

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Liina Kivi

KÄIBEMAKSU TAGASTAMINE ÜHENDUSEVÄLISTE
RIIKIDE MAKSUKOHUSTUSLASTELE

Lõputöö

Juhendaja:

Elo Madiste, MA

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON
SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2009
Töö pealkiri: Käibemaksu tagastamine ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele	
Töö autor: Liina Kivi	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Käibemaksu tagastamine ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele“. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb kahest peatükist, inglisekeelsest kokkuvõttest ja kahest lisast. Töö maht ilma lisadeta on 38 lehekülge. Töös on kasutatud 28 allikat, millele on viidatud.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida ühepoolse käibemaksu tagastamise otstarbekust ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele. Töös antakse ülevaade käibemaksu tagastamisest mitteresidentidele Eestis, kirjeldatakse Soome, Rootsi, Taani ja Saksamaa regulatsioone välisriigi maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise osas ja analüüsitakse, kas ühepoolne käibemaksu tagastamine oleks Eestis otstarbekas. Eestis tagastatakse käibemaksu vastastikuse tagastamise põhimõttel. Taanis, Rootsis, Soomes tagastatakse käibemaksu ühepoolset.</p> <p>Läbiviidud analüüsi käigus selgus, et käibemaksu tagastatakse ühepoolset Euroopa Liidus 11 liikmesriigis. Ühepoolse käibemaksu tagastamise eesmärgiks võiks olla majanduse elavdamine, mistõttu on lõputöö teema aktuaalne.</p> <p>Autor jõudis seisukohale, et ühepoolne käibemaksu tagastamine kõikide riikide ettevõtjatele ei oleks otstarbekas. Tagastamise tingimused (piirmäärad) ei võimalda ühenduseväliste riikide ettevõtjatel alati käibemaksu tagasi taotleda, maksupettuste võimalus võiks suurened, kuna ettevõtjate tausta oleks raske kontrollida. Ühe võimalusena näeb autor käibemaksu tagastama hakkamist nende riikide ettevõtjatele, kellega on sõlmitud maksulepingud.</p>	
Võtmesõnad: Käibemaks, mitteresident, käibemaksu tagastamine, ühepoolne käibemaksu tagastamine, vastastikune käibemaksu tagastamine	
Keywords: Value-added tax (VAT), non-resident, VAT refund, irreciprocal VAT refund, reciprocal VAT refund	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor:	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja:	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU TAGASTAMINE MITTERESIDENTIDELE.....	6
1.1. Käibemaksuga maksustamise põhimõtted, püsiv tegevuskoht ja residentsus	6
1.2. Käibemaksu tagastamine mitteresidentidele.....	12
2. ÜHEPOOLNE KÄIBEMAKSU TAGASTAMINE JA VASTASTIKUSE TAGASTAMISE PRINTSIIP	21
2.1. Käibemaksu tagastamise tingimused ja reeglid Euroopa Liidu riikides	21
2.2. Ühepoolse käibemaksu tagastamise võimalikkus Eestis.....	28
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKAD	36
LISAD	39
Lisa 1. Intervjuu Ain Veidega (PriceWaterhouseCoopers).....	39
Lisa 2. Intervjuu Katrin Kullamaaga (Põhja maksu- ja tollikeskuse rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant).....	40

SISSEJUHATUS

Lõputöö teema on käibemaksu tagastamine ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele. Välisriikide ettevõtjad, kellel ei ole Eestis maksustavat käivet, ei saa seetõttu üldises korras sisendkäibemaksu maha arvata, kuid saavad taotleda käibemaksu tagastamist. Käibemaksu tagastatakse kindlatel tingimustel. Ettevõtja peab olema residentsusriigis registreeritud käibemaksukohustuslane ja kaubad või teenused, millelt käibemaksu tagasi taotletakse, peavad olema seotud taotleja äritegevusega.

Eestis tagastatakse käibemaksu kõikidele Euroopa Liidu liikmesriikide maksukohustuslastele. Ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele tagastatakse käibemaks ainult juhul, kui on lisaks täidetud tingimus, et välisriigi maksukohustulase asukohariigis on Eesti residendil käibemaksu tagasisaamise õigus ehk kehtib vastastikuse käibemaksu tagastamise põhimõte. Mõnedes Euroopa Liidu riikides, näiteks Soomes ja Rootsis, tagastatakse käibemaksu ühepoolset; olenemata sellest, kas taotleja asukohariigis Soome või Rootsi äriühingutele käibemaksu tagastatakse.

Lõputöö teema on aktuaalne, kuna käibemaksu ühepoolne tagastamine võib elavdada majandust ja praeguses majandusolukorras tuleks uurida võimalikke viise majanduse turgutamiseks.

Probleem seisneb selles, et enamike ühenduseväliste riikide ettevõtjad ei saa Eestist käibemaksu tagasi taotleda, kuna riikide vahel ei ole kokku lepitud käibemaksu tagastamist vastastikuse tagastamise põhimõttel. Eestil on käibemaksu tagastamise alased kokkulepped ühendusevälistest riikidest vaid Norra, Šveitsi, Horvaatia, Islandi ja Iisraeliga.

Töö eesmärgiks on analüüsida ühepoolse käibemaksu tagastamise otstarbekust. Töö eesmärgi saavutamiseks:

1. antakse ülevaade käibemaksu tagastamisest mitteresidentidele;
2. kirjeldatakse Soome, Rootsi, Taani ja Saksamaa regulatsioone välisriigi maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise osas;

3. analüüsitakse, kas ühepoolne käibemaksu tagastamine oleks Eestis võimalik ning otstarbekas.

Lõputöös kasutatakse teoreetilist uurimismeetodit; analüüsitakse olemasolevaid andmeid ja kirjandust. Andmeid kogutakse käibemaksualasest kirjandusest ja kehtivatest õigusaktidest ning viiakse läbi intervjuud vastava valdkonna asjatundjatega. Lõputöös on tegemist õigusliku uuringuga, majanduslikku analüüsi teostatud ei ole.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, millest esimeses selgitatakse käibemaksu, sisendkäibemaksu, residentsuse, püsiva tegevuskoha olemust ning kehtivaid mitteresidentidele käibemaksu tagastamise reegleid Eestis. Teises peatükis analüüsitakse Saksamaa, Soome, Rootsi ja Taani käibemaksu tagastamise reegleid mitteresidentidele ja ühepoolse käibemaksu tagastamise otstarbekust Eestis.

1. KÄIBEMAKSU TAGASTAMINE MITTERESIDENTIDELE

1.1. Käibemaksuga maksustamise põhimõtted, püsiv tegevuskoht ja residentsus

Eestis reguleerib käibemaksuga maksustamist 10. detsembril 2003. aastal vastu võetud käibemaksuseadus (edaspidi KMS)¹, mis põhineb Euroopa Liidu Nõukogu Direktiivil 2006/112/EÜ². Direktiivi kohaselt on käibemaksusüsteem lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkondi.

Kui isiku maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni, tekib isikul KMS alusel kohustus end käibemaksukohustuslaseks registreerida. Käibemaks on kehtestatud perioodilise maksuna, maksustamisperioodiks on kalendrikuu. Käibedeklaratsioone peab registreeritud käibemaksukohustuslane esitama Maksu- ja Tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Käibedeklaratsioonil deklareeritakse maksukohustuslase maksustatav käive erinevate maksumäärade kaupa³.

Käibemaks on lisandunud väärtuse maksu põhimõttel põhinev mitmetasandiline tarbimismaks. Lisandunud väärtuse maksu põhimõte võimaldab ettevõtjatel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid kas otseselt või kaudselt oma ettevõtluse tarbeks, rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist. Käibemaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning maksuga koormatakse iga müügietaapi, sealjuures vähendatakse maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra. Lisandunud väärtuse maksu põhimõte kehtib Euroopa Liidus käibelt arvestatud käibemaksu suhtes.⁴

Käibemaks on suunatud lõpptarbijale ja ei tohi ettevõtjat koormata. Olukorras, kus ettevõtjal puuduks võimalus käibemaksusumma arvutamisel sisendkäibemaksu maha arvata, sisaldaks

¹ RT I 2003, 82, 554; RT I 2008, 58, 329

² Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. ET I 11.12.2006 L 347/1

³ Rahandusministeerium. Käibemaks. <http://www.fin.ee/?id=280>. 25.03.2009

⁴ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 13-14

tema poolt pakutav kaup või teenus mitut käibemaksu, mistõttu võiks toote hind kujuneda konkurentide omast kõrgemaks ning tekkida turul konkurentsitõrked.⁵

Käibemaks on kaudne maks, sest käibemaksukohustuse kandja ja maksu tegelik maksja ei lange kokku. Maksukoormuse kandja võib olla nii füüsiline kui ka juriidiline isik (sealhulgas riik ja kohalik omavalitsus), kui nad ei kasuta ostetud kaupu või teenuseid ettevõtluse tarbeks. Enamasti on käibemaksu lõppmaksjaks füüsilised isikud, kes ostavad teenuseid ja kaupu ning maksavad seega kinni hinnas sisalduva käibemaksu.

