

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Katerina Koreškova
FS060

VENEMAA MAKSUSÜSTEEMI VÕRDLEV ANALÜÜS
EESTIGA
Lõputöö

Juhendaja: Tõnis Elling, Bac

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

| | |
|---|---|
| Kolledž: Finantskolledž | Kuu ja aasta: Juuni 2009 |
| Töö pealkiri: Venemaa maksusüsteemi võrdlev analüüs Eestiga | |
| Töö autor: Katerina Koreškova | Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. |
| Allkiri: | |
| <p>Lõputöö on kirjutatud teemal “Venemaa maksusüsteemi võrdlev analüüs Eestiga”. Töö maht on 40 lehekülge, sealhulgas kaks lisa. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb sissejuhatausest, kolmest põhipeatükist, kokkuvõttest ja venekeelsest resümeest.</p> <p>Uurimisprobleemiks on ülevaate puudumine Venemaa maksusüsteemist, mis võib takistada kahe riigi vahelisi kaubandussuhteid.</p> <p>Töö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida Eesti ja Venemaa maksusüsteeme. Eesmärgi saavutamiseks võrreldakse ja analüüsitakse Eesti ja Venemaa sissetulekuga seotud makse, tarbimismakse ja omandimakse.</p> <p>Töö hüpoteesiks on autor püstitanud, et Eesti maksusüsteem on lihtsam kui Venemaa maksusüsteem.</p> <p>Uurimismeetodina kasutatakse lõputöös teoreetilist uurimismeetodit, mis tähendab, et olemasolevaid andmeid analüüsitakse ja kirjeldatakse.</p> <p>Töö mahu piiratuse tõttu vaadeldakse lähemalt makse, mis on kahes riigis võrreldavad ning mõjutavad füüsilisi ja juriidilisi isikuid suuremal määral. Töös keskendutakse maksu objekti, subjekti, maksubaasi, maksumäärade, maksustamisperioodi, deklareerimiskohustuse, kohaldatavate maksusoodustuste ja -vabastuste võrdlevale analüüsile.</p> <p>Lõputöö kirjutamisel tuginetakse kehtivatele seadustele, maksuseaduste kommenteeritud väljaandele, eesti- ja inglisekeelsetele õigus- ja finantsvaldkonna allikatele.</p> <p>Analüüsi käigus jõudis autor seisukohale, et Eestis ja Venemaal võrreldavad maksud on olemuselt sarnased, kuid erinevad mõningates aspektides. Venemaa maksusüsteem on keerulisem kui Eesti maksusüsteem.</p> | |
| Võtmesõnad: analüüs, Eesti, maks, maksusüsteem, Venemaa | |
| Keywords: анализ, налог, налоговая система, Россия, Эстония | |
| Säilitamise koht: | |
| Vastab lõputöö nõuetele | Allkiri: |
| Juhendaja: | |
| Kaitsmisele lubatud | Allkiri: |
| Kolledži direktor: | |

SISUKORD

| | |
|--|----|
| SISSEJUHATUS | 4 |
| 1. SISSETULEKUGA SEOTUD MAKSUDE VÕRDLEV ANALÜÜS..... | 6 |
| 1.1. Tulumaksu olemus | 6 |
| 1.2. Füüsilise isiku tulumaksukohustus..... | 7 |
| 1.3. Juriidilise isiku tulumaksukohustus | 11 |
| 1.4. Sotsiaalmaksu olemus | 13 |
| 1.5. Tööandja sotsiaalmaksu maksukohustus..... | 14 |
| 2. TARBIMISMAKSUDE VÕRDLEV ANALÜÜS | 17 |
| 2.1. Käibemaksu olemus | 17 |
| 2.2. Käibemaksukohustus..... | 18 |
| 2.3. Aktsiiside olemus | 22 |
| 2.4. Aktsiisimaksukohustus..... | 23 |
| 3. OMANDIMAKSUDE VÕRDLEV ANALÜÜS..... | 26 |
| 3.1. Maamaksu olemus..... | 26 |
| 3.2. Maamaksukohustus | 27 |
| 3.3. Mootorsõidukimaksu olemus | 29 |
| 3.4. Mootorsõidukimaksukohustus | 31 |
| KOKKUVÕTE | 32 |
| PE3IOME | 35 |
| VIIDATUD ALLIKAD | 35 |
| LISA 1. VENE FÖDERATSIOONI SOTSIAALMAKSU MAKSUMÄÄRAD | 38 |
| LISA 2. ALKOHOLI- JA TUBAKAAKTSIISI MAKSUMÄÄRAD..... | 39 |

SISSEJUHATUS

Venemaa, kui niinimetatud kolmas riik ehk riik, mis ei kuulu Euroopa Liitu ja Eesti naaberriik, on Eestile oluline kaubanduspartner nii impordis kui ka ekspordis. Kaubandussidemete tõttu toimub ka inimeste migratsioon. Seetõttu on vajalik analüüsida Venemaa ja Eesti maksusüsteemi ning võrrelda vastavaid aspekte, tutvustades ühe või teise riigi maksusüsteemile omast eripära.

Uurimisprobleem seisneb ülevaate puudumises Venemaa maksusüsteemist. Info puudumine võib takistada kahe riigi vahelisi kaubandussuhteid. Füüsilised ja juriidilised isikud ei tea, milline maksusüsteem on teises riigis ning ei oska sellega arvestada.

Töö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida Eesti ja Venemaa maksusüsteeme. Eesmärgi saavutamiseks võrreldakse ja analüüsitakse Eesti ja Venemaa sissetulekuga seotud makse, tarbimismakse ja omandimakse.

Töö hüpoteesiks on autor püstitanud, et Eesti maksusüsteem on lihtsam kui Venemaa maksusüsteem.

Uurimismeetodina kasutatakse lõputöös teoreetilist uurimismeetodit, mis tähendab, et olemasolevaid andmeid analüüsitakse ja kirjeldatakse.

Eesti maksusüsteem koosneb riiklikest ning kohalikest maksudest. Venemaa maksusüsteemi moodustavad föderaalised, regionaalsed ja kohalikud maksud. Lisaks kasutatakse erimaksurežiime.

Töö mahu piiratuse tõttu vaadeldakse lähemalt makse, mis on kahes riigis võrreldavad ning mõjutavad füüsilisi ja juriidilisi isikuid suuremal määral. Töös keskendutakse maksu objekti, subjekti, maksubaasi, maksumäärade, maksustamisperioodi, deklareerimiskohustuse, kohaldatavate maksusoodustuste ja -vabastuste võrdlevale analüüsile.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Igale maksuanalüüsi alapeatükile eelneb maksu olemuse kirjeldus. Võrdleva maksuanalüüsi lõpus on kokkuvõtvalt välja toodud analüüsi võrdlevad

tulemused. Esimeses peatükis käsitletakse sissetulekuga seotud makse, milleks on tulumaks ja sotsiaalmaks. Teises peatükis analüüsitakse tarbimismaksudena käibemaksu ja aktsiise. Kolmandas peatükis vaadeldakse omandimaksude, maamaksu ja mootorsõidukimaksu, maksustamist.

Lõputöö kirjutamisel tuginetakse kehtivatele seadustele, maksuseaduste kommenteeritud väljaandele, eesti- ja inglisekeelsetele õigus- ja finantsvaldkonna allikatele.

1. SISSETULEKUGA SEOTUD MAKSUDE VÕRDLEV ANALÜÜS

1.1. Tulumaksu olemus

Tulumaks on otsene maks, sest maksukohustus vähendab maksumaksja tulu. Maksukohustuse kandja ja täitja langevad kokku. Tulumaks on ka subjektiivne maks, seda seetõttu, et maksuobjekt, millelt tulumaks tasutakse, on seotud konkreetse isiku kogu tuluga, mida ta maksustamisperioodil on saanud. Üldjuhul tulumaksu ei võeta eraldi üksikutelt tehingutelt, vaid isiku kogu majandustegevuse tulemit. Tulumaks on jooksev maks ning maksustamisperiood on sõltuvalt subjektist üldjuhul kalendrikuu või –aasta. See maks erineb teistest maksudest selle poolest, et tulumaksu sissenõudmisel on esindatud kõik kolm menetluse liiki, milleks on määramine, deklareerimine ja kinnipidamine.¹

Paljudes riikides tuntakse füüsilise ja juriidilise isiku tulumaksu iseseisvate maksuliikidena, lisaks võib olla kehtestatud veel muidki tulumaksuga sarnaseid makse, mis puudutavad kindlat tululiiki või tegevusala.² Füüsilise ja juriidilise isiku tulumaksu puhul on erinev nii maksu objekt, maksumaksja, maksumäär, maksustamisperiood, maksu deklareerimise ja tasumise kord. Füüsilise isiku tulumaksu puhul maksab isik, üldjuhul füüsiline isik ja mitteresident, enda nimel ja arvel. Juriidilise isiku tulumaksu korral ei ole maksu objektiks mitte maksumaksja enda tulu, vaid teise isiku tulu, mida maksumaksja tasub enda nimel aga teise isiku eest ja arvel.³ Tulumaksuga maksustamisel liigitatakse maksumaksjad residentideks ja mitteresidentideks. Selle mõiste kaudu määratakse kindlaks isiku maksukohutuse ulatus.⁴

Tulu mõiste puhul tuleb lähtuda totaalse maksustamise põhimõttest. See tähendab, et kõiki isiku sissetulekuid tuleb käsitleda tuluna. Tulu mõiste lähtub sellest, et tulu on tagastamatu sissetulek, peab olema rahaliselt hinnatav ning peab olema realiseeritud. Tulu maksustamine toimub tänapäeval selliselt, et isiku kõiki tululiike maksustatakse koos ja ühe maksumääraga.

