just.ee/?act=10&subact=1&ESILEHT_W=288762>, lk 6 (05.05.2010)

⁶¹ Kaupo Sempelson, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. Autori üleskirjutis. Tallinn, 23.03.2010.

⁶² Mait Palts, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. Autori üleskirjutis. Tallinn, 29.04.2010.

⁶³ Kadri Kukk, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. Kirjalikud vastused autori küsimustele. Tallinn 16.03.2010.

Seoses VKEdega tuleb käibemaksuseaduses tehtavate muudatuste osas kaaluda kahte punkti, milleks on lihtsustatud arvete kohaldamisala laienemine ning käibemaksu kassapõhise arvestuse kasutamisevõimaluse laienemine. Esimesena võtab autor vaatluse alla lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamise. Kuigi K. Kuke sõnul on sellest veel vara rääkida kuna eelnõu pole veel vastugi võetud. Plaanide järgi peaks see jõustuma alles 2013. aastal.

Samas tasub autori arvates vaadelda juba praegu, milliseid muudatusi ja probleeme võib lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamine Eestis kaasa tuua, sest väikeettevõtete jaoks on oluline kiire reageerimine muutavas majanduskeskkonnas, et nende ettevõtlus oleks jätkusuutlik.

Kui eelnõu võetakse lihtsustatud arvete osas vastu sellisel kujul nagu see praegu eelnõus on siis võib eeldada, et KMSi paragrahvis 37, mis käsitleb arveid, võib nii mõndagi muutuda. Üheks olulisimaks muudatuseks võib olla lihtsustatud arvete piirsumma tõus. Nimelt näeb direktiivi muudatus ette, et lihtsustatud arvete summa maksimummääraks võib olla peale käibemaksukomiteega konsulteerimist 400 eurot, mis praeguse kursi juures ümber arvestatult oleks veidi üle 6000 krooni. Võrreldes hetkel kehtiva piirmääraga, mis on 2500 krooni, oleks see märkimisväärne tõus.

K. Sempelton leiab, et piirmäära suurendamine võib kaasa tuua lisaprobleeme, kuid selle mõju hindamine on hetkel küllaltki keeruline, kuna majandusolukord on arvatavasti eelnõu vastuvõtmise hetkel teine. Samas võib tema sõnul küllaltki kindel olla, et juhul, kui piirmäära suurendatakse, siis see suurendab Maksu- ja Tolliameti kontrolli mahtu, kuna rohkem ettevõtteid saab õiguse väljastada lihtsustatud arveid. M. Paltsi arvates ei ole Eestis lihtsustatud arvete piirmäära tõstmine vajalik. Seda seetõttu, et ei ole täheldatud, et hetkel kehtiv piirmäär valmistaks ettevõtetele probleeme.

Samas hindavad mõlemad lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamise mõju väikeettevõtetele endile küllaltki väikeseks. Kindlasti mingis osas ta vähendab halduskoormust, kuid otseselt ei ole see nii märkimisväärne. Käibemaksudirektiivi muudatus on pigem oluline seetõttu, et see ühtlustab Euroopa ühisturu süsteemi ja see muudab piiriüleised tehingud lihtsamaks ja läbi sellise arengu soodustab VKEde tegevust.

Aktuaalsemaks teemaks Eesti VKEde seisukohalt on kassapõhise raamatupidamisarvestuse laienemine. Kassapõhise raamatupidamisarvestuse kohaldamises on üheaegselt toimunud mitmeid arenguid. Kui Komisjon arutab kassapõhise käibemaksu arvestamise süsteemi kohaldamise õiguse laiendamist kõigile liikmesriikidele, siis Eesti kavatseb alates 2011. aasta jaanuarist laiendada kassapõhise arvestuse erikorda peale FIEde ka teistele VKEdele.

Seega ei ole selle muudatuse analüüs otseselt seotud käibemaksudirektiivis tehtava muudatusega, kuna Eesti juba kasutab võimalust kehtestada kassapõhist arvestust, kuid Komisjoni poolt esitatud ettepanekus käibemaksudirektiivi muutmiseks võttis Komisjon selge seisukoha, et võrdse kohtlemise põhimõttel peaks käibemaksu kassapõhist arvestust laiendada kõigile VKEdele ning piirduda ei tohi kõigest ühe ettevõtlusvormi soodustamisega. VKEde seisukohalt on tegemist ülimalt olulise muudatusega ning seda ei saa jätta käesoleva töö raames analüüsimata.

K. Sempelsoni sõnul pöördui eelmisel aastal esialgselt Komisjoni poole palvega pikendada senist süsteemi (lubada FIEdele kassapõhist käibemaksuarvestust), kuid Komisjon keeldus sellest, tuues põhjenduseks, et käesolev süsteem diskrimineerib vormi põhjal teisi ettevõtlusvorme. Seega otsustati arutelu tagajärjel ja Eesti Väike-ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsiooni (edaspidi EVEA) nõudmisel, et allapoole piirmäära jäävatele ettevõtjatele, sõltumata vormist, laiendatakse kassapõhise raamatupidamise kasutamise õigust.

M. Paltsi sõnul oli erikorra laiendamise põhjuseks ka asjaolu, et kui Komisjon keeldus erikorra sellisel kujul kohaldamise pikendamisest, siis ei jäänud piisavalt aega, et seadust muuta ja vastavat paragrahvi seadusest välja võtta, ilma erikorda kasutavaid ettevõtjaid sellest teavitamata. FIEdele ei oleks jäänud aega oma arvestussüsteemi muutmiseks ja ümber harjumiseks.

2009. aastal võttis Komisjon vastu otsuse⁶⁴, mille kohaselt lubati Eestil kohaldada käibemaksu mahaarvamisel kassapõhist arvestust. Eestil lubatakse erikorda kohaldada käibemaksukohustuslastele, kelle aastakäive ei ületa 200 000 eurot kohalikus vääringus. Ümberarvestatult eesti kroonidesse teeb see summaks 3 000 000 krooni. Otsust lubati kohaldama hakata alates 1 jaanuarist 2010, kuid Eestis ei jõutud nii kiiresti teha muudatusi

⁶⁴ Nõukogu rakendusotsus, 15. detsember 2009, Eesti Vabariigil lubatakse kohaldada eri meedet, *supra nota* 36.