Euroopa Liit tugineb kaupade ja teenuste vabale liikumisele, seega on käibemaksuseaduse efektiivse toimimise seisukohast oluline jälgida ühetaolise maksustamise põhimõtet, mille kohaselt tuleb kõiki maksumaksjaid kohelda võrdselt. Käibemaks on objektiivne ehk neutraalne maks, mille suurus sõltub kauba või teenuse liigist või väärtusest.⁶

Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine ehk sihtkohamaa põhimõte.⁷ Sihtkohamaa põhimõtte kohaselt veetakse kaup üle piiri, kuid maksustatakse ainult selles riigis, kus antud kaupa tarbitakse. Selle põhimõtte eeliseks on see, et kõikidel kaupadel lasub ühesugune maksukoormus, kui need kaubad tarbijatele maha müüakse.⁸

Kui tehingu käive ei teki Eestis, on üldjuhul vajalik kasutada nullmäära ehk maksustada tehing 0 % käibemaksuga. Sellisel juhul on tegemist pöördmaksustamisega. Teises riigis asuv ostja arvestab käibemaksu saadud kaubalt või teenuselt enda asukohariigis ise ning Eestis asuval müüjal sellega seoses mingeid kohustusi ei teki.⁹

Sisendkäibemaksu mõiste on siseriiklikult sätestatud KMS §-s 29 lõikes 3. Sisendkäibemaks hõlmab teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluvat käibemaksu ja kauba impordilt tasutavat käibemaksu. Lisaks on sisendkäibemaks ka ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult (kes ei ole Eestis registreeritud

⁵ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 15

⁶ *samas*, 15-16

⁷ *samas*, 17

⁸ Terra, B. 2006. Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 12

⁹ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 100-101

maksukohustuslasena) saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks ja ühendusesiseselt soetamiselt, ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

Sisuliselt on sisendkäibemaks kaupade või teenuste ostmisel tasutud käibemaks. Maksustamisperioodil riigile tasutav käibemaks võrdub arvestatud käibemaksu ning sisendkäibemaksu vahega. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub nõuetekohase arve alusel sellel maksustamisperioodil, mil müüjal käive tekkis. Ettevõtlusega mitteseotud kuludelt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud.¹⁰ Käibemaksu tasumist tõendab arve. Arve saajal ei ole aga kohustust kontrollida, kas arve väljastaja on käibemaksu deklareerinud või tasunud.

Eestis on lisaks käibemaksu alandatud määrale kehtestatud ka nullmäär ning maksuvaba käive. Maksuvabastus ei anna erinevalt nullmäärast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Maksuvaba toote tarbija maksab sisuliselt toote hinna sees kinni müüja poolt tasutud käibemaksu, sest toote omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra.

Sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist rakendatakse, kui maksukohustuslane kasutab samal ajal kaupu või teenuseid maksuvaba ja maksustatava käibe tarbeks või kui kaupu-teenuseid kasutatakse osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel. Esimesel juhul tuleb vastavalt maksumaksja valikule ja tulenevalt KMS-st rakendada kas proportsionaalset sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodit või proportsionaalse meetodi ja otsearvestuse segameetodit. Teine juhus on seotud selliste maksumaksjatega, kes ei tegele ainult ettevõtlusega (näiteks mittetulundusühingud).

Proportsionaalse meetodi puhul korrutatakse käivete suhtarvuga läbi kõikidelt soetatud kaupadelt või saadud teenustelt tasutud käibemaks. Käivete suhtarv on sisendkäibemaksu korrutis maksustatava käibe ja kogukäibe suhtega. Segameetodi puhul jagatakse kõik kaubad-teenused kolme gruppi. Maksustatava käibe grupilt arvatakse maha kogu sisendkäibemaks.

¹⁰ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 179

Maksuvaba käibe grupilt ei arvata sisendkäibemaksu üldse maha. Kolmanda grupi suhtes rakendatakse osalise mahaarvamise suhtarvu.¹¹

Kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem maksukohustuslase mahaarvatavast sisendkäibemaksust, tagastatakse enamakstud käibemaks ettevõtjale. Vastavalt maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS)¹² § 33, on sellisel juhul tegemist tagastusnõudega.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõte on lisandunud väärtuse maksu administreerimise tehnika kõige olulisem lüli. See valdkond põhjustab ka palju maksuvaidlusi. Lisandunud väärtuse maksustamine tagatakse niiviisi, et arvutatakse kõigepealt müügikäibele vastav maksusumma ning seejärel arvatakse maksusummast maha müügikäibe tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest teistele ettevõtjatele tasutud käibemaks. Lisandunud väärtust ei arvutata mitte otse välja, vaid maksusummade vahe kaudu.¹³

Lisandunud väärtuse maksu printsüübist kinnipidamine mängib olulist rolli käibemaksu harmoniseerimises Euroopa Liidus. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mittemahaarvatava käibemaksu võrra. Selline kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest see on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Kui aga tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib teatud ettevõtjatel võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise.¹⁴

Lähtuvalt käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhimõttest, on ettevõtjatele käibemaksu tagastamine vajalik käibemaksu kumuleerumise ehk kuhjumise vältimiseks. Riikidevaheline vastastikune käibemaksu tagastamise protseduur on kasutusel paljudes riikides, kuid tagastamise tingimused varieeruvad erinevates riikides. Euroopa Liidu piires ei

¹¹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 421

¹² RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 60, 331

¹³ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 412

¹⁴ Lind, K. 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuseaduses – *Juridica* 2001, IV

tohi ettevõtja jaoks olla tähtsust, millisest riigist ettevõtluses kasutatavaid teenuseid või kaupu ostetakse. Kui ettevõtja ei saa välisriigis sisendkäibemaksu mahaarvamise üldkorda rakendada, kuid ettevõtlusega seotud kulutused on selles riigis tehtud, tuleb käibemaks siiski ettevõtjale tagastada.¹⁵

Juriidilist isikut loetakse residendiks, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Eesti resident on Euroopa äriühing ja Euroopa ühistu, kelle asukoht on registreeritud Eestis. Juriidiline isik on mitteresident, kui teda ei loeta residendiks ehk ta ei vasta residentsuse kriteeriumidele.¹⁶

Mitteresidendi mõiste alla mahuvad ka kõik välismaised riigiasutused, seltsingud, täisühingud jm, kes ei ole küll juriidilised isikud, kuid mida loetakse asukohariigis ettevõtteks ja käibemaksukohustuslaseks. Kui ühendus või asutus on oma asukohariigis käibemaksukohustuslane või esitab sellekohase tõendi, siis tuleb teda lugeda mitteresidendiks, kes vastab käibemaksu tagastamise tingimustele.¹⁷

Füüsiline isik on tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS)¹⁸ kohaselt resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Isik loetakse residendiks alates tema Eestisse saabumise päevast. Samuti on resident välisteenistuses viibiv Eesti riigiteenistuja. Füüsilisele isikule tagastatakse käibemaksu kui ta on käibemaksukohustuslaseks registreeritud või on tegemist ettevõtjaga (näiteks Eestis füüsilisest isikust ettevõtja).

Käibemaksu tagastamise puhul on oluline, et tegemist oleks käibemaksukohustuslasega, ettevõtlusvorm ei oma tähtsust. Erinevates riikides esineb erisuguseid ettevõtlusvorme, näiteks Eestis füüsilisest isikust ettevõtja. Välisriikides ei pruugi sellist ettevõtlusvormi esineda. Ometi on füüsilisest isikust ettevõtjal võimalik end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida ja seega ka välisriigis vajadusel käibemaksu tagasi taotleda.

¹⁵ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 250

¹⁶ Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi tulu maksustamisest Eestis 2009. aastal. <http://www.emta.ee/?id=25133&highlight=mitteresident#ankur1> 11.03.2009

¹⁷ Lehis, L. Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus, 701

¹⁸ RT I 1999, 101, 903; RT I 2009, 3, 15

Püsiv tegevuskoht on MKS § 9 lg 3 kohaselt koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Püsiv tegevuskoht on ka mitteresidendil, kelle majandustegevus Eestis toimub vastavalt TuMS-s sätestatule volitatud esindaja kaudu. TuMS kohaselt on püsiv tegevuskoht muuhulgas filiaal; juhtimiskeskus, kontor, tehas või töökoda; ehitusplats, ehitus-, seadmestamis- või montaažitööde koht; koht, kus toimub loodusvara uurimine või kasutuselevõtmine, samuti nendega seotud järelevalvealane tegevus või koht, kus toimub teenuste (sealhulgas juhtimis- ja konsultatsiooniteenuste) osutamine.

TuMS § 7 lg 2 kohaselt loetakse juhul, kui Eestis tegutseb mitteresidendi esindaja, kes on volitatud tegema ja korduvalt teeb mitteresidendi nimel tehinguid, et mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht selle esindaja poolt mitteresidendi nimel Eestis tehtud tehingute osas. Mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu saadud tulu maksustamine põhineb TuMS § 53.¹⁹ Püsiva tegevuskoha olemasolul Eestis, ei saa äriühing käibemaksu tagasi taotleda kui mitteresident.

Püsiv tegevuskoht on seega reguleeritud nii MKS-s kui ka TuMS-s ning lisaks ka maksulepingutes. Eestis on põhiliseks püsiva tegevuskoha määramise aluseks siiski TuMS § 7 lg 2 ning MKS § 9 lg 3 mõistet kasutatakse vähem. Samas aga pole KMS ja TuMS omavahel hierarhiliselt seotud ning maksulepingutes on reguleeritud tulumaksu küsimused. KMS ei anna juhiseid, millist mõistet ning seadust eelistada. Pole selge, millisest definitsioonist käibemaksu puhul lähtuda.

Juhul kui välisriigi isikul on Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb Eestis ettevõtlusega, tekib tal endal püsiva tegevuskoha kaudu Eestis maksustatav käive. Kui käibe maht ületab maksukohustuslasena registreerimise piirmäära 250 000 krooni, on isik kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isikul puudub sel juhul ka õigus Eestis sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ning omades Eestis püsivat tegevuskohta, ei saa ta käibemaksu tagasi ka käibemaksu tagastamise protseduuri kaudu.²⁰

¹⁹ Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi tulumaksuga maksustamise juhend. <http://www.emta.ee/?id=14517>. 16.03.2009

²⁰ Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. i.K, 20

Välisriigi isik kaotab õiguse käibemaksu tagastusele seoses Eestis asuva püsiva tegevuskohaga üksnes juhul, kui ta selle püsiva tegevuskoha kaudu tegeleb ettevõtlusega Eestis. Näiteks esinduskontorina tegutseva filiaali puhul säilib välisriigi maksukohustuslasel õigus käibemaksutagastusele.²¹ Maksulepingute regulatsioonide alusel ei tekita abistava iseloomuga tegevus püsivat tegevuskohta. Välismaiste ravimifirmade filiaalide puhul näiteks aga on TuMS § 7 lg 1 järgi tegemist püsiva tegevuskohaga, kuid maksulepingute järgi mitte. On vaieldav, kas käibemaksu tagastav riik peaks arvestama sellega, et välisriigi ettevõtjal ei teki püsivat tegevuskohta maksulepingu järgi, kui näiteks siseriikliku seaduse alusel võiks lugeda püsiva tegevuskoha tekkinuks. Kusjuures maksulepingud ega TuMS ei ole otseselt käibemaksuga seotud.