¹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 216

² Samas

³ Sama, 219

⁴ Sama, 222

See tähendab, et maksubaasiks on kõikide tululiikide summa. Tulu jagatakse passiivseks ja aktiivseks tuluks. Aktiivne tulu on näiteks palk, ettevõtlusest saadav tulu ja kutsetegevusest saadav tulu. Passiivne tulu on aga näiteks tulu kapitali paigutamisel (dividendid). Tuluna ei käsitleta juhuslikku laadi sissetulekuid, mille saamise tõenäosust ei suuda maksumaksja ette planeerida.⁵ Eestis on tulumaks kehtestatud riikliku maksuna ning on kohustuslik tasumiseks kogu riigi territooriumil. Vene Föderatsioonis on tulumaks föderaalne maks ning kehtib kogu riigi territooriumil, kui pole kehtestatud erimaksurežiime.

1.2. Füüsilise isiku tulumaksukohustus

Vene Föderatsiooni maksukoodeks⁶ sätestab füüsilise isiku tulumaksu maksukohustuslasteks residentidest ja mitteresidentidest füüsilisi isikuid, kes saavad tulu Vene Föderatsiooni allikatest. Eestis on tulumaksuseaduse⁷ alusel maksukohustuslasteks füüsilistest isikutest residentid ja mitteresidentid, kes saavad maksustamisele kuuluvat tulu. Vene Föderatsioonis on residentide maksuobjektiks tulu, mida maksukohustuslane saab Vene Föderatsiooni tuluallikatest ja/või Vene Föderatsioonist väljaspool saadavatest tuluallikatest. Mitteresidentide maksuobjektideks on Vene Föderatsiooni tuluallikatest saadav tulu. Eestis on tulumaksu maksuobjektiks kogu maksumaksja tulu.

Vene Föderatsioonis ei vaadelda füüsilise isiku tuluna tulusid, mis on saadud väliskaubanduslikest tehingutest, mis on teostatud üksnes füüsilise isiku nimel ja huvides ning mis on seotud üksnes kauba soetamisega Vene Föderatsioonis või kauba sisseveoga Vene Föderatsiooni, seda juhul kui on tegemist vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduuriga. Tulumaksuseadus sätestab, et füüsilise isiku maksustatava tulu hulka ei kuulu maksustatavad erisoodustused, kingitused ja annetused, dividendid või muud kasumieraldised. Lisaks ei loeta füüsilise isiku maksustatavaks tuluks teise isiku kasuks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulude hüvitisi, samuti kohtu väljamõistetud varalise kahju hüvitisi.

Eestis ja Vene Föderatsioonis maksustatakse tulumaksuga residentist füüsilise isiku poolt maksustamisperioodil residentiriigis ja väljaspool residentiriiki kõikidest tuluallikatest

⁵ Lind, K. 2003. Tulu mõiste. – Juridica, V 2003, 338- 348

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая. N 205-ФЗ

⁷ Tulumaksuseadus. RT I 2009, 18, 109

saadud tulu. Kahe riigi maksustatavad tululiigid, mis ei ole ammendavalt loetletud, on sarnased ja hõlmavad: palgatulu, ettevõtlustulu, kasu vara võõrandamisest, renditulu, litsentsitasusid, intresse, dividende, elatist, pensione, stipendiume, toetusi, preemiaid, loteriivõite, kindlustushüvitisi ja väljamaksed pensionifondist. Erinevalt Eestist ei ole Vene Föderatsioonis reguleeritud madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulu maksustamist tulumaksuga. Eestis omakorda ei maksustata tulumaksuga tulusid, mis on saadud torustike, elektriliinide, traadita side, teiste sidevahendite, kaasaarvatud arvutivõrkude kasutamisest.

Vene Föderatsioonis on tulumaksu üldmaksumääraks 13% ning seda rakendatakse peaaegu kõigile residentide tuluallikatele.⁸ Vastavalt maksukoodeksile kohaldatakse 35% maksumäära võitudele ja auhindadele, mis on saadud läbiviidavatest konkurssidest, mängudest ja teistest üritustest, mille eesmärgiks on reklaamida kaupu, teenuseid, töid ning ületavad summat 4000 vene rubla. Füüsilisest isikust residendi dividendidele ja osalusele organisatsioonis kehtestatakse 9% maksumäär. Sama maksumäär kehtestatakse ka intressile, mis saadakse hüpoteegikattega obligatsioonidelt, mis on emiteeritud enne 1. jaanuari 2007. 30% maksumäär kehtestatakse kogu füüsilisest isikust mitteresidendi tulule, välja arvatud tulule, mis saadakse dividendidena või Vene Föderatsiooni organisatsioonis osaluse eest, millele kohaldub 15% maksumäär.

Tulumaksuseadus sätestab, et Eestis on 2009. aastal tulumaksu üldmaksumäär 21%, mis väheneb 1% võrra 2012. aastani, mil saavutab 18% piiri. 10% tulumaksumäära kohaldatakse kindlustusvõtjale täiendava kogumispensionide või samaväärse kindlustuslepingu alusel tehtavale väljamaksele. Samuti kogumispensionide seaduses sätestatud korras Eestis loodud vabatahtliku pensionifondi ja samaväärsetel alustel lepinguriigis tegutseva vabatahtliku pensionifondi osakuomanikule tehtavad väljamaksed. Lisaks peetakse tulumaks kinni 10% määraga mitteresidendile makstavatelt tasudelt. Näiteks litsentsitasult, mitteresidendist kunstnikule või sportlasele Eestis toimunud tegevuse eest makstavalt tasult, kunstniku või sportlase Eestis toimunud tegevuse eest mitteresidendist või füüsilisest isikust kolmandale isikule makstavalt tasult, mitteresidendile Eestis osutatud teenuste eest makstavalt tasult.

⁸ Taxation. 2000. Taxation. – International Law Update, Vol. 6 September 2000, 144

Tulumaksuseaduses on tulumaksust vabastatud tulude loetelud toodud iga vastava tululiiki puudutava paragrahvi alla. Maksukoodeksis on maksuvaba tulu loetelu mahukam kui Eesti seaduses ning on sätestatud artiklis 217. Mõlema puhul on tegemist ammendava loeteluga. Sarnaselt Eestiga on Venemaal tulumaksust vabastatud näiteks õigusaktides sätestatud tingimustel riiklikud toetused ja stipendiumid. Samuti tööandja poolt tehtud kulutused hüvitamiseks töötaja või teenistuja tööõnnetuse või kutsehaiguse tagajärjel saadud ravi. Mõlemas riigis ei maksustata tulumaksuga õigusaktis sätestatud tingimustel ja piirmäärades isikule makstavaid tööülesannete täitmisega seotud päevaraha ja välislähetustasu, samuti sõidukulusid, mis on seotud näiteks töölesõiduga teise piirkonda.

Maksukoodeksi artikli 218 alusel on füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust õigus maha arvata igakuiselt 3000 rubla isikutel, kes on haigestunud või invaliidistunud radioaktiivsete õnnetuste, näiteks Tšernobõli aatomielektrijaama, tagajärjel või seoses osalemisega likvideerimistöodel. Igakuiselt 500 rubla võib maha arvata NSVL (edaspidi Nõukogude Liidu) kangelaste, lapsinvaliidide, I ja II grupi invaliidide tulust. Eelnevalt nimetatud isikud võivad igakuiselt maksustatavast tulust maha arvata 400 rubla, kuni maksustamisperioodi tulu ületab kasvavalt 40000 rubla. Alates kuust, mil tulu ületab 40000 rubla mahaarvamist ei kohaldata. Maksustatavast tulust võib igakuiselt maha arvata 1000 rubla isik, kes peab üleval last vanuses kuni 18 aastat või last, kes õpib, vanuses kuni 24 aastat, kuni maksustamisperioodi tulu ületab kasvavalt 280000 rubla. Alates kuust, mil tulu ületab 280000 rubla mahaarvamist ei kohaldata.