KMSi ja seega hakkab nimetatud kord kehtima alates 2011. aasta 1. jaanuarist. Oluline on see, et oma otsuses märkis Komisjon, et otsust ei kohaldata mingil juhul kauem kui 31. detsembrini 2012. Juhul kui selleks ajaks ei ole jõutud vastu võtta komisjoni eelnõud käibemaksudirektiivi muutmiseks tuleb Eestil uuesti taotleda erikorra kasutamise õigust. Annika Vilu Rahandusministeeriumist on kinnitanud, et sellisel juhul uut sellekohast otsust ka taotletakse⁶⁵. Kuid kui selleks hetkeks jõutakse käibemaksudirektiivi muutmise eelnõu vastu võtta, siis võib Eesti erikorda, ilma komisjonilt luba küsimata, edasi kohaldada.

Selline ajaline piirmäär on M. Paltsi sõnul nõ uue erikorra üheks nõrgaks kohaks. Ettevõtetele puudub kindlus, et süsteem jääb kehtima. On täiesti võimalik, et peale 2012. aastat erikord üldse kaotatakse, kuid ettevõtetele on oluline stabiilsus ning oma arvestuskorra muutmisel võetakse seega maksurisk.

Tulenevalt Nõukogu otsusest tuleb KMS § 44 muuta. Rahandusministeeriumis on välja töötatud seaduseelnõu käibemaksuseaduse muutmiseks. Töö kirjutamise hetkel on seaduseelnõu esitatud kooskõlastamiseks kõikidele ministeeriumitele.

Plaanitavas seaduseelnõus jäetakse erikorra valiku laiendamisel erikorra rakendamise üldpõhimõtted muutmata. Valikut rakendav maksukohustuslane käsitab käibe tekkimise ajana päeva, millal talle laekus kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest osaline või täielik makse ning millal tehti kauba soetamisel või teenuse saamisel osaline või täielik makse. Omatarbe puhul hetk, millal kaup võõrandati või teenus osutati maksukohustuslase enda, tema töötaja või kontrolliorgani liikmele või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil.⁶⁶

Kui ettevõtte muudavad enda käibemaksu arvestamise korda, minnes siis üle kas üldkorralt erikorrale või vastupidi, siis lähtutakse käibe tekkimise aja ja sisendkäibemaksu mahaarvamise aja määratlemisel nendest reeglitest, mis kehtisid hetkel kui kaup võõrandati või teenus osutati või oma ettevõtluse tarbeks kaup või teenus saadi.⁶⁷ Näiteks kui ettevõtte läheb üldkorralt üle erikorrale, siis üldkorra kasutamise ajal võõrandatud kauba käibe on ta deklareerinud hetkel, mil kaup võõrandati. Seega kui raha võõrandatud kauba eest laekub

⁶⁵ Loov Eesti, (2010) „EPL: Väikefirmad saavad maksuerandi“, <www.looveesti.ee/uudised/looveesti/228-eplvaeikefirmad-saavad-maksuerandi.html>, (01.04.2010).

⁶⁶ Käibemaksuseadus, *supra nota* 9, § 11 lg 1 p 2 ja p 3.

⁶⁷ Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde (2010) Kättesaadav õigusaktide eelnõude elektroonilise kooskõlastamise süsteemist – e-õigus <eoi.ig.just.ee/?act=10&subact=1&ESILEHT_W=288762>, lk 6 (05.05.2010).

juba erikorra rakendamise ajal, siis ettevõtte seda ei deklareeri, kuna see on juba deklareeritud.

Võrreldes kehtiva korraga laieneb tehingute ja toimingute loetelu, mille korral ei ole õigust valikut rakendaval maksukohustuslasel kasutada kassapõhist käibemaksuarvestust. Selline laienemine toimub eelkõige seetõttu, et vältida maksupettuseid ja maksukohustuslaste ebavõrdset kohtlemist. Tehingud ja toimingud, mille puhul ei rakendata erikorda on sätestatud uue KMSi §-s 44 lg-s 11 ning nendeks tehinguteks ja toiminguteks on:

- Kauba import.
- Kauba ühendusesisene käive ja ühendusesisene soetus.
- Teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele KMSi § 10 lg 4p 9 nimetatud teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti.
- Teise liikmesriigi maksukohustuslaselt või piiratud maksukohustuslaselt sellise teenuse saamine, mille käibe tekkimise koht on Eesti.
- Käive, kauba soetamine või teenuse saamine, kui kauba või teenuse eest tasumine toimub lepingu, näiteks liisingulepingu alusel kauba lähetamisele või teenuse osutamisele järgneva pikema perioodi kui kolme kalendrikuu jooksul⁶⁸.

Liidusisesed piiriülesed tehinguid ei tohi kajastada vastavalt erikorrale, kuna tehingud on seotud ühendusesisese käibe aruandlusega. Ka hetkel FIEdele kehtiva erikorra puhul ei tohi FIED neid tehinguid kassapõhise arvestuse alusel kajastada.

Praegu kehtiva käibemaksuseaduse § 44 ei sätesta FIEdele kassapõhise käibemaksuarvestuse kasutamiseks ülempiiri kuid 2011. aastal kehtima hakkav kord sellise ülempiiri kehtestab. Nõukogu otsuse kohaselt võib Eesti kehtestada kassapõhise käibemaksuarvestuse valikuvõimaluse rakendamiseks aastakäibe piirmäära, mis ei või olla suurem kui 200 000 eurot. Koostatavas seaduseelnõus on ülempiiriks valitud 200 000 eurot ehk 3 000 000 krooni. K.Sempelsoni hinnangul on selline piirmäär igati mõistlik. Kui ülempiir oleks veelgi suurem, käibemaksudirektiivi muutmise ettepanekus maksimaalselt 2 000 000 eurot, siis saaks erandist juba nõ põhisisüsteem, kuna sellisel juhul laieneks kassapõhise arvestuse võimalus pea kõigile Eesti ettevõtetele.