1.2. Käibemaksu tagastamine mitteresidentidele

Euroopa Liit on poliitilise ja majanduslase koostöö partnerlus. Majandusliit peab tagama ühenduse sees kaupade ja teenuste vaba liikumise. Sellel põhjusel on liidusiseselt kasutusel ühtne käibemaksu tagastamise regulatsioon. Liidusiseselt kehtivad liikmesriikidele käibemaksu tagastamisel ühtsed nõuded. Eesti ettevõtjatel on õigus käibemaksu tagastamist taotleda kõigist 27 liikmesriigist.²²

Eesti siseste tehingute puhul arvatakse kuludes sisalduv sisendkäibemaks kaupade ja teenuste võõrandamisel maha nii, et maksuhaldurile tasutakse käibemaksu reaalselt ainult lisandunud väärtuselt. Kui aga teises riigis kaupu või teenuseid soetades tekivad kulutused, mis sisaldavad sealset käibemaksu, pole seda võimalik Eestis tasumisele kuuluvast sisendkäibemaksust maha arvata.²³

²¹ Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. i.K, 21

²² Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 251

²³ *samas*, 249-250

Eelpool kirjeldatud olukorras on äriühingul kolm võimalust:

- 1) kui Eesti ettevõtja on teises riigis käibemaksukohustuslaseks registreeritud, siis on tal õigus selles riigis tekkinud kuludes sisalduv käibemaks maha arvata sealsete reeglite kohaselt seal tasumisele kuuluvast käibemaksust;
- 2) välisriigis tasutud käibemaks jääb lõplikuks kuluks ning kujuneb seega ka kauba või teenuse hinna osaks;
- 3) Eesti ettevõtja taotleb välisriigis tasutud käibemaksu tagasi vastavalt konkreetse riigi reeglitele. Käibemaksu tagastamisel kehtivad Euroopa Liidu liikmesriikide vahel ühtsed nõuded, mis ei laiene liiduvälistele riikidele.²⁴

Kui ostjal pole võimalik kohaldada sisendkäibemaksu mahaarvamise või pöördmaksustamise regulatsiooni, siis muutub käibemaksu tagastamine aktuaalseks. Ettevõtjatevahelistes tehingutes rakendatakse üldjuhul sihtkohamaa printsiipi, mille kohaselt toimub käibemaksuga maksustamine riigis, kus asub teenuse või kauba lõpptarbija. Kui Eesti maksukohustuslane ostab teenuseid või kaupu teise liikmesriigi ettevõtjalt, deklareerib ja arvestab ostja käibemaksu oma käibedeklaratsioonil ning müüja kohaldab üldjuhul nullmäära.²⁵

Käibemaksu tagastamise vajadus tekib siis, kui kauba või teenuse müügil Eesti (välisriigi) ettevõtjatele ei ole võimalik tehingu toimumise riigis nullmäära rakendada. Selliseks juhuks võib olla asjaolu, et tehingu raames ei ole täidetud ühendusesisese soetamise ja käibe rakendamiseks vajalikud tingimused. Näiteks kaup müüakse teises liikmesriigis Eesti ettevõtjatele, aga ei toimetata teise liikmesriiki või ei ole teise liikmesriiki toimetamine piisavalt tõendatud. Lisaks tekib paljude teenuste puhul käive alati liikmesriigis, kus teenust ettevõtjatele osutati. Sellised teenused on näiteks ärireiside raames ostetud transport, majutus, toitlustamine jne.²⁶

MKS § 33 alusel on maksumaksjal õigus saada tagasi maksuhaldurile seaduses ettenähtust suuremas summas tehtud makse ja rahalise kohustuse tasumisel tekkinud enammakse. See õigus laieneb ka isikule, kellel on seadusest tulenev õigus maksusumma või kulude

²⁴ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 250

²⁵ *samas*, 251

²⁶ *sama*

hüvitamisele või tagastamisele maksuhalduri poolt. KMS § 35 reguleerib välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamist.

Käibemaksu tagastamine asendab sisendkäibemaksu mahaarvamist. Välismaa ettevõtjad, kellel ei ole Eestis maksustavat käivet ja kes seetõttu ei saa üldises korras sisendkäibemaksu maha arvata, saavad taotleda käibemaksu tagastamist. Käibemaksu tagastamise eelduseks on fakt, et välismaa ettevõtja kasutab kaupu või teenuseid välismaal maksustatava käibe tarbeks. Käibemaksu tagastamine võimaldabki antud situatsioonides käibemaksu kumulatsiooni vältida.²⁷

Eraisikud käibemaksu tagasi taotleda ei saa. Käibemaksu tagastamise protseduur puudutab selliseid kaupu ja teenuseid, millele ei ole administratiivsetel põhjustel Eestis võimalik nullmäära rakendada. Näiteks välismaa ettevõtja toimetab kauba ise Eestist välja või kasutab Eestis (sideteenused, majutusteenused, transpordivahendi hooldamine, kütus jne). Samadel põhimõtetel tagastatakse välisriikides käibemaksu Eesti ettevõtjatele.²⁸

Alates Euroopa Liiduga liitumisest 01.05.2004 tagastatakse käibemaksu ühenduseväliste riikide ettevõtjatele ja liikmesriikide ettevõtjatele erinevate reeglite kohaselt. Enne Euroopa Liiduga liitumist kehtisid Eestis kõikide riikide ettevõtjatele ühesugused reeglid. Varem tagastati Eesti käibemaksu välismaistele ettevõtjatele kord aastas ja tingimusel, et tagasi taotletud käibemaksusumma oli suurem kui 5000 krooni aastas. Kehtis ka vastastikuse põhimõte, mille kohaselt välisriik peab samuti Eesti ettevõtjatele käibemaksu tagastama. Need nõuded kehtivad nüüd ainult ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele.²⁹

Euroopa Liidus reguleerivad käibemaksu tagastamist mitteresidentidele kaks eraldi direktiivi.³⁰ 06.12.1979 direktiiv 79/1072/EMÜ (edaspidi kaheksas direktiiv)³¹ reguleerib käibemaksu tagastamist Euroopa Liidus liikmesriikide ettevõtjatele. 17.11.1986 direktiiv 86/560/EMÜ (edaspidi kolmeteistkümnes direktiiv)³² reguleerib käibemaksu tagastamist

²⁷ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 417

²⁸ sama

²⁹ sama

³⁰ Lehis, L. Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus, 699

³¹ Euroopa Nõukogu direktiiv 79/1072/EMÜ EÜT 27.12.1979 L 331/11

³² Euroopa Nõukogu direktiiv 86/560/EMÜ EÜT 21.11.1986 L 326/40

ühenduseväliste riikide ettevõtjatele. KMS § 35 reguleerib Eestis välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamist. Välisriigi maksukohustuslasele tagastatakse tema ettevõtluses kasutatava kauba (välja arvatud kinnisasi) importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaks kirjaliku taotluse alusel seal toodud pangakontole.

Käibemaksu tagasisaamiseks peavad olema täidetud kindlad tingimused. Välisriigi maksukohustuslane on kohustatud oma asukohariigis maksuma käibemaksu ettevõtjana ja tal peab puuduma Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta Eestis ettevõtlusega tegeleb. Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba importimisel, soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks oma arvestatud käibemaksust maha arvata.

KMS kohaselt peab liikmesriigi maksukohustuslasele tagastatava käibemaksu summa olema kalendriaastas vähemalt 400 krooni või vähemalt 3000 krooni juhul, kui taotlus esitatakse perioodi kohta, mis on pikem kui kolm kuud, kuid lühem kui kalendriaasta. Kaheksanda direktiivi kohaselt on minimaalsed tagastamisele kuuluvad käibemaksusummad 200 eurot kvartali ja 25 eurot aasta kohta. Liikmesriikidel on õigus kehtestada kõrgemaid miinimumsummasid.

Maksimaalseid tagastatavaid käibemaksusummasid kaheksas direktiiv ette ei näe. Minimaalsed summad on kehtestatud administratiivsetel põhjustel ning et vältida suurt arvu väikesesummalisi tagastustaotlusi. Minimaalsed tagastatavad summad Euroopa Liidu väliste riikide residentidele ei tohi direktiivi kohaselt olla madalamad kui liikmesriikide ettevõtjatele ettenähtud määrad (200 ja 25 eurot)³³. Kui tegu on ühendusevälise riigi maksukohustuslasega, peab tagastatava käibemaksu summa KMS kohaselt olema kalendriaastas olema vähemalt 5000 krooni.

Taotlus käibemaksu tagasisaamiseks esitatakse importimise või ostude sooritamise aastale järgneva kalendriaasta esimese poolaasta jooksul Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskusele. Maksuhaldur märgistab kõik talle esitatud arved ning dokumendid ja tagastab need välisriigi maksukohustuslasele koos taotlusest tehtud koopiaga ühe kuu jooksul arvates

³³ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 29

taotluse saamise päevast.³⁴ Taotluste esitamise tähtjaks on kauba soetamisele või teenuse saamisele järgneva aasta 30. juuni.³⁵

Kui isik on ühendusevälise riigi maksukohustuslane, tagastatakse KMS kohaselt Eestis isikule tema ettevõtluses kasutatava kauba, välja arvatud kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaks, kui lisaks eelnevalt välja toodud nõuetele on täidetud tingimus, et välisriigi maksukohustulase asukohariigis on Eesti residendil käibemaksu tagasisaamise õigus.

KMS § 35 lõike 8 alusel tagastatakse kauba importimisel tasutud sisendkäibemaks juhul, kui kaup imporditakse Eestist, kuid on mõeldud teises liikmesriigis toimuva ettevõtluse tarbeks. Kuna kaup toimetatakse Eestist teise liikmesriiki pärast impordikäibemaksu tasumist, tekib isikul teises liikmesriigis kohustus tasuda käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt. Et vältida käibemaksu kumuleerumist, on isikul õigus impordi käibemaksu tagastamisele, kui ta tõendab, et käibemaks selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt on teises liikmesriigis makstud. Kuna reeglina saab isik antud juhul impordi sisendkäibemaksu kas maha arvata või üldkorras tagasi küsida, on see säte mõeldud nende erijuhtude tarbeks, kus isikul puudub muu võimalus käibemaksu tagasisaamiseks.³⁶

Kui maksukohustuslane annab transpordivahendi (välja arvatud sõiduauto) üürile, rendile või kasutusvaldusse ühendusevälise riigi isikule, tagastatakse tema taotluse alusel sellelt teenuselt tasutud käibemaks. Kuid ta peab tõendama, et transpordivahendit kasutati ühendusevälises riigis ning sellelt teenuselt makstakse käibemaksu ka ühendusevälises riigis.