Tulumaksuseaduse alusel on residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust õigus maha arvata maksuvaba tulu, mis 2009. aastal on 27000 krooni. Lisaks võib täiendavalt maha arvata sama suure summa lapse üks residendist vanem, eestkostja või muu last ülalpidav isik, kes peab üleval kahte või enam kuni 17 aasta vanust last. Täiendava maksuvaba tulu võib maha arvata lapse kohta alates teisest lapsest. Sama summa mahaarvamine on lubatud ka pensioni ja tööõnnetus- või kutsehaigushüvitiste korral. Lisaks võib residendist füüsiline isik oma maksustatavast tulust maha arvata maksustamisperioodil makstud elatist, eluasemelaenu intressid, koolituskulud, kingitused, annetused, ametiühingu sisseastumis- ja liikmemaksud, kindlustusmaksed, pensionifondi osakute soetamise, kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed.

Eelnevalt mainitud tuludest, välja arvatud elatis, võib mahaarvamisi maksustamisperioodil teha kokku kuni 50000 krooni või mitte rohkem kui 50% maksumaksja maksustamisperioodi

tulust, millest on tehtud ettevõtlusega seotud mahaarvamised. Nimetatud mahaarvamisi võib teha ka Euroopa Liidu liikmesriigi resident, tingimusel, et ta on saanud maksustamisperioodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis.

Mõlemas riigis on maksustamisperioodiks sätestatud kalendriaasta. Vastavalt Vene Föderatsiooni maksukoodeksile tuleb Vene Föderatsioonis esitada tuludeklaratsioon hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 30. aprilliks. Tulumaksuseadus sätestab, et Eestis tuleb tuludeklaratsioon maksustamisperioodi tulude kohta esitada hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks. Samuti peab mitteresident, kes sai maksustatavat tulu⁹ ning millelt ei ole tulumaks kinni peetud, esitama tuludeklaratsiooni maksustamisperioodi tulude kohta hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks.

Kui mitteresident on võõrandanud kinnisasja tuleb tuludeklaratsioon esitada kuu aja jooksul pärast kasu saamist. Mitteresident, kes sai Eestis maksustamisele kuuluvat ettevõtlustulu, on kohustatud esitama tuludeklaratsiooni maksustamisperioodi ettevõtlustulude kohta. Tuludeklaratsioon tuleb esitada maksustamisperioodile järgneva kuue kuu jooksul. Ettevõtluse lõpetamise korral enne maksustamisperioodi lõppu tuleb tuludeklaratsioon esitada kahe kuu jooksul, arvates tegevuse lõpetamisest.

Eesti residendi maksustamisel kehtib maailmatulu printsiip, mis tähendab, et isiku kõik Eestist ja välismaalt saadud tulud maksustatakse Eestis. Seejuures arvestatakse ka tasutud tulumaksuga¹⁰. Vastavalt maksukoodeksile ei arvestata Venemaa residendi poolt välismaal tasutud maksusummasid, mis on kooskõlas välisriigi seadustega, Vene Föderatsioonis tulumaksu tasumisel. Seda juhul, kui topeltmaksustamise lepinguga pole muud ettenähtud. Eesti ja Vene Föderatsiooni vahel on topeltmaksustamise vältimise leping jõustumata.

Vene Föderatsioonis on võrreldes Eestiga kasutusel tulumaksukohustuse arvutamisel rohkem erinevaid maksumäärasid ning rohkem maksuvabastusi. Vene Föderatsioonis võib maksuvaba tulu mahaarvamise arvestuse pidamine olla problemaatiline, kuna tuleb jälgida kasvavalt tulu suurust. Isikute, kellele kohaldatakse nii Eestis kui Vene Föderatsioonis võrreldavaid maksuvabastusi, kasu määr on Eestis kõrgem, kuna summad on suuremad. Osalt seetõttu, on

⁹ Vastavalt tulumaksuseaduse § 29 lg 1, 6, 7, 9 või 10 alusel

¹⁰ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 281-282

Eestis tulumaksukohustus väiksem, vaatamata sellele, et Vene Föderatsioonis on üldmaksumäär madalam.

Eestis arvestatakse Eesti residentide poolt välismaal saadud tulu ja seal tasutud tulumaksuga. Vene Föderatsioonis seda arvesse ei võeta ning seetõttu võib vastava lepingu puudumisel tekkida isiku tulu topeltmaksustamine. Erandite rohkus muudab maksude administreerimise keerulisemaks ja kalliks. Seda nii maksumaksjale, kes peab kulutama aega ja raha, et täita kohustus, kui ka maksuhaldurile, kes peab tagama kohustuse täitmise õigsuse kontrolli. Eelnevale tuginedes võib märkida, et Eestis on tulumaksukohustuse arvestus lihtsam ning majanduslikult efektiivsem.

1.3. Juriidilise isiku tulumaksukohustus

Juriidilise isiku tulumaksu maksukohustuslasteks Vene Föderatsioonis on residentidest juriidilised isikud ja mitteresidentidest juriidilised isikud, kes tegutsevad püsiva tegevuskoha kaudu ja/või saavad tulu Vene Föderatsiooni allikatest.¹¹ Juriidilise isiku tulumaksu maksukohustuslasteks on Eestis residentidest juriidiline isik, Eestis püsivat tegevuskohta omav mitteresidentidest juriidiline isik, kellel on Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht, kes saab maksustamisele kuuluvat tulu või tööandjana tegutsev mitteresident, samuti Eesti riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus, kes teeb maksustatavaid erisoodustusi.¹²

Maksukoodeks sätestab, et maksuobjektiks on juriidiliste isikute saadud tulu, millest on maha arvatud tootmiskulu. Välismaa juriidilistel isikutel, kes teostavad Vene Föderatsiooni territooriumil tegevust püsiva tegevuskoha kaudu, on maksuobjektiks tulu, millest on maha arvatud püsivas tegevuskohas tekkinud tootmiskulu. Muudel välismaa juriidilistel isikutel on maksuobjektiks tulud, mis on saadud Vene Föderatsiooni allikatest. Seejuures loetakse tuludeks tulused, mis on saadud kaupade ja teenuste ning varaliste õiguste realiseerimisest ja mitterealiseeritud kasum.

Erinevalt füüsilise isiku tulude loetelust sätestab tulumaksuseadus Eesti juriidilise isiku maksuobjektide loetelu ammendavalt. See tähendab, et seaduses nimetatud väljamaksetelt

¹¹ Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая. N 117-ФЗ

¹² Tulumaksuseadus. RT I 2009, 18, 109

tulumaksu tasuma ei pea.¹³ Tulumaksu peab tasuma erisoodustustelt, kingitustelt, annetustelt, vastuvõtukuludelt, dividendidelt, kasumieraldistelt, ettevõtlusega mitteseotud kuludelt ja muudelt ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt. Seejuures on tulumaksumääraks 2009. aastal 21/79.

Maksukoodeks sätestab, et juriidiliste isikute tulumaksu üldmaksumäär on 20%. Residentidele, kes asuvad erimajanduspiirkonnas, võib maksumäär olla alandatud, kuid mitte madalamaks kui 13,5%. Välismaa organisatsioonidele, kes ei ole seotud tegevusega püsiva tegevuskoha kaudu on tulumaksumäär 20%. Laevade, lennukite ja teiste liikuvate transpordivahendite või konteinerite rendileandmise tulumaksumäär on 10%. Vene Föderatsiooni juriidiliste isikute saadud dividendidele kehtestatakse 0%. Seda tingimustel, et isik omab osalust katkematult üle 365 päeva vähemalt 50%, saab vähemalt 50% väljamakstavast summast dividendidena või omab õigust väljamakstavatele dividendidele summas üle 500 miljoni rubla.

Maksukoodeksi alusel on maksumäär 9% väljamakstavatele dividendidele, kui residendist juriidiline isik saab need vene või välismaa juriidilistelt isikutelt ning pole täidetud eelnevalt mainitud nõuded. 15% maksumäär kohaldatakse residendist juriidilistele isikutele, kes saavad dividende välismaa juriidilistelt isikutelt. Samuti on maksumääraks 15% riiklike ja munitsipaalsete väärtpaberite intressist saadud tulu. Kui emiteerimisaeg on vähem kui 3 aastat ja/või emiteeritud 1. jaanuari 2007. aastani, on maksumäär 9%. Emiteerituna 20. jaanuarini 1997. aastani, kaasarvatud on maksumäär 0%.

Tulumaksuseadus sätestab, et juriidilise isiku tulumaksu maksustamisperioodiks on kalendrikuu. Maksustamisele kuuluvaid tulusid tuleb deklareerida maksustamisperioodi järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks. Maksukoodeks sätestab Vene Föderatsiooni juriidilise isiku tulumaksu maksustamisperioodiks kalendriaasta ning tuludeklaratsioon tuleb esitada mitte hiljem kui maksustamisperioodile järgneva kalendriaasta 28. märtsiks.

Kahe riigi maksusubjektid on sarnased, kuid erinevusena arvatakse Eestis subjektide hulka ka kohaliku omavalitsuse asutusi, kes teevad maksustatavaid erisoodustusi. Erinevalt Vene Föderatsioonist ei maksustata Eestis juriidilise isiku tulu. Vene Föderatsioonis on kehtestatud

¹³ Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus, 159-160

erinevad maksumäärad erinevatele tululiikidele. Lisaks kohaldatakse erinevaid maksumäärasid ka vastavalt juriidilise isiku residendi staatusele.