⁶⁸ Käibemaksuseaduse muutmise seadus (2010) Kättesaadav õigusaktide eelnõude elektroonilise kooskõlastamise süsteemist – e-õigus <coigus.just.ee/?act=10&subact=1&ESILEHT_W=288762> , § 1 p 15 (05.05.2010).

Autor nõustub piirmäära mõistlikkuse osas K. Sempelsoniga, kuna Eestis tegutsevad ettevõtted on enamuses Euroopa mõistes mikroettevõtted, siis direktiivi muudatuse eelnõus välja pakutav piirmäär on Eesti jaoks proportsioonist väljas. Tegemist ei oleks enam soodustusega VKEde jaoks vaid käibemaksusüsteemi üldise muudatusega, kuna selle kohaldamine oleks võimalik põhimõtteliselt kõigil Eestis tegutsevatel ettevõtetel.

EVEA hinnangul⁶⁹ on kassapõhise käibemaksu arvestamise võimalus eriti oluline valdkondades, kus tehtav töö ja selle eest tasumine toimub suure ajanihkega ning summad on korraga suured (nt. projekteerijate, ehitajate, kunstnike jne teenused), tihti on tasumise reaalsed tähtajad üle 30 päeva, vahel isegi rohkem. EVEA on veendunud, et kassapõhisele arvestusele läheks üle väike osa ettevõtjatest, kuid see oleks nende oluliseks kergenduseks positiivse rahavoo säilitamiseks ja kuhjuvate maksuvõlgade vältimiseks.

Samas loodab M. Palts, kui Eesti Kaubandus-Tööstuskoja esindaja, mis on samuti ettevõtteid esindav organisatsioon, et ükski äriühing ei hakka käibemaksu kassapõhist arvestust kasutama. Nimelt leiab M. Palts, et puudub piisav põhjendus, miks selline meede nii kasulik on. Loomulikult see aitab ettevõttel oma rahavoogusid paremini juhtida, kuid ülejäänud raamatupidamisarvestus on ju ikkagi tekkepõhine. Rahavoogude parema juhtimise nimel tuleb pidevalt pidada topeltarvestust.

Lisaks sellele, et raamatupidamine on koormav, näeb seaduseelnõu ette lisameetme, mida ettevõtted peavad täitma, kui soovivad käibemaksu kassapõhiselt arvestada. Nimelt tuleb eelnõu kohaselt esitada käibedeklaratsiooni lisa vormil INF andmed esitatud ja saadud arvete kohta, millel kajastatud tehingutelt arvestatud käibemaksu deklareerimise kohustus või sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tulenevalt erikorrast on hilisemal maksustamisperioodil. See tähendab, et kui ettevõtja, kes kasutab käibemaksu kassapõhist arvestust, väljastab maksustamisperioodil arve, kuid selle eest laekumine toimub teisel maksustamisperioodil, siis ta peab selle arve kajastama INF vormil. Kui arve eest tasutakse samas perioodis, siis arvet INF vormil kajastada ei tule. Selline meede on vajalik, et maksuhalduril oleks võimalik võrrelda tehingupartnerite tehingute deklareerimise õigsust.⁷⁰

⁶⁹ Eesti väike- ja keskmiste ettevõtjate assotsioon, „EVEA seisukohad“, *supra nota* 18, p 2.

⁷⁰ Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde (2010) Kättesaadav õigusaktide eelnõude elektroonilise koostööstamise süsteemist – e-õigus
<eoigus.just.ee/?act=10&subact=1&ESILEHT_W=288762> (05.05.2010) lk 4.

Seega peavad ettevõtted tõsiselt kaaluma, kas rahavoogude paremini juhitavus tasub ära lisanduva bürokraatia hulga. Samas tuleb ettevõtetal arvestada sellega, et käibemaksu kassapõhise arvestuse korral muutub ka sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg. Nimelt saab sisendkäibemaksu maha arvata siis, kui reaalselt arve tasutakse.

Ükski ettevõtte ei tegutse ka eesmärgiga, et käive jääks allapoole piirmäära, et ta saaks süsteemi püsivalt kasutada. Seega kui piirmäär ületatakse tuleb üle minna tavasüsteemile, mis omakorda nõuab jällegi ressursse⁷¹. Samas tõdeb autor, et mõnedele ettevõtjatele võib käibemaksu kassapõhise arvestuse laienemine ka kasuks tulla. Nimelt võib see meede aidata makseraskustes olevaid ettevõtjaid, kes saavad oma rahavoogusid paremini planeerida ja seeläbi oma probleemid ületada.

Olenemata sellest nõustub autor M. Paltsi seisukohaga, et peale 2012. aastat tuleks kaaluda erisuse kaotamist. Seda nimelt seetõttu, et autorile tundub, et erisust laiendatakse vaid seetõttu, et hetkel käibemaksu kassapõhist arvestust kasutavad FIEed saaksid seda ka jätkuvalt teha. Nimelt pöördui algselt Komisjoni poole sooviga kohaldada erisust FIEdele, kuid kui Komisjon sellest keeldus, ei jäänud muud võimalust peale süsteemi laiendamise. Kuid riigi seisukohast on meede ebavajalik: maksusüsteemi administreerimine muutub mahukamaks ja kulukamaks ning seda erisuse tõttu, mida algselt ei olnud plaanis taotleda.

Seega tuleks 2012. aastal vaadata, kui suur osa VKEdest on hakanud käibemaksu kassapõhist arvestust kasutama ja kui suur osa FIEdest jätkuvalt kasutavad seda süsteemi. Kui need protsendid jäävad madalale, tuleks vaadelda, kui palju riik kulutab ühe maksukrooni saamiseks ning lähtuvalt sellest tuleks teha otsus erisuse kohaldamise jätkamise kohta.