Selline regulatsioon võimaldab vältida topeltmaksustamist, mis võib tekkida seoses transpordivahendi rendile andmisega ühendusevälise riigi isikule. Antud juhul teenuse käibe tekkimise kohaks on rendile andja asukohariik (Eesti). Osades riikides (näiteks Venemaal)

³⁴ Välisriigi maksukohustulasele käibemaksu tagastamise kord ja käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm ning humanitaarabi korras kaupa eksportivale isikule käibemaksu tagastamise kord. Rahandusministri 07. aprilli 2004. a määrus nr 68. RTL 2004, 44, 751; RTL 2005, 126, 1996

³⁵ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksu tagastamine välisriigi maksukohustuslastele. <http://www.emta.ee/?id=3237>. 11.03.2009

³⁶ Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. i.K, 130

kehtib aga transpordivahendite (väljaarvatud sõiduauto) rendi puhul rendile võtja ehk teenuse saaja asukohariigi põhimõtte, seega maksustatakse antud teenust ka Venemaal.³⁷

Eesti maksukohustuslasele tagastatakse transpordivahendi renditeenuselt tasutud Eesti käibemaks, kui ta tõendab, et sellelt teenuselt makstakse käibemaks ka ühendusevälises riigis. Lisaks tõendamisele, et transpordivahendit rendilepingu alusel realselt kasutatakse ühendusevälises riigis, peab maksukohustuslane tõendama, et vastav renditeenus on maksustatav ka selles ühendusevälises riigis teenuse saaja kaudu. Selleks tuleb maksukohustuslasel esitada välisriigi maksuhalduri tõend selle kohta, et vastava riigi seaduste kohaselt tuleb teenuse saajal käibemaks tasuda selles riigis ning teenuse saaja on käibemaksukohustuslane.³⁸

Teise liikmesriigi maksukohustuslasel õigus saada tagasi käibemaksu üksnes sellistelt kaupadelt ja teenustelt, mille osas on ka Eesti maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Näiteks ei saa Eestist käibemaksu tagasi taotleda teiste liikmesriikide reisibürood, kes rakendavad reisiteenuste osutamisel reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorda. Samuti ei saa tagasi taotleda käibemaksu külaliste vastuvõtuks soetatud kaupadelt või teenustelt või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks soetatud kaupadelt või teenustelt.³⁹ Piirang ei kehti töölähetuses töötajate majutamiseks kasutatud teenuste või kaupade sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Käibemaksu tagasisaamiseks tuleb esitada vormikohane avaldus (vorm KMT ehk taotlus käibemaksu tagastamiseks välisriigi maksukohustuslasele) ning sellele tuleb lisada originaalarved, mis vastavad KMS § 37 nõuetele.⁴⁰ Välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise kord ja esitatava taotluse vorm on kehtestatud rahandusministri 07.04.2004 määrusega nr 68, mida on muudetud rahandusministri 27.12.2005 määrusega nr 89.⁴¹

³⁷ Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. i.K, 130-131

³⁸ *samas*, 131

³⁹ *samas*, 129

⁴⁰ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 418

⁴¹ Välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise kord ja käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm ning humanitaarabi korras kaupa eksportivale isikule käibemaksu tagastamise kord. Rahandusministri 07. aprilli 2004. a määrus nr 68. RTL 2004, 44, 751; RTL 2005, 126, 1996

Arvetele esitatavad nõuded on ühtlustatud kogu Euroopa Liidu ulatuses.⁴² Arve tuleb esitada seitsme päeva jooksul alates tehingu toimumisest. Arvele tuleb märkida arve järjekorranumber, arve väljastamise kuupäev, maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number, kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress. Arvel peab kajastuma kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel, kauba või teenuse nimetus või kirjeldus, kauba kogus või teenuse maht, kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast, kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud, maksustatav summa käibemaksu määrade kaupa koos kohaldatavate käibemaksu määradega või maksuvaba käibe summa ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma eesti kroonides.

2004. aasta kohta esitati Maksu- ja Tolliametile 707 taotlust (vorm KMT) 24 riigi maksukohustuslaste poolt. Taotlusi esitati Austria, Belgia, Tšehhi, Küprose, Taani, Saksamaa, Soome, Prantsusmaa, Suurbritannia, Hollandi, Ungari, Iirimaa, Itaalia, Läti, Leedu, Norra, Portugali, Poola, Slovakkia, Sloveenia, Hispaania, Rootsi, Šveitsi ja Ameerika Ühendriikide maksukohustuslaste poolt.⁴³

2005. aasta kohta oli taotlusi 961. Erinevalt 2004. aastast ei taotlenud käibemaksu tagasi Portugali ja Ameerika Ühendriikide maksukohustuslased, lisaks eelpool nimetatud riikidele taotleti käibemaksu tagasi ka Kreeka maksukohustuslaste poolt.⁴⁴ 2006. aasta kohta esitati taotlusi 984, võrreldes 2004. aasta taotlejatega, ei esitatud taotlusi Irimaalt ja Ameerika Ühendriikidest.⁴⁵ 2007. aasta kohta esitati 1053 taotlust, samadest riikidest, kust 2004. aastalgi käibemaksu tagasi taotleti, välja arvatud Ameerika Ühendriigid.⁴⁶

Eelpool toodud informatsioonist selgub, et peale Euroopa Liiduga liitumist 2005. aastal, ei ole oluliselt muutunud riikide arv, millede maksukohustuslased Eestist käibemaksu tagasi taotlesid. Alates 2005. aastast ei ole Ameerika Ühendriikide maksukohustuslased käibemaksu

⁴² Rahandusministeerium. Käibemaks. <http://www.fin.ee/?id=280>. 25.03.2009

⁴³ Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2004

⁴⁴ Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2005

⁴⁵ Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2006

⁴⁶ Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2007

Eestist tagasi taotlenud. Kuid ka Ameerika Ühendriikide residendi käibemaksu tagastamise taotlust 2004. aasta kohta ei rahuldatud, kuna kõnealuses riigis ei ole kehtestatud lisandunud väärtuse maksu (sellist käibemaksu nagu Eestis) vaid müügitaks. Seega ei saa Ameerika Ühendriikidega rakendada vastastikuse tagastamise printsiipi, kuna müügitaksu ei tagastata ettevõtetele. Aastate lõikes on mõnevõrra kasvanud taotluste arv. Suurenenud taotluste üldarv võib olla tingitud näiteks ettevõtjate teadmiste paranemisest, maksuesindajate teenuste laialdasemast kasutamisest, suuremast hulgast ettevõtjatest, kes Eestist on kaupu või teenuseid ostma hakanud.

Vesteldes Põhja maksu- ja tollikeskuse rahvusvahelise maksustamise talituse konsultandi Katrin Kullamaaga selgus, et enamasti küsitakse vormi KMT alusel tagasi käibemaksu hotelliarvete eest, diiselkütuse ostu ning vagunite rendi eest. Samas jäi kõlame fakt, et raske on hinnata, millised on peamised kaubad ja teenused, millelt käibemaksu tagastatakse. Iga juhtumi korral tuleb hinnata, kas kaup või teenus on seotud ettevõtlusega või mitte.⁴⁷

Eesti käibemaksuseaduse regulatsioon käibemaksu tagastamise osas on sisuliselt kaheksanda ja kolmeteistkümnenda direktiivi otsetõlge. Arvestades, et ka teiste liikmesriikide seadustes on käibemaksu tagastamise üldpõhimõtted direktiiviga ühtlustatud, peavad ka Eesti ettevõtjad käibemaksu tagasitaotlemisel lähtuma samadest põhimõtetest, mis on sätestatud Eesti seaduses ehk tingimustest, mille alusel Eesti riik tagastab käibemaksu teiste liikmesriikide ettevõtjatele.⁴⁸

Kuna käibemaksu tagastamise detailid ja regulatsioon on erinevates liikmesriikides erinevad, tuleb ettevõtjatel, kes soovivad välisriigist käibemaksu tagasi taotleda, tihti pöörduda küsimustega vastavate liikmesriikide pädevate ametivõimude poole. See eeldab suhtlemist mõnes rahvusvahelises keeles, näiteks inglise, saksa, prantsuse keeles. Paljud ettevõtjad kasutavad käibemaksu tagasitaotlemisel vastavat teenust pakkuvate konsultantide abi.⁴⁹ Konsultandi kasutamine pole suuremas osas Euroopa Liidu riikidest kohustuslik, kuid on soovitatav.