Isiku staatusest tulenev maksustamine tekitab kõrvalekaldeid õiglasest maksustamisest, kuna tekib maksunduslik diskrimineerimine, kapitali ekspordi ja impordi neutraalsuse rikkumine ning topeltnmaksustamise lepingu puudumise tõttu on võimalik topeltnmaksustamise oht. Erinevate maksumäärade kohaldamise rohkus muudab maksude administreerimise keerulisemaks ja kalliks. Eestis kohaldatav fikseeritud tulumaks määr muudab tulumaksukohustuse arvestuse lihtsamaks, läbipaistvamaks ning seega ka majanduslikult efektiivsemaks.

1.4. Sotsiaalmaksu olemus

Sotsiaalkindlustus on rahaliste väljamaksete tegemine või naturaalse iseloomuga hüvede ja teenuste osutamine kindlustatavate sissetuleku pealt võetavate otseste või kaudsete sihtotstarbeliste maksete arvel. Seda iseloomustab asjaolu, et luuakse kohustuslikus korras kindlustatud isiku liikmetasude ja/või riigi täiendavate rahaliste toetuste baasil isiklikest vajadustest sõltumatu sotsiaalsüsteem, mis kindlustab sotsiaalsete riskide vastu. Kindlustusandja kohustub kindlustusjuhtumi saabudes välja maksma kindlustushüvitise.¹⁴

Sotsiaalkindlustusmaksed on suhteliselt sarnased tulumaksuga. Tegemist on otseste ja subjektiivsete maksudega. Samuti on nad jooksvad maksud ning osaliselt tähtajalised ja osaliselt kinnipeetavad maksud. Sotsiaalmaksuga maksustatakse aktiivset tulu, näiteks palka, passiivset tulu, näiteks dividende sotsiaalmaksuga ei maksustata.¹⁵ Maksu ja sundkindlustusmaks eristamine toimub vastuhüve konkreetsuse astme kaudu. Maksu tunnuseks on konkreetse vastuhüve puudumine. Sundkindlustuse puhul kasutatakse laekuvaid makseid ainult kindlustatute huvides.¹⁶

Paljudes riikides on Eestis kehtiva sotsiaalmaksuga sarnane avalik-õiguslik kohustus sätestatud sundkindlustusena. Samas on riike, kus sotsiaalkindlustust finantseeritakse suures

¹⁴ Tavits, G. 2006. Sotsiaalhooldusõigus. Tallinn: Juura, 10

¹⁵ Lind, K. 2003. Tulu mõiste. – Juridica, V 2003, 338- 348

¹⁶ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 313

osas tulumaksust. Samuti on riikide sotsiaalkindlustussüsteemid küllaltki erinevad, mõnes riigis on kasutusel ühtne makse kõikide kindlustusliikide kohta, mõnes riigis on näiteks eraldi pensioni-, ravi-, hoolduskindlustus.¹⁷

Majanduslikust aspektist lähtuvalt loetakse sotsiaalkindlustusmaksleid sõltumata nende kehtestamise vormist maksude hulka kuuluvaks, sest tegemist on riigi poolt sundkorras kogutava ja ümberjaotatava rahaga.¹⁸ Alates 2005. aastast kehtib Venemaal ühine sotsiaalmaks, mis hõlmab pensioni-, tervishoiu- ja sotsiaalkindlustuse.¹⁹ Kehtestatud maks on aga üsna regressiivne. Eestis kaetakse sotsiaalmaksust laekuva tuluga pensioni- ja tervisekindlustus. Eestis on sotsiaalmaks kehtestatud riikliku maksuna, Vene Föderatsioonis föderaalne maksuna.

1.5. Tööandja sotsiaalmaksu maksukohustus

Sotsiaalmaksuseadus²⁰ sätestab, et Eestis maksab sotsiaalmaksu juriidiline ja füüsiline isik ning füüsilisest isikust ettevõtja (edaspidi FIE). Samuti on sotsiaalmaksu maksjaks riigi-, valla- või linnaasutus ja teatud juhtudel riik, vald või linn. Vene Föderatsiooni maksukoodeksi alusel tunnistatakse maksumaksjateks juriidilisi isikuid, FIEsid, füüsilisi isikuid, keda pole tunnistatud FIEdeks ja teevad väljamakseid füüsilistele isikutele. Juhul, kui isik kuulub samaaegselt mitmesse eelpool nimetatud maksumaksja kategooriasse, arvestab ja tasub ta maksu igal alusel.

Erinevalt tulumaksust on sotsiaalmaksu objektid loetletud ammendavalt. Sotsiaalmaksuga maksustatakse ainult aktiivset tulu ehk töö tegemisest või teenuse osutamisest saadud tulu.²¹ Sotsiaalmaksuga maksustatakse nii Eestis kui ka Vene Föderatsioonis füüsilise isiku aktiivne tulu, mis hõlmab kõiki juriidilistes vormides töötamist (näiteks tööleping, võlaõiguslik leping). Samuti on maksustatav autoriõigustega seotud leping. FIEde maksuobjektiks

¹⁷ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 314

¹⁸ Samas

¹⁹ PRS Group, Inc. 2007. Political Risk Yearbook: Russia Country Forecast. New York: PRS Group, Inc, 5

²⁰ Sotsiaalmaksuseadus. RT I 2009, 11, 67

²¹ Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus, 394

tunnistatakse ettevõtlusest saadud tulusid, millest on maha arvatud kulud, mis on seotud nende saamisega.

Eestis maksustatakse rendi- ja üüritulu ning litsentsitasude tasusid vaid juhul, kui tulu saaja lülitab need oma ettevõtlustulu hulka.²² Vene Föderatsioonis nimetatud tulusid sotsiaalmaksuga ei maksustata. Vene Föderatsioonis ei tunnistata ka maksukoodeksi alusel maksuobjektiks juriidiliste isikute ja FIEde väljamakseid ja tasusid, kui vastavad väljamaksud pole kantud kuludesse, mis vähendaks vastavalt kas juriidilise või füüsilise isiku tulumaksu maksubaasi jooksva aruandeperioodil.

Maksuvabastusi reguleerib maksukoodeksi artikkel 238 ja sotsiaalmaksuseaduse paragrahv 3. Nii näiteks ei maksustata sotsiaalmaksuga mõlemas riigis töötajate ümberõppega seotud kuludid, tervisekahjustuste ravi, välisteenistusest saadud tasu ja vormiriietuse kompensatsiooni. Erinevalt Vene Föderatsioonist ei maksustata Eestis ka lähetusi, esinduskulusid, laevade ja lennukite meeskonna toitlustamist ja abivahendeid puudega töötajatele. Vene Föderatsioonis ei maksustata aga näiteks talumajapidamise tulusid, mis saadakse põllumajandustoodete tootmisest või ümbertöötlemisest ja realiseerimisest viie aasta jooksul alates majapidamise registreerimisest.

Maksukoodeksi artiklis 239 on sätestatud maksusoodustused. Vene Föderatsioonis vabastatakse maksust juriidiliste isikute, FIEde, füüsiliste isikute, keda pole tunnistatud FIEdeks, väljamakstavad summad või toetused, mis ei ületa maksustamisperioodil 100000 rubla iga füüsilise isiku kohta, kes on I, II või III grupi invaliid. Samadel alustel on vabastatud ka avalikud invaliidide organisatsioonid, kelle liikmeskonda kuulub 80% invaliide ja nende esindajaid. Lisaks asutused, mille ainsad omanikud on avalikud invaliidide organisatsioonid ja mis on moodustatud osutamaks sotsiaal- ja õigusabi invaliididele ja nende vanematele.

Eestis on sotsiaalmaksumääraks kehtestatud fikseeritud 33% määr, kusjuures minimaalne sotsiaalmaksukohustus 2009. aastal on 1436 krooni kuus. Vene Föderatsioonis sõltub sotsiaalmaksu suurus maksumaksja isikust ja tulude suurusest. Nii jagunevad Vene Föderatsiooni maksumaksjad isikustatuse alusel kuute gruppi ning tulude suuruse alusel omakorda kolme gruppi (vt lisa 1). Kõige selgem on olukord, kui tulud on kuni 280000 rubla,

²² Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus, 394

siis võib sotsiaalmaksumäär olla olenevalt isikust 8%, 10%, 14%, 20% või 26%. Tulude korral, mis jäävad vahemikku 280001 kuni 600000 ja üle 600000 rubla rakendatakse arvutust, kus olenevalt maksja isikust tuleb tasuda teatud fikseeritud summa ning teatud protsent summalt, mis ületab vastavalt kas 280000 või 600000 rubla.

Vene Föderatsioonis on maksustamisperioodiks tunnistatud kalendriaasta ning deklaratsioon tuleb esitada hiljemalt maksustamisaastale järgneva aasta 30. aprilliks. Eestis on maksustamisperioodiks kalendrikuu ning maksukohustus tuleb deklareerida maksustamiskuule järgneva kuu 10. kuupäevaks.