Ka K. Sempelson leidis, et VKEde toetamine käibemaksu kassapõhise arvestuse kaudu pole kõige otstarbekam. Nimelt on VKEde toetamiseks palju teisi võimalusi, näiteks erinevate majandusharude ekspordi toetamine, muud toetused jms. Nii riigi kui ka VKEde jaoks on palju olulisem lihtne maksusüsteem, mis üldkokkuvõttes mõjub ettevõtlusele üldiselt positiivselt. Kui soovida VKEsi toetada just käibemaksusüsteemi kaudu siis K. Sempelsoni arvates tasuks kaaluda käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tõstmist, kuna see piirmäär on kehtestatud küllaltki ammu ning ei ole praegustes majandusoludes enam mõistlik.

⁷¹ Mait Palts, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. *Supra nota 62*.

M. Palts jällegi leidis, et piirmäära tõstmine ei pruugi anda mingit eelist VKEdele, kuna käibemaksukohustusel on kaks poolt. Käibemaksukohustuslasena tuleb lisada hinnale käibemaks, maksta käibemaksu, esitada deklaratsioone, kuid samas on võimalik maha arvata sisendkäibemaks. Ka Euroopas on üleüldiselt käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäär samal tasemel, seega ei näe M. Palts piirmäära tõstmise vajadust.

Lähtudes kahe spetsialisti eriarvamusest nimetatud teemal leiab autor, et tulevikus tuleks põhjalikumalt uurida, kas käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tuleks tõsta või mitte ning kas see soodustaks kuidagi VKEde tegevust.

VKEdele on oluliseks teemaks seoses käibemaksuseaduse muudatustega käibemaksu kassapõhise arvestuse laienemine kõigile ettevõtetele, kelle aastakäive jääb alla 3 000 000 suurust piirmäära. Eriregulatsiooni laiendatakse Komisjoni nõudmisel kaotada käibemaksuseadusest erinevate ettevõtluvormide diskrimineerimine.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liit on pööramas üha suuremat tähelepanu väikeettevõtetele: vastu on võetud mitmeid tegevuskavasid, nende hulgas ka *Small Business Act*, et edendada väikeettevõtete tegevust. Euroopa Liidu juhtmõtteks on „kõigepealt mõtle väikestele“, mille eesmärgiks on tagada, et kõik loodavad seadused ja kehtivates seadustes tehtavad muudatused ei koormaks väikeettevõtlust.

Töö eesmärgiks on analüüsida, millised võiksid olla väikeettevõtete eriregulatsiooni muudatuste mõju Eestile. Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu olemusest ja väikeettevõtte mõistest. Uurimisülesannet täideti esimeses peatükis. Ülevaade anti käibemaksu olemusest, et selgitada, milline on traditsiooniline süsteem ning selgitati väikeettevõtte mõistet, kuna mõiste alla kuuluvad erineva suurusega ettevõtted. Suurus määratletakse töötajate arvu, ettevõtte käibe ja bilansimahu järgi.

Peatüki teises alapeatükis anti ülevaade lihtsustatud käibemaksumenetlusest, et selgitada, millised on käibemaksudirektiivis ette nähtud erinevad lihtsustusmeetmed. Autor selgitas välja, et lihtsustatud menetluse mõiste ei ole käibemaksudirektiivis otseselt seletatud vaid lihtsustatud menetlusena võib kaaluda kõiki erisusi tavasüsteemist.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade lihtsustatud käibemaksumenetluse muudatustest Euroopa Liidu tasandil. Uurimisülesannet täideti teise peatüki esimeses alapeatükis. Autor jõudis järelduseni, et olenemata sellest, et Euroopa Liidu eesmärgiks on üha rohkem pöörata tähelepanu VKEde vajadustele ja neid mitte koormata, on ühtseid regulatsioone VKEdele liiduüleselt keeruline kehtestada, sest kõik liikmesriigid ei ole siiski valmis üldiseid plaane järgima. Seda on selgelt näha Euroopa Komisjoni soovist kehtestada kõikides liikmesriikides VKEdele võimalus arvestada käibemaksu kassapõhiselt, kuid liikmesriikide erisuste tõttu tuli käibemaksudirektiivi muutmise ettepanekusse jätta sõna „võivad“, mis tähendab, et liikmesriigile jääb siiski valikuvõimalus käibemaksu kassapõhise arvestuse kehtestamiseks või mitte

kehtestamiseks. Autor jõudis samas ka järeldusele, et samas on mõistlik, et liikmesriikidele ei muutu lihtsustatud menetluse kohaldamine kohustuslikuks, kuna vaadates hetkel lihtsustatud menetlust kohaldavate riikide praktikat, siis meedet kasutab väike protsent maksukohustuslastest.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida käibemaksudirektiivis tehtavate muudatuste mõju Eesti käibemaksusüsteemile. Uurimisülesannet täideti teise peatüki teises alapeatükis. Eesti käibemaksusüsteemis on väikeettevõtetele ette nähtud kaks lihtsustatud menetluse meedet. Üks on käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäär ning teine käibemaksu kassapõhise arvestamise võimalus.

Käibemaksu kassapõhise arvestuse süsteemi kasutamisel kaotatakse diskrimineerimine 2011. aasta algusest, millal erikorra kasutamise õigus laieneb peale FIEde ka teistele VKEdele. VKEde esindusorganisatsioon leiab, et erikorra laienemine on VKEde jaoks väga oluline ning igati tervitatav. Kitsaskohaks kassapõhise käibemaksuarvestuse laiendamisel on VKEde vähene huvi süsteemi kasutamise vastu ning maksuhalduri koormuse kasv kontrolli läbiviimisel. Autor jõudis järeldusele, et riigi seisukohast on erikorra laiendamine ebamõistlik, kuna hinnatakse, et realselt hakkab seda kasutama väike osa ettevõtjatest. Seega kulutab riik ressursse ning suurendab kontrolli mahtu selleks, et võimaldada väikesele osale VKEdest käibemaksu kassapõhist arvestust.