⁴⁷ Intervjuu Katrin Kullamaaga (Põhja maksu- ja tollikeskuse rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant). Autori üleskirjutis. Tallinn. 26.03.2009; Lisa 2. Intervjuu Katrin Kullamaaga (Põhja maksu- ja tollikeskuse rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant)

⁴⁸ Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 252

⁴⁹ *amas*, 254-255

Kaheksanda direktiivi kohane käibemaksu tagastamiskord on tekitanud paljude aastate jooksul probleeme nii ettevõtjatele kui liikmesriikide ametiasutustele. On esinenud kaebusi ettevõtjatelt ja nende esindusorganisatsioonidelt saadaolevate tagastuste laekumise viibimise kohta. Komisjon on seetõttu teinud ettepaneku kaheksandas direktiivis sätestatud tagastamiskorra kaasajastamise alternatiivse mooduse kohta ilma selle põhiprintsiipe muutmata. Kavandatud korra kohaselt käsitleb tagastamisavaldusi liikmesriik, kus käibemaksu maksti. Tagastamisele kuuluv summa määratakse kindlaks selle liikmesriigi eeskirjade kohaselt, kus tehti kulutused, ning see liikmesriik sooritab tagasimaksed otse avalduse esitanud maksukohustuslasele.⁵⁰

Kavandatud muudatused puudutavad kaasaegse tehnoloogia kasutamist tagastamisavalduste esitamiseks. Maksukohustuslane esitaks tagastamisavalduse elektroonilisel teel veebiportaali kaudu, mida haldab maksukohustuslase registrijärgse asukoha maksuamet. Nimetatud portaal suunaks avalduse liikmesriiki, kus kulud tekkisid.⁵¹

Asukohaliikmesriik teostaks oma maksukohustuslaste andmebaasi esialgse kontrolli ning see algne tõendamine asendaks praegust sertifikaati, millega asukohaliikmesriik kinnitab maksukohustuslase seisundi. Andmete ülekandmine asukohaliikmesriigilt tagastamisliikmesriigile oleks kinnituseks selle kohta, et avalduse esitaja on tegutsev maksukohustuslane. Praeguse korra elektroonilisele kujule üleviimine tähendaks tagastavatele liikmesriikidele vähem tööd.⁵² Seega saaks Eestis asuv ettevõtja esitada tagastamistaotlusi Maksu- ja Tolliametile muudes liikmesriikides makstud käibemaksu tagastamiseks.⁵³

Otsus tagastamistaotluse kohta tuleb teha liikmesriigi (kus käibemaks tasuti) maksuhalduri poolt nelja kuu jooksul taotluse sisseandmisest. Liikmesriikides käivad ettevalmistused elektroonilise süsteemi käivitamiseks 2010. aastal.⁵⁴

⁵⁰ Ettepanek Nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksukohustuse lihtsustamiseks. Seletuskiri. 29.10.2004

⁵¹ *sama*

⁵² *sama*

⁵³ Veide, A. Euroopa komisjoni uuest ettepanekust käibemaksu vallas – Maksumaksja 2005, I

⁵⁴ Council Directive 2008/9/EC 12.02.2008 L 44/23. *Autori tõlge*

2. ÜHEPOOLNE KÄIBEMAKSU TAGASTAMINE JA VASTASTIKUSE TAGASTAMISE PRINTSIIP

2.1. Käibemaksu tagastamise tingimused ja reeglid Euroopa Liidu riikides

Kolmeteistkümnenenda direktiivi kohaselt ei tohi käibemaksu tagastamise süsteem eelistada Euroopa Liidu riike ühenduseväliste riikidele. Euroopa Liidu riigid võivad käibemaksu tagastamise teha sõltuvaks tagastamisest vastavas kolmandas riigis. Kõik Euroopa Liidu riigid pakuvad ametlikult käibemaksu tagastamist ühenduseväliste riikide ettevõtjatele.⁵⁵

Ühenduseväliste riikidele käibemaksu tagastamise reeglite kehtestamisel lähtuvad liikmesriigid kolmeteistkümnenendast direktiivist. Kolmeteistkümnenenda direktiivi kehtestamisel on võetud arvesse, et ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslaste puhul võivad liikmesriigid käibemaksu tagastamisest keelduda või kehtestada eritingimusi. Lisaks on ühenduse ja kolmandate riikide vaheliste kaubandussuhete ühtlase arengu tagamisel vaja arvesse võtta kolmandates riikides eettulevaid erinevaid olukordi ning vältida teatud maksude tasumisest hoidumise ja maksude vältimise vorme.

Kolmeteistkümnenenda direktiivi kohaselt on ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslane isik, kes ei ole liikmesriigi poolt määratud ajavahemiku jooksul, liikmesriigi territooriumil omanud ettevõtet või püsivat tegevuskohta, kus äritehinguid teostatakse. Või sellise ettevõtte või püsiasukohaga allüksuse puudumise korral omanud alalist elu- või asukohta liikmesriigi territooriumil ning kes ei ole liikmesriigi poolt kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul tarninud kaupu või pakkunud teenuseid liikmesriigis, välja arvatud maksust vabastatud veoteenused ja veoteenuste lisateenused ning teenused, mille puhul kohustub maksu maksma ainult teenuse saaja.

Liikmesriik võib tagastada igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil

⁵⁵ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 22

talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse sellisteks tehinguteks või teenuste pakkumiseks, mille puhul kohustub maksu maksma ainult teenuse saaja.

Kolmeteistkümnes direktiiv annab võimaluse muuta käibemaksutagastused sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes või nõuda maksuesindaja määramist. Eestis on käibemaksutagastused sõltuvad kolmandate riikide antavate soodustustest, kehtib vastastikuse käibemaksu tagastamise põhimõte. Näiteks, kui Brasiilia Liitvabariigi maksuhaldur tagastab käibemaksu Eesti ettevõtjatele, siis tagastab Eesti maksuhaldur käibemaksu Brasiilia Liitvabariigi ettevõtjatele jne. Maksuesindaja määramist Eesti seadus ei nõua.

Euroopa Liidu riikidest tagastavad vastastikuse tagastamise põhimõttel Euroopa Liidu välistele ettevõtjatele käibemaksu Hispaania, Sloveenia, Slovakkia Vabariik, Poola, Leedu, Läti, Itaalia, Ungari, Kreeka, Saksamaa, Tšehhi Vabariik, Küpros, Bulgaaria, Portugal, Eesti ja Suurbritannia. Ülejäänud riigid – Rootsi, Rumeenia, Holland, Malta, Luksemburg, Iirimaa, Prantsusmaa, Soome, Taani, Belgia ja Austria, tagastavad käibemaksu ühepoolselt ehk olenemata sellest, kas vastavas Euroopa Liidu välises riigis nende riikide ettevõtjatele käibemaksu tagastatakse.⁵⁶

Kolmeteistkümnendas direktiivis on sätestatud, et käibemaksutagastused tehakse maksukohustuslase avalduse põhjal. Liikmesriikidel on õigus määrata kindlaks avalduste esitamise kord, kaasa arvatud vastavad tähtajad, ajavahemiku, mida avaldus peaks hõlmama, avalduste vastuvõtmiseks pädeva ametiasutuse ja miinimumsummad, mille suhtes võib avalduse esitada. Liikmesriigid määravad kindlaks ka tagastamise korra, kaasa arvatud vastavad tähtajad.

Vastavalt kolmeteistkümnendale direktiivile võivad liikmesriigid avalduse esitajale kehtestada sellised kohustused, mida on vaja, et määrata kindlaks, kas avaldus on põhjendatud, ja et vältida pettusi. Eelkõige aga kehtestada kohustuse esitada tõendid selle kohta, et ta on tegelenud äritoimingutega. Avalduse esitaja peab kirjalikult kinnitama, et kindlaksmääratud

⁵⁶ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 23

ajavahemiku jooksul ei ole ta teostanud ühtegi tehingut, mis ei vasta direktiivis 2006/112/EÜ sätestatud tingimustele.

Üldreegli kohaselt ei tagastata Euroopa Liidus käibemaksu, kui kaupu või teenuseid ei ole kasutatud ärielistel eesmärkidel, imporditavadelt kaupadelt või teenustelt, mis on seotud maksuvaba äritegevusega, ja kaupade omandamiselt Euroopa Liidus, kui nende kaupu realiseeritakse samas riigis (üldiselt nõutakse siis registreerimist vastavas Euroopa Liidu riigis). Maksuvabade äritegevustega seotud imporditavate kaupade ja teenuste puhul on erandiks reisijate transporditeenustega varustamine väljaspool Euroopa Liitu, kus kulud tekkisid; vastutava isiku või agendi poolt aktsiate ja osakutega varustamine; pangandus-, kindlustus- ja finantsteenuste osutamine väljaspool Euroopa Liitu asutatud ettevõtetele või kui need tehingud on otseselt seotud eksportida plaanitud kaupadega. Erireeglid kohalduvad ka reisikorraldajatele ja turneede korraldajatele. Üldiselt ei ole nendel ettevõtetel õigust käibemaksu tagastamisele.⁵⁷

Ka Eestis on reisiteenuste käibe maksustamine seotud erikorra, mida kohaldatakse KMS § 40 lõike 1 kohaselt juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale (sealhulgas asutusele või juriidilisele isikule) reisiga otseselt seotud teenust ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või teenust. KMS § 40 lõike 6 alusel ei ole reisiteenuse erikorda rakendaval maksukohustuslasel õigust arvestatud käibemaksust maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta on vahetult reisiteenuse saaja teenindamiseks kauba soetamisel või teenuse saamisel maksnud teisele maksukohustuslasele.

Hetkel on Eestil Euroopa Liidu välistest riikidest aktsepteeritud vastastikune tagastamine Šveitsi, Norra, Islandi, Iisraeli ja Horvaatiaga.⁵⁸ Ka Venemaaga on arutatud käibemaksu tagastamise teemat, kuid kokkulepeteni pole jõutud.⁵⁹ Vormi KMT alusel on Eestist käibemaksu tagasi taotlenud vaid Norra ja Šveitsi residendid. Hetkel ei ole lihtne leida informatsiooni, milliste riikidega on Eestil vastastikune käibemaksu tagastamine

⁵⁷ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 28

⁵⁸ *samas*, 83

⁵⁹ *samas*, 129

aktsepteeritud; sellekohased andmed võiksid autori arvates olla näiteks Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel üleval.

Järgnevalt tutvustatakse lühidalt Soomes, Saksamaal, Rootsis ja Taanis kehtivaid käibemaksu tagastamise regulatsioone ja tingimusi. Soomes, Rootsis, Taanis tagastatakse käibemaksu ühepoolset, Saksamaal lähtutakse vastastikuse printsiibibist. Soome, Rootsi, Taani on majanduslikult edukad Põhja-Euroopa riigid, kus on kehtestatud hästitoimivad ühepoolse käibemaksu tagastamise süsteemid. Saksamaa juriidikast on Eestis seaduste koostamisel eeskuju võetud.