Kahe riigi maksusubjektid on sarnased, kuid Eestis võivad olla subjektideks ka riik või riiklikud institutsioonid. Maksuobjektid on sarnased, kuid mõnevõrra erinev on nende maksustamine. Erinevusi leiab ka sotsiaalmaksu maksuvabastuste ja maksusoodustuste kohaldamisel. Kui Eestis on sotsiaalmaksumääraks fikseeritud määr, siis Vene Föderatsioonis kohaldatakse erinevaid sotsiaalmaksumäärasid subjektsuse ja tulu suuruse alusel. Vene Föderatsioonis on sotsiaalmaksukohustus väiksem kui Eestis. Kui Eestis on süsteem proportsionaalne, siis Vene Föderatsioonis regressiivne. Maksu arvestamise süsteem on Eestis lihtsam kui Vene Föderatsioonis. Süsteemi keerukuse tõttu on Vene Föderatsioonis tõenäoliselt maksuhalduri administreerimis- ja maksumaksja maksukohustuse täitmise kulud suuremad kui Eestis.

2. TARBIMISMAKSUDE VÕRDLEV ANALÜÜS

2.1. Käibemaksu olemus

Käibemaks on olemuselt mitmetasandiline mittekumuleeruv tarbimismaks, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse põhimõttel.²³ See tähendab, et reaalselt tuleb maksu tasuda tulude ja kulude vahe pealt.²⁴ Selline põhimõte võimaldab rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtjatel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid otseselt või kaudselt oma ettevõtluse tarbeks. Käibemaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning koormatakse iga müügietaapi. Seejuures vähendatakse maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra.²⁵

Lisandunud väärtuse maksu põhimõte kehtib vaid riigisiselt käibelt arvestatud käibemaksu suhtes. See on kehtestatud ka impordile, mis rakendub kauba sissevedamisel riiki või teenuse saamisel välismaalt. Käibemaksukohustuse kandja ning maksu tegelik maksja ei lange kokku ning seetõttu on käibemaks kaudne maks. Maksukoormuse kandjaks ehk lõpptarbijaks võivad olla nii füüsilised kui ka juriidilised isikud, sealhulgas riik ja kohalikud omavalitsused tingimusel, et nad ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluse tarbeks.²⁶ Reeglina on käibemaksu tegelikuks lõpptarbijaks ja –maksjaks siiski füüsilised isikud, kes tasuvad müüjale ostuhinna sees sisalduva käibemaksu.²⁷

Maksu administreerimise kohustus on jäetud äriühingutele, sest see võimaldab maksusummasid lihtsamalt koguda.²⁸ Käibemaks on suunatud lõpptarbijale ega tohi koormata ettevõtjat. Kui seda põhimõtet ei järgita, tekivad turul konkurentsitõrked. Ühetaolise maksustamise printsiibi kohaselt tuleb kõiki maksumaksjaid käsitleda võrdselt. Objektivse maksu põhimõtte kohaselt peab maksustamine sõltuma kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust.²⁹ Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on sihtkohamaa põhimõte.

²³ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 13

²⁴ Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 9

²⁵ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 14

²⁶ Sama

²⁷ Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 10

²⁸ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 15

²⁹ Samas, 16

Selle kohaselt suunatakse maksukoormus riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine.³⁰ Käibemaks on kehtestatud perioodilise maksuna. Perioodi pikkus sõltub riikide maksuseadustes kehtestatud tingimustest. Vene Föderatsiooni käibemaksumudel on üsna sarnane Euroopa Liidu ja seeläbi ka Eesti käibemaksumudeliga. Eestis on käibemaks riiklik maks, Vene Föderatsioonis föderaalne maks.

2.2. Käibemaksukohustus

Maksukoodeks sätestab, et Vene Föderatsioonis peavad maksukohustuslased end registreerima maksuametis. Välismaa organisatsioonid omavad õigust registreerida end maksukohustuslaseks püsiva tegevuskoha kaudu. Kui välismaa organisatsioonil on Vene Föderatsioonis mitu alljaotust, siis valitakse üks, kus end registreeritakse ja kus deklareeritakse ning tasutakse makse kogu Vene Föderatsioonis asuvalt tegevuskohalt. Vene Föderatsiooni käibemaksu maksukohustuslasteks tunnistatakse juriidilisi isikuid, FIEsid ja isikuid kes teisedavad kaupu üle Vene Föderatsiooni riigipiiri.

Käibemaksuseadus³¹ sätestab, et Eestis on käibemaksu maksumaksjateks maksukohustuslased, piiratud maksukohustuslased ja muud isikud. Maksukohustuslane on isik või asutus, kellel tekib kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslasena. Piiratud käibemaksukohustuslane on isik või asutus, kellel puudub ettevõtluse tulemusena tekkiv käive, kuid kes maksab pöördmaksustamise korras käibemaksu saadud kaupadelt ja teenustelt. Muud isikud on kõik isikud, kes maksavad impordilt käibemaksu.³²

Vastavalt Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas number C-110/94 (Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) Belgia riigi vastu) tuleb maksukohustuslasena käsitleda ka isikut, kes tegi kulutusi äritegevuse alustamiseks. Seda ka juhul kui ettevalmistuste tegemise käigus tema plaanid muutusid ja ta likvideeris juriidilise isiku ilma tegelikku äritegevust alustamata.³³

³⁰ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 17

³¹ Käibemaksuseadus. RT I 2008, 58, 329

³² Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus, 570-573

³³ C-110/94

Eestis peab kohustuslikus korras maksukohustuslane registreerima, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest 250000 krooni. Erandiks on olukord, mil maksukohustuslase käive on maksustatav 0% määraga. Mitteresidendist juriidilisel isikul tekib üldjuhul kohe registreerimiskohustus, kui tekib maksustatav käive, välja arvatud, kui on tegemist kaugmüügiga, mille puhul kehtib käibe piirmäär 550000 krooni. Piiratud maksukohustuslasel tekib registreerimiskohustus 160000 kroonise ostukäibe juures arvestatuna kalendriaasta algusest.³⁴

Maksukoodeks sätestab, et organisatsioonid ja FIED omavad õigust vabaneda maksukohustusest, mis on seotud maksu arvutamise ja tasumisega, kui kolme eelneva kalendrikuu jooksul kaupade ja teenuste realiseerimisest saadud käive maksu arvestuseta ei ületa kogusummas kaks miljonit rubla. Isikud, kes omavad õigust maksuvabastusele peavad esitama avalduse ja dokumendid, mis tõestavad õigust maksuvabastusele ning see tuleb esitada hiljemalt 20. kuu kuupäevaks alates millest õigus tekib. Esitanud avalduse, ei saa sellest loobuda 12 kalendrikuu jooksul, välja arvatud juhul, kui see õigus kaotatakse. Õigus kaotatakse maksustamise perioodi lõpuni juhul, kui ületatakse kahe miljoni rubla suurune summa.

Eestis on käibemaksuseaduses sätestatu kohaselt võimalik maksukohustuslast registrist kustutada nii maksumaksja enda kui ka maksuhalduri algatusel. Esimesel juhul on võimalik esitada maksuhaldurile avaldus registrist kustutamiseks. Selle eelduseks on alla 250000 krooni suurune müügikäive kalendriaasta jooksul. Maksuhaldur võib oma algatusel kustutada maksukohustuslase registrist, kui ta ei tegele ettevõtlusega ja/või pole esitanud järjestikuse 6 kuu jooksul deklaratsioone. Registrist kustutamisega lõppeb ka maksukohustus ja sellega kaasnevad maksu arvestamise ja deklareerimise kohustus.

Maksukoodeks sätestab, et Vene Föderatsiooni territooriumil on maksu objektideks kaupade ja teenuste realiseerimine. Samuti riigi territooriumil kaupade siire omatarbeks ning omatarbeks tehtavad ehitusmontaaži tööd, mille kulud ei kuulu juriidilise isiku tulumaksust mahaarvamisele. Maksuobjektina on käsitletav ka kaupade sissevedu Vene Föderatsiooni tolliterritooriumile. Eestis on käibemaksu objekte laiemas mõistes kaks. Nendeks on

³⁴ Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus, 570-572

maksustatav müügikäive, mille alla kuulub kauba võõrandamine ja teenuse osutamine, ja ostukäive, mille alla kuulub kauba soetamine ja teenuse saamine.³⁵

Vene Föderatsioonis ei loeta käibeks põhivara, immateriaalse ja/või muu vara üleandmist mittetulundusühingutele põhikirjajärgse tegevuse jaoks, mis pole seotud äritegevusega. Samuti ei loeta käibeks vastutasuta sotsiaalkultuuriliste ning elu- ja kommunaalobjektide otstarbeks antud vara. Lisaks teede, elektrivõrkude, alajaamade, veehaardeehitiste ja teiste taoliste objektide üleandmisel riiklikele võimuorganitele ja kohalike omavalitsuste organitele. Käibena ei vaadelda ka maatükkide realiseerimisega seotud tehinguid. Eestiga sarnaselt ei teki käivet ettevõtte varaliste õiguste üleandmist selle õigusjärglasele.