Sellest tulenevalt oleks autori arvates mõistlik 2012. aastal, millal lõpeb erikorra kohaldamise luba, analüüsida põhjalikult, kas selle edasine kohaldamine on vajalik.

Autori poolt intervjueeritud spetsialistid olid eri seisukohtadel küsimuses, mis puudutas käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tõstmise kasulikkust VKEde jaoks. Seetõttu leiab autor, et ka seda küsimust tuleks põhjalikumalt analüüsida, et välja selgitada, kas VKEdele oleks piirmäära tõstmisest kasu.

Lõputöö eesmärk saavutati: autor andis ülevaate tehtavatest muudatustest käibemaksudirektiivis ning analüüsis nende muudatuste mõju käibemaksuseadusele. Autor tõi ka välja probleemid, mis võivad tekkida käibemaksuseaduses tehtavate muudatuste tagajärjel. Töö kirjutamise käigus jõudis autor ka järelduseni, et väikeettevõtetele kohaldatav lihtsustatud käibemaksumenetlus on piisav väikeettevõtluse edendamiseks käibemaksusüsteemi abil.

SUMMARY

The diploma thesis is on the topic “Amendments to the simplified value added tax procedures for small businesses in the European Union“. It is written in Estonian and contains 46 pages of which content makes up 38 pages and appendixes 8 pages. Author used 36 sources, which are all referred to in the text.

The subject is topical because the European Commission is working on amendments to the Council Directive 2006/112/EC and those amendments will also affect small businesses. Estonia is currently not applying a preferential treatment to small businesses and therefore this area is not yet analyzed.

The purpose of the diploma thesis is to analyse, which could be the affects to Estonian VAT system, from the amendments to the directive. To achieve this goal there are set the following research tasks:

- 1) to provide an overview of the nature of VAT and of the definition of SME;
- 2) to provide an overview of the changes in simplified VAT procedures in the EU;
- 3) to analyze the effect of the changes to the directive to Estonian VAT system.

The author has come to a conclusion that the amendments to the directive are important but the problem is that member countries can not work out their differences and therefore the regulation applied to SMEs still differs from country to country. The change in Estonian legislation is crucial to lose the discrimination between different business forms however the problem is that not many businesses will use the opportunity to apply cash accounting.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ben J. M. Terra ja Peter J. Wattel, *Euroopa maksuõigu*. (Tallinn: Europrint, 2006)

Ben Terra and Peter Wattel, *European tax law*, third edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2001)

Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Fifth edition, abridged student edition (The Netherlands: Kluwer Law International, 2008)

Commission Recommendation 2003/361/EC, Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises, Official Journal of the European Union L 124, 20.05.2003

Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsioon, „EVEA seisukohad FIE-de käibemaksuerandi kohta“ (2009), <www.evea.ee/13424>, (09.03.2010)

European Commission, „A study on the VAT invoicing rules contained in the VAT Directive (2006/112/EC)“ (2009)
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm>
(12.01.2010)

European Commission, „Administrative burdens reduction“ (2010),
<ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/index_en.htm>
(25.03.2010)

European Commission, „Fact and figures about the EU’s Small and Medium Enterprise (SME)“ (2009), <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/index_en.htm> (26.03.2010)

European Commission, „Review of the VAT invoicing rules: frequently asked questions“ (2009), <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/memo_e-invoicing_en.pdf> (05.04.2010)

European Commission, „„Small Business Act“ for Europe“ (2010), <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/> (06.04.2010)

European Commission, „VAT Invoicing Rules“ (2009), <ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules/index_en.htm> (25.03.2010)

Euroopa Komisjon, Ettevõtlusalased väljaanded, *Euroopa Väikeettevõtluse Harta* (2000) <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/charter/docs/charter_et.pdf> (01.04.2010)

Euroopa Komisjon, KOM(2009) 21 lõplik Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas, kättesaadav Euroopa Komisjoni kodulehelt süsteemist PreLex <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:ET:PDF> (31.03.2010)

Euroopa Komisjon, Komisjoni teatis nõukogule KOM(2009) 20 lõplik, Tehnoloogia areng e-arvete valdkonnas ja meetmed, millega veelgi lihtsustatakse, ajakohastatakse ja ühtlustatakse käibemaksuga arvete esitamist käsitlevaid eeskirju, Nõukogu dokumentide avalik register, dokumendi nr 5991/09, 02.02.2009

Euroopa Liidu Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb käibemaksusüsteemi, ELT L 347, 11.12.2006

Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus (2009/C 306/17) teemal „Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas, KOM(2009) 21 lõplik – 2009/0009 (CNS)“, ELT C 307, lk 76-78, 16.12.2009

Euroopa Ühenduste Komisjon KOM (2005) 551 lõplik, Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide

komiteele „Ühenduse Lissaboni kava elluviimine – Kaasaegne VKE-poliitika majanduskasvu soodustamiseks ja tööhõive suurendamiseks” Kättesaadav Euroopa Komisjoni kodulehelt süsteemist PreLex <eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0551:FIN:ET:PDF> (31.03.2010)

Euroopa Ühenduste Komisjon, KOM (2008) 394 lõplik, Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele „Kõigepealt mõtle väikestele“ Euroopa väikeettevõtlusalgatus „Small Business Act“ (2008) Kättesaadav Euroopa Komisjoni kodulehelt <ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/small-business-act/> (28.03.2010)

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

Kaupo Sempelson, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetus*. Autori üleskirjutis. Tallinn, 23.03.2010

Kukk, K. ja Külasalu, A. 2010. *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetus*. Kirjalikud vastused autori küsimustele. Tallinn 16.03.2010

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 46, 307

Käibemaksuseaduse muutmise seadus (2010) Kättesaadav õigusaktide eelnõude elektroonilise kooskõlastamise süsteemist – e-õigus <eoigus.just.ee/?act=10&subact=1&ESILEHT_W=288762> , § 1 p 15 (05.05.2010).