Soomes tagastatakse käibemaksu ühepoolset, olenemata vastastikusest tunnustamisest. See tähendab, et käibemaksu tagasisaamise võimalus on ka nende riikide maksukohustuslastel, kus ei ole vastavat käibemaksu tagastamise süsteemi kehtestatud. Välisriigi maksukohustuslane saab muuhulgas käibemaksu tagasi taotleda näiteks kulutustelt koosolekutele, näituste külastustelt, treeningutelt, kontoritarvete ja professionaalse kirjanduse soetamiselt, hotelli majutuskulutustelt, transpordilt Soomes, autohoolduselt, -paranduselt, -osadelt, -kütuselt, -rendilt ja -parkimiselt.⁶⁰

Ost, millelt tasutud käibemaksu tagasi taotletakse, peab olema seotud taotleja äritegevusega residentsusriigist väljaspool, mis Soomes on maksustatav või annab õiguse käibemaksu tagasi taotleda vastavalt käibemaksuseadusele Soomes. Käibemaks tagastatakse ka juhul, kui teenuse või kauba ostjaks on Soome Valitsus.⁶¹

Soome käibemaksuseaduses kehtestatud mahaarvamiste piirangud sealsetele käibemaksukohustuslastele, kehtivad ka muude riikide maksukohustuslastele käibemaksu tagasi taotlemisel. Muuhulgas ei saa käibemaksu tagasi taotleda eratarbimiseks ostetud kaupadelt-teenustelt, esinduskuludelt (restoraniarved, ärilisel eesmärgil tehtud kingitused), sõiduauto ostult ja sõiduautoga seotud teenustelt, kui sõiduauto pole seotud ärilise tegevusega. Näiteks sõiduauto rendilt tasutud käibemaks tagastatakse, kui sõiduautot on kasutatud ainult ärilisel eesmärgil. Taotleja peab esitama kirjaliku selgituse (näiteks sõidupäeviku), kust

⁶⁰ Vero Skatt. 2007. Refund of value added tax to foreign businesses. <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=2846;38899> Autori tõlge. 27.03.2009

⁶¹ sama

selgelt ilmneb, et sõiduautot on kasutatud ainult seoses ettevõtlusega. Käibemaksu ei tagastata ka juhul, kui välisriigi reisikorraldaja ostab kaupu-teenuseid ja müüb neid edasi reisijatele (lõpptarbijale).⁶²

Soomes on avalduste esitamise tähtaeg 30. juuni järgneval kalendriaastal nii liikmesriikide kui ka liiduvälistele riikide ettevõtjatele. Tagastamise tähtaegu seadus ette ei näe, kuid tavaliselt tagastatakse taotletud summa kuue kuu jooksul. Lisaks muudele tagastamatutele käibemaksusummadele Euroopa Liidus, ei tagastata Soomes käibemaksu ka meelelahutuskulutustelt ja autoga seotud kulutustelt, kui autot kasutatakse kas või osaliselt seoses meelelahutusega või isiklikul eesmärgil.⁶³

Käibemaksu tagastamise taotlusele tuleb lisada staatust tõendav sertifikaat vastavast residendiriigist (koos taotleja tegevusala täpsustusega), Soome käibemaksuregulatsioonidele vastavad originaalarved ning ka volikirjad, kui on tegemist volitatud isikutega. Nõuded tuleb esitada eurodes. Liiduväliste- ja liikmesriikide ettevõtjad saavad tagasi taotleda minimaalselt 25 eurot, kui on tegemist vähemalt aastase perioodiga ning minimaalselt 200 eurot, kui on tegemist kvartali või aastast lühema perioodiga.⁶⁴

Rootsis tagastatakse käibemaksu ettevõtjatele, kelle ettevõtte on asutatud ja registreeritud mõnes teises Euroopa Liidu riigis või kui ettevõtte asub väljaspool Euroopa Liitu, siis peab ta kvalifitseeruma maksustatavaks isikuks (*taxable person*). Tagasitaotlemise perioodi pikkus peab olema kolm kuud kuni aasta. Minimaalsed tagastatavad käibemaksusummad on ühesugused kõikidele riikidele: 2000 eurot, kui on tegemist kolmekuulise perioodiga ning 250 eurot, kui aasta pikkuse perioodiga. Taotlus esitatakse järgneva aasta 30. juuniks ning täidetakse kuue kuu jooksul alates esitamisest.⁶⁵

Rootsis ei tagastata käibemaksu üldjuhul nendelt kaupadelt ja teenustelt, mis ei ole ettevõtlusega seotud. Lisaks ei tagastata käibemaksu näiteks püsivalt majutuselt,

⁶² Vero Skatt. 2007. Refund of value added tax to foreign businesses. <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=2846;38899> *Autori tõlge*. 27.03.2009

⁶³ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 88-89

⁶⁴ *samas*, 89

⁶⁵ *samas*, 217-218

ebamõistlikelt ettevõtluskuludelt, mootorsõidukite ostult. Avaldusega peavad kaasas käima staatust tõendav sertifikaat ning nõuetele vastavad originaalarved.⁶⁶

Taanis peab käibemaksu tagastamist taotlev ettevõtte olema maksukohustuslane, kui ta on asutatud mõnes liikmesriigis või samaväärne maksukohustuslasega, kui ta on mujal asutatud. Kõikidele riikidele on minimaalsed tagasi taotletavad käibemaksusummad 200 Taani krooni aastas või pikema perioodi kohta ning 1500 Taani krooni kvartalis.⁶⁷

Taotluste esitamise tähtaeg on 30. juuni ning tagastamise tähtaeg kuus kuud alates taotluse esitamisest. Käibemaksu ei tagastata näiteks ärilisel eesmärgil tehtud kingitustelt, mille väärtus ilma käibemaksuta on vähem kui 100 Taani krooni. Üldjuhul ei tagastata käibemaksu ka meelelahutuskuludelt, kuid restoranikulutustelt tagastatakse 25 % käibemaksust. Tagastamisele ei kuulu ka reisijate veoks mõeldud mootorsõiduki ostu, üürimise või impordiga seotud käibemaks. Majutuse ning toiduga seotud kulutustelt on lubatud tagastada 25 % käibemaksust. Käibemaksu tagastamise taotlusele tuleb liikmesriigi ettevõtjal lisada käibemaksukohustuslasena registreerimise tõend. Väljaspool Euroopa Liitu registreeritud ettevõtjad peavad esitama vastava maksuhalduri (või volitatud ametivõimu) poolt kinnitatud deklaratsiooni selle kohta, et ettevõttel on residendiriiigis äritegevus. Taotlusele tuleb lisada nõuetele vastavad originaalarved.⁶⁸

Saksamaal tagastatakse käibemaksu juhul, kui maksumaksja on asutatud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis või kui võrdväärne isik asub mujal. Maksumaksja ei ole asutatud Saksamaal, kui isik pole seal resident, tema töö koht või juhtimiskoht pole seal ning filiaal ei asu Saksamaal. Käibemaks tagastatakse ühenduseväliste riikide äriühingutele vastastikuse tunnustamise alusel. Kusjuures kütuselt ei tagastata käibemaksu liiduväliste riikide ettevõtjatele.⁶⁹

Saksamaal on kehtestatud erinevad minimaalsed tagasitaotletavad käibemaksusummad Ühenduseväliste riikide ettevõtjatele tagastatakse kvartalis minimaalselt 500 eurot ja aastas

⁶⁶ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 217-218

⁶⁷ *samas*, 78

⁶⁸ *samas*, 78-79

⁶⁹ *samas*, 101

või pikema perioodi kohta minimaalselt 250 eurot ning liikmesriikide ettevõtjatele kvartalis 200 eurot ja aastas või pikema perioodi kohta 25 eurot. Avalduste esitamise tähtaeg on samuti 30. juuni. Käibemaks tagastatakse kuue kuu jooksul alates taotluse esitamisest. Taotlusega koos tuleb esitada staatust tõendav sertifikaat ning nõuetele vastavad originaalarved.⁷⁰

Kolmandatest riikidest on Saksamaal vastastikune tunnustamine mitmekümne riigiga, sealhulgas Andorra, Kanada, Ameerika Ühendriikide, Liibanoni, Libeeria, Jaapani, Norra, Šveitsi, Iraani, Saudi Araabiaga jne. Välja on toodud ka riigid, kellega Saksamaal vastastikust tunnustamist ei ole, nende riikide hulka kuulub ka Venemaa.⁷¹

Peamised erinevused kolmandates riikides asuvatele ettevõtjatele käibemaksu tagastamises seisnevadki suuremates piirsummates, tõendamiskohustustes ning mõnedes riikides ka kaupades või teenustes, millelt käibemaksu tagastatakse. Taotluste esitamise ja käibemaksu tagastamise tähtaegades liikmesriikide ning ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele erinevusi enamasti ei ole. Enamasti ei ole kehtestatud erinevaid taotluse vorme liikmesriikide ja ühenduseväliste riikide residentidele.

Mitmes liikmesriigis on kehtestatud mõni selline erisus käibemaksu tagastamisel mitteresidentidele, mida teistes riikides kehtestatud ei ole. Näiteks Taanis tagastatakse majutuskuludelt vaid 25 % käibemaksust, mitte kogu käibemaksusummat. Saksamaal näiteks on kehtestatud eritingimus seoses kütuselt käibemaksu tagastamisega: ühenduseväliste riikide residendid kütuselt käibemaksu tagasi taotleda ei saa. Kõikjal nõutakse staatust tõendavat sertifikaati või käibemaksukohustuslasena registreerimist tõendavat dokumenti residentsusriigist, originaalarveid. Enamasti pole liikmesriigid kehtestanud esindaja olemasolu nõuet. Esindaja kasutamine on soovituslik. Esindaja kasutamisel on nõutavad esindusõigust tõendavad volikirjad.

⁷⁰ PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. *Autori tõlge*. i.K, 103

⁷¹ *samas*, 101-102

2.2. Ühepoolse käibemaksu tagastamise võimalikkus Eestis

Uurides mitmete Euroopa Liidu riikide käibemaksu tagastamise reegleid, ei selgunud põhjused, mille alusel riigid olid otsustanud vastavalt kas ühepoolse või kahepoolse käibemaksu tagastamise süsteemi kehtestamise kasuks. Seetõttu lähtutakse töös läbiviidud intervjuust ning autori seisukohtadest.