Käibemaksu seadus sätestab, et Eestis ei teki käivet, kui omanik toimetab kauba Eestist välja ilma selle võõrandamiseta, lisaks riigivara tasuta kasutusse andmisest. Samuti ei teki käivet ettevõtluse huvides kauba tasuta üleandmisest mittemüüdava kaubanäidisena või reklaami eesmärgil, seejuures ei tohi maksustatav väärtus ületada 150 krooni. Ei vaadelda käibena ka kauba vahetuse või remontimise teenuse osutamist garantiitähtaja jooksul kauba ühendusevälisele riigi tootjale või müüjale.

Sarnaselt Eestile lähtutakse Vene Föderatsioonis käibe toimumise aja kindlaksmääramisel varasema hetke põhimõttest. Seega loetakse käive tekkinuks, mil esimesena toimus kauba ostjale lähetamine või teenuse osutamine või laekus kauba või teenuse eest osaline või täielik makse. Tulenevalt sihtkohamaa põhimõttest määratakse kaupade käive üldjuhul kauba asukoha järgi. Vene Föderatsiooni teenuste käibe tekkimise koha määramine on sarnane Eestis sätestatuga.

Mõlemas riigis jaguneb käive maksustatavaks ning maksuvabaks käibeks. Maksustatava käibe maksumäärad on sarnased. Eestis ja Vene Föderatsioonis on üldmaksumääraks 18%. Alandatud käibemaksumäär on Eestis 9% ja Vene Föderatsioonis 10%. Lisaks kohaldatakse ka nullmäära, mis annab erinevalt maksuvabastusest sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Mõlemas riigis rakendatakse 0% eksporditavale kaubale, välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenusele ja sellega seotud muudele teenustele ning reisijaveo teenusele. Samuti

³⁵ Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus, 573

teenusele, mida osutatakse, ja kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriigi diplomaatilisele esindajale.

Lisaks maksustatakse Vene Föderatsioonis 0% näiteks kaubad, mis on seotud kosmetööga ja riigiorganitele väärismetalli hankimine ja tootmine. Eestis aga maksustatakse erinevalt Vene Föderatsioonist nullmääraga näiteks rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus, vahendamisteenus, kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus. Samuti maksustatakse 0% Eesti Pangale võõrandatav kuld. Mõlemas riigis tuleb vajadusel tõestada 0% rakendamise õigust, mida tehakse õigusaktis sätestatud dokumentide alusel.

Alandatud käibemaksumääraga maksustatakse nii Eestis kui ka Vene Föderatsioonis vastavasse nimekirja kantud ravimid, puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseade ja abivahend ning selle abivahendi kasutada andmine puudega isikule. Lisaks kehtib alandatud käibemaksumäär perioodilisele väljaandele, välja arvatud peamiselt reklaami või erootilise või pornograafilise sisuga väljaandele. Vene Föderatsioonis kehtib alandatud määr ka toidu- ja lastekaupadele. Eestis aga kohaldatakse alandatud määra ka raamatule ja õppevahendina kasutatavale töövihikule ning majutusele (koos hommikusöögiga).

Maksuvabastused on sätestatud maksukoodeksi artiklis 149 ning käibemaksuseaduse paragrahvis 16. Vene Föderatsiooni õigusaktis on maksuvabastusi nimetatud rohkem kui Eesti seaduses. Mõlemas riigis on maksuvaba näiteks universaalne postiteenus, hambatehniku poolt võõrandatav hambaprotees, tervishoiuteenus. Erinevalt Eestist on Vene Föderatsioonis maksuvabad näiteks rituaalsed teenused, toidu valmistamine ja realiseerimine õppe- ja meditsiinasutuste sööklates.

Mõlemas riigis on tasumisele kuuluvaks käibemaksusummaks maksukohustuslase poolt maksustamisperioodil maksustatavalt käibelt arvatud käibemaks, millest on maha arvatud sisendkäibemaks. Eestis on maksustamisperioodiks kehtestatud kalendrikuu ning käibedeklaratsioon esitatakse maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Vene Föderatsioonis on maksustamisperioodiks kvartal ning maksukohustus tuleb täita, mitte hiljem kui iga kvartali 20. kuupäevaks.

Eestis ja Vene Föderatsioonis on kasutusel erinevad mõisted maksusubjekti määratlemisel. Mõnevõrra erinevad ka maksuobjektid. Kohaldatavad maksumäärad on kahes riigis peaaegu võrdsed, erinedes vaid vähendatud käibemaksumäära korral 1% võrra. Vene Föderatsioonis kohaldatakse rohkem maksuvabastusi, mis muudavad maksu haldamise keerulisemaks ja kalliks. Majanduslikust seisukohast on Vene Föderatsioonis ebaratsionaalselt kohaldatud vähendatud käibemaksmäära ebaelastse nõudlusega kaubale, nagu on seda toit. Seda põhjusel, et ebaelastse nõudlusega kaupa ostetakse hoolimata sellest, kui kõrge on hind.

2.3. Aktsiiside olemus

Aktsiisid on tarbimismaksud, millega maksustatakse teatud konkreetset kaubagrüppi. Aktsiis ei asenda käibemaksu, vaid täiendab seda. Aktsiisiga maksustatud kaubad maksustatakse üldises korras käibemaksuga. Seejuures suurendab aktsiis käibemaksuga maksustatavat väärtust. Aktsiise ei saa siiski vaadelda käibemaksu lisaprotsendina, sest aktsiiside administreerimine toimub omaette eeskirjade kohaselt ning need ei ole seotud käibemaksuarvestusega. Aktsiisiga maksustatakse üldjuhul tarvitavaid asju.³⁶

Aktsiisid, nagu ka käibemaks, on kaudsed maksud. Maksukoormust kannab lõpptarbija, kes kasutab aktsiisikaupa ettevõtlusväliselt. Maksu kogujad ja maksjad on aga ettevõtjad, kes toodavad või impordivad kaupu. Tarbimist maksustatakse toote hinna suurendamise kaudu. Aktsiis jääb tarbijale varjatumaks kui käibemaks, sest müüja ei näita arvetel kauba hinnas sisalduvat aktsiisi.³⁷ Kui lisandväärtusega maksud ja jaekäibemaksud on täitmisele pööratud ainult tulu tõstmiseks, siis aktsiisid on tihti õigustatud ka teistel põhjustel või hinnatud kui erieesmärki teenivaks.³⁸

Praktikas on suurem osa aktsiise siiski tõenäoliselt rakendatud tulu teenimise eesmärgil. Peamine kaalutlus on seejuures, et neid on lihtsam administreerida kui teisi makse. Tubaka-, alkoholi-, kütuse- ja mootorsõidukite aktsiis on head potentsiaalsed tuluallikad, sest tooteid on kerge tuvastada, müügihulk on suur ja fakt, et tootjaid on vähe, lihtsustab kogumist.

³⁶ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 429

³⁷ Sama

³⁸ Cnossen, S. 2005. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. Oxford: Oxford University Press, 3

Aktiiside mõiste seletuseks pakutakse tihti kui hind väliskulude eest, millega aktsiisitoodete tarbijad või tootjad koormistavad teisi.³⁹ Aktsiisidel on lisaks fiskaalsele eesmärgile tarbimist piirav ja turgu reguleeriv iseloom. Aktsiisidega piiratakse tervisele või keskkonnale ohtlike kaupade tarbimist.⁴⁰

Aktiisid erinevad käibemaksust selle poolest, et aktsiisiga maksustatakse ainult konkreetseid kaupu. Aktsiis on ühetasandiline maks ja maksukohustus võib tekkida kauba tootmisel või impordil. Aktsiisi kui tarbimismaksu üks põhimõte on, et maksustamine ei tohi sõltuda kauba päritolust.⁴¹ Aktsiiside puhul kehtib tarbimismaksudele omane sihtkohamaa põhimõte, mis tähendab, et maksukohustus tekib selles riigis, kus kaupa tarbitakse.⁴² Eestis on aktsiisid kehtestatud riikliku maksuna, Vene Föderatsioonis föderaalne maksuna.

2.4. Aktsiisimaksukohustus

Vene Föderatsioonis maksustatakse sarnaselt Eestiga aktsiisimaksuga alkoholi, tubakatooteid ja kütust. Erinevalt Vene Föderatsioonist ei maksustata Eestis sõiduaautosid ja mootorrattaid ning vastupidiselt ei maksustata Vene Föderatsioonis elektrienergiat ja pakendeid. Eesti ja Vene Föderatsiooni territooriumil on aktsiisikaupade maksustamisperioodiks kalendrikuu. Vastavalt maksukoodeksile tunnistatakse Vene Föderatsiooni aktsiisimaksjateks juriidilisi isikuid, FIEsid ja isikuid, keda tunnistatakse maksumaksjateks seoses kaupade viimisega üle Vene Föderatsiooni tollipiiri.