Lasse Lehis, *Maksuõigus* 2. trükk (Tallinn: Kirjastus Juura, 2004)

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

Loov Eesti, (2010) „EPL: Väikefirmad saavad maksuerandi“, <www.looveesti.ee/uudised/looveesti/228-epvaeikefirmad-saavad-maksuerandi.html>, (01.04.2010).

Mait Palts, (2010). *Väikeettevõtete lihtsustatud käibemaksumenetlus*. Autori üleskirjutis. Tallinn, 29.04.2010

Nõukogu rakendusotsus, 15.detsember 2009, millega lubatakse Eesti Vabariigil kohaldada meedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167, ELT L 351, lk 4, 30.12.2009

Organisation for Economic Co-operation and Development, *OECD Tax Policy Studies, Taxation of SMEs, Key issues and policy considerations No 18*, (i.k: OECD Publications, 2009)

Paul Tammert, *Maksundus 3.*, ümbertöötatud trükk. (Tallinn: Aimwell, 2005)

Saar Poll OÜ, Uuringu aruanne, „Eesti väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused“, 08.2005

Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde (2010) Kättesaadav õigusaktide eelnõude elektroonilise kooskõlastamise süsteemist – e-õigus <eogus.just.ee/?act=10&subact=1&ESILEHT_W=288762> , lk 6 (05.05.2010)

Sirje Pulk, *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus* (i.k.: Kirjastus Juura, Õigusteabe AS, 2001)

The Economic and Financial Affairs Council, 5985/09 FISC 13 - COM(2009) 21 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing - General approach, Public register of Council documents (Brussels, 18.03.2010)

Walter van der Corput, (2008). *EU VAT Compass 2008*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation

LISA 1. Intervjuu Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi majandusarengu osakonna peaspetsialisti Kaupo Sempelsoniga

1. Mis tekitab Teie arvates väikeettevõtete maksustamisel kõige rohkem probleeme?

Kui läheneda küsimusele laiemalt siis võib öelda, et maksukoormus üleüldiselt. Eelkõige siiski tööjõumaksud, kuid käibemaksu puhul see, et maksumäärasid ei ole võimalik muuta. Küsimus on vaid maksustamise hetkes. Erisuse idee ongi selles, et maksu on võimalik nõ ajatada kui kasutatakse kassapõhist raamatupidamist. Sellist süsteemi kasutades on ettevõtja likviidsem, kuna ei pea maksu kohe maksma, kui tehing toimub, vaid maksad siis kui raha laekub. Selline võimalus laseb ettevõtjatel paindlikumalt enda finantse planeerida. Käibemaksu puhul on probleemiks veel ka käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäär. Hetkel kehtiv piirmäär, 250 000 krooni, on kehtestatud küllaltki ammu ja seega ei ole see käesolevates majandusoludes enam mõistlik ning seda tuleks tõsta, kuna realselt mahuvad selle piirmäära alla vaid väga väikesed ettevõtted. Hetkel on käibemaksusüsteemi kitsaskohaks ka see, et kassapõhist arvestust võivad kasutada ainult füüsilisest isikust ettevõtjad. Selline piirang on teiste ettevõtlusvormide suhtes diskrimineeriv. Piirang ei tohi olla vormipõhine, st FIE versus äriühing, vaid pigem näiteks käibekriteerium vms.

2. Kas Teie arvates ei ole väikeettevõtetele kehtestatud erikord piisav, et VKEsi edendada? Tuleks süsteemi tunduvalt laiendada?

See küll edendab väikeettevõtlust, kuid see ei ole nüüd selline vahend edendamiseks, et kui see ära teha, et siis ongi väikeettevõtted nõ edendatud. See on üks samm, ilmselt mitte kõige suurem samm, kuid parem see kui üldse mitte midagi. Kui võrrelda seda olukorraga, et erikorda ei oleks, siis erikord on ettevõtjate jaoks siiski soodustav. Kuid samas on teisi meetmeid, eelkõige mitte maksulisi meetmeid, väikeettevõtete edendamiseks, seega ei ole käibemaksu erikorra laiendamine vajalik. Ei ole mõtet süsteemi erisustega liialt keeruliseks ajada. Käibemaksu puhul on probleem maksmise ajahetkes, mitte maksukoormuse suuruses ning nõ ajatamise jaoks on direktiivis juba lahendus ette nähtud kassapõhise arvestuse näol.

3. Millised võivad olla tekkivad probleemid käibemaksu kassapõhise arvestussüsteemi laienemisel?

Ma arvan, et süsteemi laienemine ei too kaasa erilisi muutusi, sest üldjuhul ka väikeettevõtted ostavad raamatupidamisteenust sisse. Selleks, et minna üle kassapõhisele arvestusele tuleks vana süsteemi muuta, kuid ma arvan, et paljud ettevõtted seda ei tee, kuna see tähendaks nende jaoks ressursside kulu ning seda soovivad ettevõtted vältida. On ekspertarvamusi, et ka raamatupidajate poolt puudub üldine valmisolek, sest nad on harjunud tekkepõhise süsteemiga ning üldjuhul on süsteemid automaatselt tekkepõhised. Probleemiks arvatavasti ongi see, et ettevõtjad ei kasuta pakutavat võimalust. Võimalust hakkavad kasutama ettevõtted, kellel on probleeme ning kes soovivad oma likviidsust suurendada.

4. Seega on Teie arvates võimalik, et kui Eestis laieneb käibemaksu kassapõhise arvestuse kasutamise võimalus, siis realselt hakkab seda kasutama väga väike protsent VKEdest?

Jah, ekspertide hinnangutel on see suhteliselt marginaalne protsent, kes hakkavad seda süsteemi kasutama. Kuid see on selline võimalus, mis on seadusega ette nähtud, et kui ettevõtte on hädas, siis ta saab kassapõhise arvestusega enda käibemaksu tasumist nõ ajatada.

5. Kui võib eeldada, et seda süsteemi ei hakka paljud ettevõtted kasutama, siis miks Eesti sellist erisust üldse taotles?