Käibemaksu ühepoolse tagastamise eeliseks oleks Eesti kaudu toimuva äritegevuse lihtsamaks muutmine. Näiteks Eesti turismiettevõtetal oleks lihtsam müüa oma teenust, kui käibemaksu tagastataks kõikidele mitteresidentidest klientidele. Käibemaksu tagastamine võimaldaks turismiettevõtjatel pakutava teenuse hinda mõnevõrra tõsta, ettekäändega, et tasutud käibemaksu saab välismaine teenuse või kauba ostja hiljem riigilt tagasi küsida. Kuna hetkel kehtiva regulatsiooni kohaselt ei saa näiteks Venemaa ettevõtjad Eestist käibemaksu tagasi küsida, siis on võimalik, et näiteks Eesti turismiettevõtjad ei saa oma teenust nii kõrge hinnaga müüa, sest välismaised juriidilisest isikust teenuseostjad ei ole nõus maksuma kinni käibemaksu, mida nad tagasi ei saa. On võimalik, et näiteks turismiga tegelevad Eesti ettevõtjad saaksid muuta ühepoolse tagastamise korral kolmandate riikide ettevõtjatele tagastatava käibemaksu enda jaoks tuluks.⁷²

Vastastikune käibemaksu tagastamise printsiip on kitsas ning võib põhjustada Eesti ettevõtjatele probleeme. Välismaised ettevõtjad ei ole nõus kinni maksuma mittetagastatavat käibemaksu, seega peab Eesti teenusepakkuja müüma toodet odavamalt. Käibemaksu ühepoolne tagastamine oleks oluline Eesti ettevõtja jaoks, sest võimaldaks suurendada kauba/teenuse hinda. Riik küll annab ära osa oma tuludest tagastatava käibemaksu näol, kuid ettevõtlust Eestis võiks käibemaksu ühepoolne tagastamine soodustada.⁷³

Praeguse regulatsiooni juures võib välismaiste äriühingute jaoks jääda ebaselgeks, millistele riikidele Eestis tagastatakse käibemaksu ja millistele mitte. Tuleks sätestada nimekiri, kus on välja toodud riigid, kellele käibemaksu tagastatakse.⁷⁴ Sellise nimekirja puudumise tõttu, ei

⁷² Intervjuu Ain Veidega (PriceWaterhouseCoopers). Autori üleskirjutis. Tallinn. 23.03.2009; Lisa 1. Intervjuu Ain Veidega (PriceWaterhouseCoopers)

⁷³ sama

⁷⁴ sama

ole lihtne leida infot, milliste riikidega on Eestis vastastikuse tagastamise kokkulepped. Eestis tuleb infot küsida maksuhaldurilt või Rahandusministeeriumilt. Saksamaal on näiteks koostatud nimekirjad riikidest, kellele tagastatakse ja kellele ei tagastata käibemaksu. Mõistagi on Saksamaal tunduvalt rohkem kahepoolse käibemaksu tagastamise kokkuleppeid, kui Eestil.

Teenused ja kaubad, millelt mitteresidendid enamasti käibemaksu tagasi taotlevad, on majutusteenused ja kütus. Seega võib eeldada, et ühepoolse käibemaksu tagastamise korral võidakse kõige enam majutusteenuste pakkujad ning kütusemüüjad, kelle pakutavaid teenuseid, kaupu arvatavasti mõnevõrra rohkem tarbima hakataks. Samas aga ei ole väga tõenäoline, et kütusemüüjad käibemaksu tagastamise põhjusel tooteid kallima hinnaga müüma saaksid hakata. Majutusteenuste puhul võib see aga võimalik olla.

Kehtiva kahepoolse käibemaksu tagastamise regulatsiooni miinuseks võib lugeda ka seda, et naaberriigis Soomes tagastatakse käibemaksu ühepoolselt. On võimalik, et Venemaa ettevõtjad, kes võiksid korraldada konverentse Eestis või tulla Eestisse ärireisile, teevad seda hoopis Soomes.

Käibemaksusummad, mida välisriikide residentidele tagastatakse, peavad olema suuremad seaduses ettenähtud miinimumsummadest ning kulutused peavad olema tekkinud vähemalt kvartalipikkuse perioodi jooksul. Selline reegel seab olulised piirid käibemaksu tagasisaamise võimalusele. Kui on tegemist kaugemate riikide maksukohustuslastega, kes tulevad Eestisse lühikeseks ajaks või tarbivad Eestis vähe ettevõtluses kasutatavaid kaupu või teenuseid, ei annaks ühepoolse käibemaksu tagastamise regulatsioon Eestis nendele äriühingutele põhjust Eestist rohkem kaupu ja teenuseid ostma hakata.

Võib arvata, et näiteks kaugemal asuvate riikide maksukohustuslased ei saaks eelpool toodud põhjusel käibemaksu ühepoolselt tagastamisest Eestis olulist eelist. Samas aga põhjustaks ainult Eestile lähemal asuvate riikide (näiteks Venemaa) maksukohustuslastele käibemaksu ühepoolse tagastamise eelise andmine jällegi ebaõiglust. Võiks tekkida küsimus, miks eelistatakse üht riiki teisele.

Kolmeteistkümnes direktiiv annab Euroopa Liidu liikmesriikidele võimaluse tagastada käibemaksu hoolimata vastastikuse tagastamise põhimõttest ühenduseväliste riikide ettevõtjatele. Seega oleks ühepoolne käibemaksu tagastamine Eestis kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Praegu tagastavad käibemaksu ühepoolset ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele 11 liikmesriiki.

Uurides käibemaksu ühepoolset tagastamist Soomes, Rootsis ja Taanis, ilmneb, et viimases kahes riigis ei tagastata mitmetelt kaupadelt-teenustelt üldse käibemaksu. Näiteks Rootsis ei tagastata käibemaksu mootorsõidukite ostult ja Taanis tagastatakse restoraniarvetelt vaid veerand käibemaksust. Võib järeldada, et ühepoolne käibemaksu tagastamine muudaks käibemaksu tagastamise süsteemi keerulisemaks ning ka Eestis tuleks kehtestada veel erandeid kaupade ja teenuste hulgas, millelt käibemaksu ei tagastataks, kui mõnede teenuste või kaupade käibemaksu tagasi taotlemine muutuks riigile liigselt koormavaks. Näiteks seoses kütuselt käibemaksu tagasi taotlemisega.

Ühepoolse käibemaksu tagastamise juures Eestis tuleks kindlasti kaaluda ka majanduslikke aspekte. Tuleks kindlaks teha, kui suurt kasu selline regulatsioon Eestis toimuvale ettevõtlusele tuua võiks ning kui suuri kulutusi see riigile tagastatava käibemaksu näol kaasa tuua võiks. Autori arvamuse kohaselt ei ole ühenduseväliste ettevõtjate hulk kindlasti nii suur, kes Eestist kaupu või teenuseid käibemaksu ühepoolse tagastamise tõttu rohkem ostma hakkaksid, et ühepoolne käibemaksu tagastamine majandusele märgatavat positiivset efekti kaasa tooks. Näiteks Iisraeli, Islandi, Horvaatiaga on Eestil vastastikune käibemaksu tagastamine kokku lepitud, kuid nende riikide ettevõtjad pole käibemaksu Eestist alates 2004. aastast tagasi taotlenud.

Lisaks kaasneks ühepoolse käibemaksu tagastamisega kindlasti ka suurem pettuste võimalus ja arv. Eesti maksuhalduril oleks keeruline kontrollida ühenduseväliste riikide maksukohustuslaste tausta, kui antud riigiga maksuhaldur Eesti maksuhalduriga koostööd ei tee. Riikide erineva arengutaseme tõttu ei oleks kindlasti võimalik ka elektrooniliste süsteemide kasutuselevõtt, mis hakkab tulevikus toimima Euroopa Liidu siseste käibemaksu tagastuste puhul.

Ühe võimalusena näeb autor ühepoolset käibemaksu tagastamist nendele maksukohustuslastele, kelle asukohariikidega on Eestil sõlmitud maksulepingud. Selliste riikidega toimib maksualane koostöö ja on lihtsam vältida pettusi. Kõne alla võiks tulla sellised ühendusevälised riigid nagu Singapur, Hiina, Türgi jms. Kuid ka sellisel juhul võib tekkida küsimus, et miks mõnesid riike teistele eelistatakse. Põhjendusena võib välja tuua just maksualase koostöö, mis võimaldab antud riikide maksukohustuslaste tausta lihtsamini kontrollida ning vältida pettusi kergemini. Maksulepingutes on reguleeritud ka teabevahetuse tingimused, mille kohaselt lepinguosaliste riikide vahel toimib teabevahetus pädevate ametiisikute vahel. Lisaks võib eestipoolne ühenduseväliste riikide ettevõtjate tunnustamine käibemaksu tagastamise näol võimaldada ka Eesti ettevõtjatele samalaadsete soodustuste kehtestamist vastavates välisriikides.

KOKKUVÕTE

Töö eesmärgiks oli analüüsida ühepoolse käibemaksu tagastamise otstarbekust. Töö eesmärgi saavutamiseks anti ülevaade käibemaksu tagastamisest mitteresidentidele, kirjeldati Rootsi, Taani, Soome ja Saksamaa reegleid välisriigi maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise osas ning analüüsiti, kas ühepoolne käibemaksu tagastamine oleks Eestis võimalik ning otstarbekas. Autori hinnangul sai püstitatud eesmärk täidetud.

Välisriikide maksukohustuslaste puhul asendab sisendkäibemaksu mahaarvamist käibemaksu tagastamine. Selleks peavad täidetud olema kindlad tingimused: ettevõtja peab olema residentsusriigis käibemaksukohustuslane ning kaubad või teenused, millelt käibemaksu tagasi taotletakse, peavad olema seotud taotleja äritegevusega.

Eestis tagastatakse Euroopa Liidu õigusest tulenevalt käibemaksu kõikidele Euroopa Liidu liikmesriikide maksukohustuslastele. Ühenduseväliste riikide maksukohustuslastele tagastatakse käibemaks juhul, kui välisriigi maksukohustulase asukohariigis on Eesti residendil käibemaksu tagasisaamise õigus. See tähendab, et kehtib vastastikuse käibemaksu tagastamise põhimõte. Mõnedes Euroopa Liidu riikides tagastatakse käibemaksu ühepoolset; olenemata sellest, kas taotleja asukohariigis vastava riigi äriühingutele käibemaksu tagastatakse. Kolmeteistkümnenda direktiivi alusel on lubatud nii vastastikune kui ühepoolne käibemaksu tagastamine.