Eestis toodetud aktsiisikaubalt maksab aktsiisi aktsiisilaopidaja. Teisest liikmesriigist toimetatud aktsiisikaubalt üldjuhul aktsiisilaopidaja või registreeritud kaupleja. Imporditud aktsiisikaubalt maksab aktsiisi importija. Maagaasi ja elektrienergia puhul on peamiseks aktsiisimaksjaks võrguettevõtja, kellel tekib maksukohustus maagaasi või elektrienergia kasutusele võtmisel ning edastamisel tarbijale. Aktsiisiga maksustamata tahkekütusest soojuse tootjal tekib maksukohustus tahkekütuse kasutusele võtmisel soojuse tootmiseks.⁴³

³⁹Cnossen, S. 2005. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. Oxford: Oxford University Press, 3

⁴⁰ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 429- 430

⁴¹ Samas, 430

⁴² Samas, 438

⁴³ Rahandusministeerium. Aktsiisid. <http://www.fin.ee/?id=276> 04.03.2009

Maksukoodeksi artiklis 182 on sätestatud toimingud, mille korral tuleb aktsiisi tasuda. Maksukohustus tekib, kui Vene Föderatsiooni territooriumil realiseeritakse või antakse üle ühelt isikult teisele aktsiisikaupu. Samuti maksustatakse riigi territooriumil isikute poolt toodetud aktsiisikaupade siire nende isiklikuks tarbeks, juriidilise isiku põhikirjalisse kapitali, osanikule tema väljumisel ettevõttest ning aktsiisikauba toorme ümbertöötlemine tagastataval alusel, sealhulgas aktsiisikaupade üleandmine mainitud toorme omanikule või teistele isikutele ja nimetatud aktsiisikaupade omandusse saamine aktsiisikaupade tootmise teenuse osutamise arvelt. Lisaks maksustatakse aktsiisikaupade sissevedu Vene Föderatsiooni tolliterritooriumile.

Eestis kohaldatavad aktsiisivabastused on sätestatud alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse⁴⁴ paragrahvis 27 ning pakendiaktsiisi seaduse⁴⁵ paragrahvis 8. Vene Föderatsioonis kohaldatavad aktsiisivabastused on sätestatud maksukoodeksi artiklites 181 ja 183. Nii Eestis kui Vene Föderatsioonis ei maksustata aktsiisiga peremehetut alkoholi, mis töödeldakse tehnilisel otstarbel või hävitatakse. Ei maksustata ka aktsiisikauba põhjendatud kadu, tervishoiuteenuse osutamisel ja hoolekandeesutuses kasutatavat ning apteegist retsepti alusel väljastatavat piiritust, osaliselt denatureeritud piiritust, mida kasutatakse alkoholist erineva toote tootmiseks. Samuti ravimite tootmisel, veterinaarteenuse osutamiseks kasutatavat piiritust ning kosmeetikatoodete tootmiseks kasutatavat piiritust.

Vastavalt maksukoodeksile ei kuulu Vene Föderatsioonis aktsiisiga maksustamisele ka näiteks ühe organisatsiooni struktuuriüksuse, kes ei ole iseseisev maksukohustuslane, poolt aktsiisikaupade üleandmist teiste aktsiisikaupade tootmiseks sama ettevõtte teisele samasugusele struktuuriüksusele. Samuti ei maksustata aktsiisikaupade, mis on asetatud ekspordi tolliprotseduuri alla, realiseerimist väljapoole Vene Föderatsiooni ja ka aktsiisikaupade sissevedu sadama eritsooni ülejäänud Vene Föderatsiooni territooriumilt. Erinevalt Vene Föderatsioonist on Eestis sätestatud punkt isiklikus majapidamises valmistatud alkohoolse joogi aktsiisiga maksustamise kohta.

Eestis kohaldatakse aktsiisikaupadele fikseeritud määra, ent tubakaaktsiis erineb teistest aktsiisidest selle poolest, et sigarettide aktsiisimäär on kahekomponendiline, koosnedes

⁴⁴ Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus. RT I 2008, 49, 272

⁴⁵ Pakendiaktsiisi seadus. RT I 1997, 5/6, 31

fikseeritud ja proportsionaalsest määrast.⁴⁶ Vene Föderatsiooni aktsiisiga maksustatavate kaupade maksubaasi arvestatakse eraldi iga aktsiisikauba kohta. Maksumaksja poolt toodetud aktsiisikaupade realiseerimisel arvestatakse maksubaasi olenevalt nende kaupade maksumääradest neljal moel.

Aktsiisikaupadele, mille suhtes on kehtestatud fikseeritud maksumäärad, kohaldatakse naturaälühikuid. Aktsiisikaupadele, mille suhtes on kehtestatud proportsionaalsed maksumäärad, kohaldatakse arvutuslikku maksumust, mille arvestus lähtub turuhindadest. Samuti kohaldatakse sellise maksumääraga kaupadele siirdatud maksumust, mille arvestus lähtub eelmisel maksuperioodil kehtinud keskmistest hindadest, nende puudumisel, lähtudes turuhinnast. Aktsiisikaupadele, mille suhtes on kehtestatud kombineeritud maksumäärad, mis koosnevad fikseeritud ja proportsionaalsest maksumäärast, kohaldatakse naturaälühikuid ja arvutuslikku maksumust, mille arvutus lähtub maksimaalsetest jaehindadest aktsiisikaupadele, mille suhtes on kehtestatud proportsionaalsed maksumäärad.

Eestis ja Vene Föderatsioonis on kasutusel erinevad mõisted maksusubjekti määratlemisel. Mõnevõrra erinevad ka maksuobjektid. Eestis on alkoholiaktsiisi maksuobjektid jaotatud gruppideks ning liikideks on õlu, vein, kääritatud jook, vahetoode ja muu alkohol. Vene Föderatsioonis taolised mõisted puuduvad ning maksustamine toimub vastavalt alkoholitoote olemusele. Maksuvabastusi kohaldatakse kahes riigis mõnevõrra erinevalt. Samuti on erinev maksubaasi arvestus.

Alkoholiaktsiisi maksukoormus on Eestis väiksem kui Vene Föderatsioonis, ent tubakaaktsiisi puhul on olukord vastupidine (vt lisa 2). Kütuseaktsiisi määrasid ei saa võrdlevalt analüüsida, kuna mõõtühikud pole võrreldavad ning Eestis kasutatav kombineeritud nomenklatuuri järgi kohaldatav aktsiisimäär arvestus hakkab Vene Föderatsioonis kehtima alates 2011. aastast. Vene Föderatsioonis on aktsiisimaksusüsteem Eestiga võrreldes keerulisem ning administreerimine seetõttu tõenäoliselt ka keerukam.

⁴⁶ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 444

3. OMANDIMAKSUDE VÖRDLEV ANALÜÜS

3.1. Maamaksu olemus

Omandimaksude objektiks on esemete omandiõigus.⁴⁷ Omandimaks on stabiilsem ja usaldusväärsem tuluallikas, kui mõni teine maks. Omandi väärtus on lühiajaliste majanduskõikumiste suhtes vähem tundlik, kui teised tavapärased tuluallikad. Veelgi enam, omandimaksu kaasamine mitmekesisesse maksubaasi tähendab, et kõikide teiste tuluallikate kõikumised on kogutulule vähem destabiliseerivad. Lisaks on omandimaksusüsteem üldiselt rohkem avatud ja läbipaistvam, kui teiste maksude administreerimise süsteemid. Edasikaebamise süsteem võimaldab omandi hindamist vaidlustada. Lisaks on kogu maksu ulatus nähtav.⁴⁸

Maamaks on üks väheseid omandil põhinevaid makse.⁴⁹ Omandimaksul on tulumaksuga sarnaseid tunnuseid. Mõlemad on pigem kohustuslikud kui vabatahtlikud, mõlemad võtavad omaniku nõusolekuta tema vara, mõlemad tekitavad majanduslikke moonutusi. On ka erinevusi, millest üks on konkurentsi efekti mõju. Nii näiteks tulumaksu korral on isikul valikuvõimalus, kas maksta maks või kolida teise riiki. Omandimaksu korral on maksust hoidumine kergem. Isikud, kes tunnevad, et nad maksavad liiga kõrget omandimaksu võivad vähendada maksukoormust kolides teise omavalitsusse, kus on madalam maksumäär.⁵⁰

Maamaks tuleneb arusaamast, et maa on riigi elanike ühine omand ja kui keegi soovib seda oma isiklikku kasutusse, siis peab ta selle õiguse eest maksma ühiskonnale hüvitist. Omandimaks koormab kõige enam seda isikut, kes on kõige rohkem omandanud vara.⁵¹ Maamaks on otsene maks, mis tähendab, et formaalne maksumaksja ja maksukoormuse tegelik kandja langevad kokku. Otsese maksu maksja täidab maksukohustuse oma nimel ja

⁴⁷ Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 41

⁴⁸ International Association of Assessing Officers. 2004. Standard on Property Tax Policy. - Journal of Property Tax Assessment & Administration, Volume 2, Issue 4, 45

⁴⁹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 453

⁵⁰ McGee, R.W. 2004. The Philosophy of Taxation and Public Finance. Boston: Kluwer Academic Publishers, 255

⁵¹ Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 40

enda arvel.⁵² Maamaks on objektiivne maks, mis tähendab, et maksustamine ei tohi sõltuda maksumaksja isikust. Maamaks on jooksev maks. Perioodi pikkus sõltub riikide maksuseadustes kehtestatud tingimustest.⁵³

Lisaks on maamaks ka sissenõutav maks, mis tähendab, et maksu sissenõudmisel on esindatud menetluse liigina maksu määramine.⁵⁴ Sissenõutavate maksude tasumise kohustus tekib maksumaksjale vastava teate saabumisel.⁵⁵ Eestis on maamaks riiklik maks, ent riigile ei laeku maamaksust midagi. Kogu maa maksust laekuv tulu laekub täies ulatuses maa asukohajärgsele kohalikule omavalitsusele. Vene Föderatsioonis on maamaks kohalik maks ning kohustuslik tasumiseks vastavatel munitsipaalterritooriumitel.