Ettevõtlusorganisatsioonide nõudmine sellise erisuse järele oli üsna tugev. Algne plaan oli pikendada senist süsteemi (FIEde kassapõhine arvestus), millele komisjon vastas eitavalt. Seda seetõttu, et praeguse süsteemiga diskrimineeritakse vormi põhjal teisi ettevõtlusvorme. Arutelu tagajärjel jõuti järeldusele, et allapoole piirmäära jäävatele ettevõtjatele, sõltumata vormist, tuleks sellist erisust võimaldada.

6. Kas Teie arvates on kehtestatav piirmäär mõistlik?

Kui Eesti rakendaks seda maksimumpiiri, siis sellisel juhul laieneks kassapõhise arvestuse võimalus pea kõigile ettevõtetele. Erandist saaks põhimõtteliselt põhisüsteem. Seetõttu on minu arvates Eesti jaoks piirang 200 000 eurot (3 miljonit krooni) igati mõistlik.

Samas on Maksu- ja Tolliamet olnud üldse erisuse laiendamise vastu, kuid kuna pole ära suudetud mõjuvalt põhjendada, et selle tagajärjel suureneks massiliselt pettuste arv, siis on

erisus ikkagi kohaldamisele tulev. Kindlasti erisuse kehtestamine suurendab kontrolli tööd ja muudab protseduure, kuid see ei ole piisav põhjus selleks, et eelistada ühte ettevõtlusvormi teisele. See, et maksu laekumine hakkab toimuma riigile väikese hilinemisega ei ole oluline, kuna lõppkokkuvõttes saab riik siiski oma maksud kätte.

7. Kas lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamine mõjutab VKEde olukorda positiivselt või pigem mitte?

Halduskoormust ta mingis osas arvatavasti vähendab, kuid samas ei alusta ettevõtteid iga arve puhul arve kirjutamist nullist, selleks on olemas kindlad vormid, kus vajalikud rekvisiidid on olemas. Ma usun, et praktiliselt ei ole selle mõju nii suur, et saavutada soovitud efekti. Antud muudatus on pigem oluline selles osas, et ühtlustada Euroopa ühisturu süsteemi, et erinevates riikides oleksid nõuded arvetele ühesed.

8. Kui suurendada lihtsustatud arvete piirsummat, kas see võib kaasa tuua pettuste arvu tõusu?

Kindlasti võib piirmäära tõstmine tekitada lisaprobleeme kuid selle mõju hindamine ette on küllaltki keeruline. Selles osas võib tekkida probleem, et kontrollimine muutub keerulisemaks ja mahukamaks, kuid samas ma usun, et see jällegi ei ole nii suur probleem.

9. Kuidas hindate, kas väikeettevõtlust on mõttekas toetada läbi käibemaksusüsteemi või mitte?

Mõtet ikka on aga selleks on ka paremaid viise. Süsteemi muutmisse tuleks suhtuda nõ mõistusega, et süsteem ei muutuks erisuste tõttu liiga keeruliseks. Lihtne maksusüsteem on omaette väärtus. Samas kui see mõnda ettevõtet aitab, eriti praeguses olukorras, on ettevõtluse jaoks tehtavad sammud olulised, seega ei näe ma põhjust miks mõistlikke erisusi ei võiks üldse kehtestada.

10. Kas Eestis tasuks kehtestada käibemaksudirektiivis sätestatud erikorda põllumajandustootjatele?

Küsimus on selles, et mis on Eesti jaoks prioriteetsed sektorid? Kas põllumajandus kuulub sinna hulka või ei. Ning miks teha erand põllumajandusele aga mitte näiteks infotehnoloogiale, mis oleks väga potentsiaalne ekspordi allikas. Just eksport on Eestile majanduskeskkonna osas väga oluline teema. Majandus- ja kommunikatsiooniministeriumi üldine seisukoht on olnud, et mingid sektoripõhised erisused ei ole põhjendatud, kuna see on jällegi diskrimineeriv teiste suhtes. Erinevate

sektorite toetamine maksude kaudu ei ole mõistlik, pigem sobivad selleks teised viisid, näiteks toetused, et tõsta mingi sektori ekspordivõimekust, tugisüsteemid, nõustamine jms. Lihtne maksusüsteem on ikkagi väärtus, mida tasub hoida, ning erisustega seda keeruliseks ajada ei ole mõttekas.

LISA 2. Intervjuu Eesti Kaubandus-Tööstuskoja poliitikakujundamise- ja õigusosakonna juhataja Mait Paltsiga.

1. Kas käibemaksudirektiivis ettenähtud erikord on väikeettevõtete edendamiseks õige viis?

Ettenähtud lihtsustusmeetmed ei ole sellised meetmed, mis aitaksid muuta väikeettevõtete tegevust efektiivsemaks, lihtsamaks. Väikeettevõttele edendamiseks on ka teisi, paremaid viise.

2. Kas kassapõhine käibemaksu arvestussüsteem on vajalik?

Minu arvates pole kassapõhine käibemaksuarvestuse võimalus kohane. Puudub põhjendus, miks see nii kasulik on. Loomulikult aitab see ettevõttel oma rahavoogusid paremini juhtida, kuid ülejäänud raamatupidamisarvestus on ju ikkagi tekkepõhine. Samas ei tegutse ükski ettevõtte eesmärgiga, et käive jääks allapoole piirmäära. Seega kui piirmäär lõpuks ületatakse tuleb üle minna jälle tavalisele süsteemile. See nõuab jällegi ressursse.

Riigihuvi peaks olema maksusüsteemi võimalikult lihtne ning läbipaistev administreerimine. Lihtne maksusüsteem on omaette väärtus ning mõjub kokkuvõttes ettevõtetele paremini kui erinevad erisused. Hetkel on Eesti käibemaksuseadus üks Euroopa liidu lihtsamaid ning seetõttu administreerimiskulud on mõistlikul tasemel ning süsteem efektiivne. Leian, et tuleks tõsiselt kaaluda erisuse kaotamist peale 2012. aastat.