Käibemaksu ühepoolse tagastamise põhjusena võib tuua majanduse elavdamise. Ühepoolne tagastamine võiks muuta mõnedes majandussektorites teenuste-kaupade pakkumise lihtsamaks. Näiteks turismiettevõtjatel võiks olla lihtsam oma teenust müüa, kui lisaks liikmesriikide ettevõtjatele võiks ka ühendusevälise riigi ettevõtja sellelt kaubalt või teenuselt käibemaksu tagasi küsida. Olukorras, kus ühenduseväliste riikide ettevõtjad käibemaksu tagasi küsida ei saa, tekib maksukumulatsioon ning teenuse või kauba käibemaksu maksavad sisuliselt kinni tootjad mitte lõpptarbijad.

Lõputöö kirjutamise käigus selgus, et üheteistkümnes Euroopa Liidu riigis tagastatakse käibemaksu ühepoolset. Selliste riikide hulka kuuluvad ka näiteks Soome, Rootsi, Taani. Uurides nimetatud kolme riigi käibemaksu tagastamise reegleid, selgus, et käibemaksu tagastamises esineb küllalt palju erandeid, mis muudavad käibemaksutagastuste süsteemi keeruliseks ning raskesti kontrollitavaks.

Saksamaal on käibemaksu tagastamine sarnaselt Eestile reguleeritud vastastikuse tagastamise põhimõttest lähtuvalt. Saksamaal on koostatud põhjalik nimekiri riikidest, kelle maksukohustuslastele tagastatakse käibemaksu. Ka Eestis võiks olla välja toodud, milliste riikide ettevõtjatele käibemaksu tagastatakse.

Autori hinnangul seavad tagastatava käibemaksu summalised piirmäärad ning nõutavad perioodide pikkused käibemaksu tagasisaamisele olulised piirangud. Selle tõttu võib arvata, et oluliselt ei suureneks ettevõtjate hulk, kes hakkaksid Eestist käibemaksu tagasi taotlema, kui kehtiks ühepoolne käibemaksu tagastamine. Seda tõestab ka fakt, et Iisraeli, Islandi, Horvaatiaga on Eestil vastastikune käibemaksu tagastamine kokku lepitud, kuid nende riikide ettevõtjad pole käibemaksu tagastustaotlusi viimastel aastatel esitanud. Samuti ei saaks Eesti ettevõtjad arvatavasti toodete, teenuste hinda suurendada vaid tagastatava käibemaksu tõttu.

Kindlasti tooks ühepoolne käibemaksu tagastamine kaasa ka maksupettuste võimalusi. Seetõttu võiks kõne alla tulla käibemaksu tagastamine ettevõtjatele, kelle asukohariigiga on Eestil sõlmitud maksulepingud. Maksulepingute olemasolu on aluseks riikide koostööle muuhulgas maksupettuste vältimiseks. Võib ka eeldada, et nende riikidega on Eestil ka rohkem majanduslikke sidemeid, kui kaugemate (näiteks Aafrika) riikidega. Siiski võib ühtede riikide eelistamine tõstatada küsimuse, miks eelistatakse neid riike teistele. Maksulepingute olemasolu aga annab võimaluse vältida maksupettusi, teha koostööd vastavate riikide maksuhalduritega ning lepinguosaliste riikide vahel toimib maksulepingutest tulenev teabevahetus pädevate ametiisikute vahel. Samuti võib eestipoolne ühenduseväliste riikide ettevõtjate tunnustamine võimaldada ka Eesti ettevõtjatele soodustuste kehtestamist käibemaksu tagastamise näol vastavates välisriikides.

Lõputöö piiratud mahu tõttu ei ole võimalik seoses käibemaksu ühepoolse tagastamisega teostada majanduslikku analüüsi. Autor peab võimalikuks töö edasiarendamist seoses majandusliku analüüsi teostamisega, et selgitada välja, kui suurt kasu võiks ühepoolne käibemaksu tagastamine ettevõttele tuua ning kui suured oleksid tagastatava käibemaksu summad riigi jaoks.

SUMMARY

The topic of diploma thesis is „Value-added tax refunds to non-European Union businesses“. Thesis is written in Estonian language and consists of two chapters and two appendixes. Thesis consists of 38 pages (without appendixes). There are references to 28 sources.

Purpose of the thesis is to analyse irreciprocal VAT refunds. The thesis gives a review of VAT refunds to non-residents in Estonia, describes Finnish, Swedish and Danish VAT refund regulations to non-residents and analyses, whether irreciprocal VAT refunds would be efficient in Estonia. At the moment, reciprocal VAT refunds are established in Estonia and Germany and irreciprocal VAT refunds in Sweden, Finland, Denmark.

Research indicates that irreciprocal VAT refunds are used in 11 countries in the European Union. The purpose of irreciprocal VAT refunds could be activation of economy, which makes the topic of the diploma thesis actual. In author's opinion, irreciprocal VAT refunds to all countries would not be beneficial.

The conditions of refunds (marginal rates) will not always allow non-European Union businesses to get VAT refunds, the risk of tax evasion may grow, because of the difficulty to check the background of distant entrepreneurs. Author sees irreciprocal VAT refunds to businesses from countries, with whom Estonia has signed conventions for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital, as one possibility.

VIIDATUD ALLIKAD

Council Directive 2008/9/EC 12.02.2008 L 44/23

Ettepanek Nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksukohustuse lihtsustamiseks. Seletuskiri. 29.10.2004

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. ET I 11.12.2006 L 347/1

Euroopa Nõukogu direktiiv 79/1072/EMÜ EÜT 27.12.1979 L 331/11

Euroopa Nõukogu direktiiv 86/560/EMÜ EÜT 21.11.1986 L 326/40

Intervjuu Katrin Kullamaaga (Põhja maksu- ja tollikeskuse Rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant). Autori üleskirjutis. Tallinn. 26.03.2009

Intervjuu Ain Veidega (PriceWaterhouseCoopers). Autori üleskirjutis. Tallinn. 23.03.2009

Kägi, K. Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus

Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554; RT I 2008, 58, 329

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura

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

Lind, K. 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuseaduses – *Juridica* 2001, IV

Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksu tagastamine välisriigi maksukohustuslastele.
<http://www.emta.ee/?id=3237>

Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi tulu maksustamisest Eestis 2009. aastal.

<http://www.emta.ee/?id=25133&highlight=mitteresident#ankur1>

Maksu- ja Tolliamet. Püsiva tegevuskoha kasumi tulumaksuga maksustamise juhend.

<http://www.emta.ee/?id=14517>

Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2004

Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2005

Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2006

Maksu- ja Tolliameti statistika. Käibemaksu tagastamine 2007

Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 60, 331

PriceWaterhouseCoopers. 2007. VAT Refunds to Foreign Businesses by 27 European Countries. i.K

Rahandusministeerium. Käibemaks. <http://www.fin.ee/?id=280>

Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. i.K

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

Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903; RT I 2009, 3, 15

Veide, A. Euroopa komisjoni uuest ettepanekust käibemaksu vallas – *Maksumaksja* 2005, I

Vero Skatt. 2007. Refund of value added tax to foreign businesses.

<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=2846;38899>

Välisriigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamise kord ja käibemaksu tagastamiseks esitatava taotluse vorm ning humanitaarabi korras kaupa eksportivale isikule käibemaksu tagastamise kord. Rahandusministri 07. aprilli 2004. a määrus nr 68. RTL 2004, 44, 751; RTL 2005, 126, 1996

LISAD

Lisa 1. Intervjuu Ain Veidega (PriceWaterhouseCoopers)

Mis on ühepoolse käibemaksu tagastamise eelisteks ning põhjusteks?

Käibemaksu ühepoolne tagastamine aitaks muuta äritegevust Eesti kaudu lihtsamaks. Näiteks Eesti turismiettevõtetal oleks parem müüa oma teenust, kui käibemaksu tagastataks kõikidele mitteresidentidest teenuseostjatele. Käibemaksu tagastamine annaks turismiettevõtjatele võimaluse pakutava teenuse hinda tõsta, sest tasutud käibemaksu saab teenuse või kauba ostja hiljem riigilt tagasi küsida. Kuna hetkel kehtiva korra kohaselt ei saa näiteks Venemaa ettevõtjad Eestist käibemaksu tagasi küsida, siis on võimalik, et näiteks Eesti turismiettevõtjad ei saa oma teenust nii kõrge hinnaga müüa, sest välismaised juriidilisest isikust teenuseostjad ei ole nõus maksma kinni käibemaksu, mida nad tagasi ei saa. Näiteks turismiga tegelevad Eesti ettevõtjad saaksid muuta ühepoolse tagastamise korral kolmandate riikide ettevõtjatele tagastatava käibemaksu enda jaoks tuluks.

Vastastikune käibemaksu tagastamise printsiip on väga kitsas ning võib põhjustada Eesti ettevõtjatele probleeme. Välismaised ettevõtjad ei ole nõus kinni maksma käibemaksu, seega peab Eesti teenusepakkuja toodet odavamalt müüma. Käibemaksu ühepoolne tagastamine oleks oluline Eesti ettevõtja jaoks, sest võimaldaks tõsta kauba/teenuse hinda. Riik küll annab ära osa oma tuludest, kuid ettevõtlust Eestis võiks käibemaksu ühepoolne tagastamine soodustada. Praeguse korra juures võib välismaiste äriühingute jaoks jääda selgusetuks, millistele riikidele Eestis käibemaksu tagastatakse ja millistele mitte. Tuleks koostada nimekiri, kus on välja toodud riigid, kellele käibemaksu tagastatakse.

/.../

Väljavõte intervjuust Ain Veidega (PriceWaterhouseCoopers). Autori üleskirjutis. Tallinn.
23.03.2009

Lisa 2. Intervjuu Katrin Kullamaaga (Põhja maksu- ja tollikeskuse rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant)

Millistelt kaupadelt ja teenustelt peamiselt vorm KMT alusel Eestist käibemaksu tagastamist taotletakse?

Sellele küsimusele on raske vastata, sest tuleb hinnata, kas kaup või teenus on ettevõtlusega seotud või mitte.

Kuid peamiselt on sellisteks kaupadeks-teenusteks vagunite rent, hotelliarved ning kütus (diiselmootor).

Intervjuu Katrin Kullamaaga (Põhja maksu- ja tollikeskuse Rahvusvahelise maksustamise talituse konsultant). Autori üleskirjutis. Tallinn. 26.03.2009