Kindlasti põhjustab erisuse laiendamine kontrolliprotsesside keerulisemaks muutumist ning mahukamaks muutumist. See on omakorda jällegi kulu riigile.

3. Kas oleks mõistlik käibemaksuseadusest selline erisuse võimalus välja võtta?

Kindlasti. Kuna eelmise aasta lõpus, kui sooviti erikorda FIEdele pikendada, komisjon keeldus sellest. Kuid nii kiiresti, ilma erikorda kasutavaid ettevõtjaid sellest teavitamata, ei olnud võimalik seadust muuta ja vastavat paragrahvi seadusest välja jätta. Süsteemi kasutavatele FIEdele poleks jäänud ümberkohanemisaega. Seega tuli komisjoni nõudmisi täita ning olemasolevat erikorda laiendada, et kaotada seadusest diskrimineerimine.

4. Kui hetkel kasutab erikorda vaid 1% tegutsevatest FIEdest, siis kas arvate, et ka ettevõtetest hakkab erikorda kasutama väike osa?

Ma loodan, et ükski äriühing tõesti ei hakka seda süsteemi kasutama, kuna sellised üleminekud pole lihtsad ning hetkel on seaduseelnõus tähtaeg, et kassapõhist arvestust saab kasutada vaid 2012. aasta lõpuni. Seega puudub ettevõtetel tegelikult kindlus, et see püsima jääb. Kuid ettevõtted just otsivadki stabiilsust, kuna sellise ebamäärasusega kaasneb maksurisk.

5. Kas kassapõhise arvestuse süsteem võib kasulik olla just alustavatele ettevõtetele?

Põhimõtteliselt küll. Seda just seetõttu, et see võimaldab neil oma rahavoogusid paremini juhtida. Kuid jällegi ülejäänud raamatupidamine on tekkepõhine ning kõik ettevõtted loodavad ju kasvada, mitte jääda allapoole piirmäära.

6. Mis te arvate, kas käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tõstmine oleks VKEde jaoks efektiivsem samm?

Kas ta mingit eelist annab seda ma ei usu, kuna käibemaksukohustusel on kaks poolt. Üks on see, et tuleb lisada käibemaks, kuid samas on siis võimalik maha arvata ka sisendkäibemaks. Ma ei julge arvata, et käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära tõstmine kedagi aitaks. Üleüldiselt on Euroopa Liidus piirmäär sellisel tasemel, nii et ma ei näe põhjust, miks seda tõsta.

7. Mida arvate lihtsustatud arvete kohaldamisala laiendamisest ning arvete moderniseerimisest?

Eestis on ettevõtted jõudnud enamuses sellisele tasemele, et kasutatakse raamatupidamiseks erinevaid raamatupidamisprogramme. Seega ei ole probleem arvetele erinevate andmeväljade lisamine. Seda on lihtne teostada, seega ma usun, et Eestis sellel suurt positiivset mõju ei ole. Samas pole ka andmeid selle kohta, et lihtsustatud arvetele kohaldatav piirmäär, hetkel 2500 krooni, oleks olnud ettevõtete jaoks problemaatiline. Seega leian, et ettevõtete jaoks ei ole niivõrd oluline selle piirmäära tõstmine.

8. Kas Eestis oleks mõttekas kohaldada põllumajandustootjatele kindla maksumääraga korda?

Usun, et sellise meetme kohaldamine pole hea mõte, kuna poleks väga selge selle otstarve. Tekiks küsimus, miks eelistatakse ühte ettevõtetusvormi teisele. Seega tuleb mõelda tagajärgedele. Eesti on küllaltki väike riik ning meile ei tuleks kasuks kui meie

käibemaksusüsteemis oleks palju erisusi – see muudaks süsteemi halduskulud ebamõistlikult suureks. Ka Euroopa Liidu üldiseks eesmärgiks on erisusi vähendada. Vanemates Euroopa riikides, kus sellist erisust kohaldatakse on see arvatavasti seotud traditsioonidega, traditsiooniliste tööstusharudega, mis on osaliselt riigi sümboliks.

LISA 3. Intervjuu Rahandusministeeriumi tolli- ja aktsiisipoliitika osakonna peaspetsialisti Kadri Kukega.

1. Kas Teie arvates on käibemaksudirektiivis tehtavad muudatused seoses väikeettevõtetega (lihtsustatud arvete kohaldamisala laienemine ja võimalus arvestada käibemaksu kassapõhiselt) piisavad? On need üldse vajalikud?

Võimalus arvestada käibemaksu kassapõhiselt on käibemaksudirektiivis juba ammu. See on olnud liikmesriikide valiku küsimus. Liikmesriigil on seni tulnud erandit taotleda sisendkäibemaksu mahaarvamise aja edasilükkamiseks. Eelnõu järgi ei pea liikmesriik enam erandit taotlema, vaid saab direktiivis sätestatud võimalust rakendada. Nii kassapõhine arvestus kui lihtsustatud arvete kohaldamisala laienemine on tehtud väikeettevõtjate huvides nende raamatupidamisarvestuse lihtsustamiseks ning kassavoogude parandamiseks. Arvan, et on hea, et need võimalused liikmesriikide jaoks direktiivis on ning väike-ettevõtlust võiks nende meetmetega toetada.

2. Kui tähtsaks hindate arvetele esitavate nõuete moderniseerimist?

Komisjoni algatus oli hea ja arve nõuete ühtlustamine ELis on tähtis ja lihtsustaks piiriüleseid tehinguid tegevate ettevõtjate elu. Paraku täielikku arve nõuete harmoniseerimist ei ole seni õnnestunud ELis saavutada.

3. Kas lihtsustatud arvete kohaldamisala laienemine toob endaga kaasa muudatusi käibemaksuseaduses? Kui, siis milliseid?

Vara sellest rääkida. Eelnõu pole veel vastugi võetud, jõustub see plaanide järgi alles 2013.a.