3.2. Maamaksukohustus

Maksukoodeksiga tunnistatakse maksumaksjateks juriidilisi ja füüsilisi isikuid, kes omavad maad omandiõiguse, tähtajatu kasutuse õiguse või eluaegse päritud valduse õiguse alusel. Maksumaksjateks ei loeta aga juriidilisi ja füüsilisi isikuid, kelle omanduses on maa tasuta tähtajalise kasutuse või rendilepingu alusel. Maamaksuseadusega⁵⁶ on kehtestatud, et maamaksu maksab maaomanik ning teatud juhtudel ka maa kasutaja. Näiteks maa koormamisel hoonestusõiguse või kasutusvalduse korral maksab maamaksu hoonestaja või kasutusvaldaja. Riigi- või munitsipaalomandis oleva kinnisasja maavaravaru kaevandamiseks andmise korral maksab maamaksu aga maa kasutamise õiguse saanud isik.

Maksuobjektiks tunnistatakse maksukoodeksiga maatükid, mis asuvad munitsipaal-moodustiste piirides, mille territooriumitel on kehtestatud maks. Maksuobjektide hulka ei kuulu maatükid, mis on käibelt kõrvaldatud, piiratud käibega, sealhulgas metsafondi piires või on riiklikus omandis ja hõivatud veobjektidega veefondi koosseisus, välja arvatud maatükid, mis on eraldatud veobjektidega. Samuti ei loeta maksuobjektiks maad, mis on hõivatud Vene Föderatsiooni eriti hinnaliste kultuuripärandi objektidega, mis on arvatud maailma kultuuripärandi nimekirja.

⁵² Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 45

⁵³ Sama, 216

⁵⁴ Samas

⁵⁵ Lehis, L. 1998. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – Juridica, IX 1998, 434- 443

⁵⁶ Maamaksuseadus. RT I 2008, 14, 94

Mõlemas riigis vaadeldakse maksuvaba maana maad, millel seadusega või seaduses sätestatud korras on majandustegevus keelatud, kirikute ja koguduste pühakodade alust maad, avalikus kasutuses olevat maad. Eestis on erinevalt Vene Föderatsioonist maksuvaba kaitsealade loodusreservaadi ja sihtkaitsevööndi ning püsielupaikade sihtkaitsevööndi maa. Samuti välisriikide diplomaatiliste ja konsulaaresinduste hoonete ja nende juurde kuuluvate osade maa ning liitlasvägede peakorterite kasutuses olev maa. Lisaks kuulub soodustatud maade hulka kalmistute maa. Vene Föderatsioonis ei maksustata aga karistusasutuste alust maad ning maad, mis on hõivatud objektidega, mida kasutatakse mobilisatsiooni eesmärgil. Samuti on maksust vabastatud teadusasutused ning avalikud invaliidide organisatsioonid, kelle liikmeskonda kuulub vähemalt 80% invaliide ja nende esindajaid.

Maamaksuseaduse alusel maksustatakse Eestis kogu maa, välja arvatud maksuvaba maa. Maksukoodeks sätestab, et Vene Föderatsiooni territooriumil asuvate maatükkide maksubaasi arvestatakse maksuobjektidelt nende katastrimaksumuse alusel, mis kehtestatakse 1. jaanuari seisuga. Maksubaas arvestatakse eraldi üldomanduses olevate osade suhtes, mille maksumaksjateks tunnistatakse erinevaid isikuid või mille suhtes on kehtestatud erinevad määrad. Juriidilised isikud ja FIED arvestavad maksubaasi ise kõrvutades selleks katastriandmeid. Füüsilisele isikule arvestab maksubaasi maksuhaldur. Eestis arvutab maamaksu ja saadab maksuteate maksuhaldur, kes saab arvutamiseks vajalikud andmed kohaliku omavalitsuse üksustelt.

Eestis kehtivad kahesugused maamaksu soodustused. Soodustus võib tuleneda maksumaksja isikust, näiteks kohalik omavalitsus võib vabastada maamaksust pensionäride ja represseeritute elamumaa, välja arvatud juhul, kui isikud saavad kasutusõiguse alusel üüri- või renditulu. Samuti võib soodustus tuleneda maa sihtotstarbest või maa kasutamisele seatud piirangutest, näiteks haritav maa ja looduslik rohumaa, samuti maa, millel majandustegevus on kitsendatud.⁵⁷ Vene Föderatsioonis on maksukoodeksiga sätestatud maksusoodustused maksubaasi vähendamise kujul. Maksubaasi on võimalik vähendada maksuvaba 10000 rubla suuruse summa võrra iga maksumaksja kohta, kui füüsiliseks isikuks on NSVL kangelased, invaliidid, veteranid, isikud, kes omavad õigust sotsiaalabile, eririskitsoonis (näiteks relvakatsetuste piirkonnas) elavad või seal elades tervisekahjustusi saanud isikud.

⁵⁷ Rahandusministeerium. Maamaks. <http://www.fin.ee/?id=279>. 09.03.2009

Vastavalt maksukoodeksis sätestatule kehtestatakse maksumäärad munitsipaal moodustiste esindusorganite poolt normatiivsete aktidega. Maksumääradele kehtivad piirmäärad, mida ei või ületada. Maatükkide suhtes, mis on põllumajandusliku otstarbega, on kasutusel põllumajanduslikus tootmises, antud isiklikuks abimajanduse, aianduse, aiamaa või loomakasvatuseks või antud eluaseme ehitamiseks, ei tohi maksumäär ületada 0,3%. Muude maade suhtes ei tohi maksumäär olla kõrgem kui 1,5%. On lubatud diferentseeritud maksumäärade kehtestamine, mis on seotud maa liikide ja/või maatüki kasutamisega. Eestis on maamaks määr 0,1- 2,5% maa maksustamishinnast aastas ning on lubatud ka diferentseerimine.

Vene Föderatsioonis on maksustamisperioodiks tunnistatud kalendriaasta ning maksukohustus tuleb tasuda hiljemalt 1. veebruariks. Eesti territooriumil tasutakse maamaks vähemalt 1/3 osadena 15. aprilliks, 15. Juuliks ja 15. oktoobriks.

Eestis ja Vene Föderatsioonis on kasutusel erinevad mõisted maksusubjekti määramisel. Mõnevõrra erinevad ka maksuobjektid. Maksustamise erandeid kohaldatakse kahes riigis erinevalt ning Vene Föderatsioonis on neid kehtestatud rohkem. Erandite rohkus muudab süsteemi ja selle administreerimise keerulisemaks, mis omakorda tähendab süsteemi efektiivsuse vähenemist.

3.3. Mootorsõidukimaksu olemus

Mootorsõidukimaks on otsene maks, kuna seaduses sätestatud maksukohustuslane langeb maksukoormuse tegeliku kandjaga kokku ning maksu maksja täidab maksukohustuse oma nimel ja arvel. Lisaks on mootorsõidukimaks ka jooksev maks, kuna maksuõigussuhe tekib mingi teatud kehtestatud aja tagant.⁵⁸ Tegemist on ka objektiivse ehk reaalmaksuga, kuna maks on seotud mingi konkreetse materiaalse objektiga ning maksukohustus ei sõltu objekti omaniku subjektiivsetest omadustest.⁵⁹ Kuna tegemist on ka tähtajalise maksuga, siis maksu suuruse peab maksumaksja ise välja arvutama, deklareerima ja tasuma sätestatud ajaks.⁶⁰

⁵⁸ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 46-47

⁵⁹ Lehis, L. 1998 . Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – Juridica, IX 1998, 434- 443

⁶⁰ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 48

Mootorsõidukimaksu võib paigutada ka keskkonnamaksude hulka, kuna mootorsõidukid paiskavad välisõhku heitgaase, tekitavad müra, koormavad teid. Euroopa Komisjoni, OECD (Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni) ja Rahvusvahelise Energiaagentuuri kasutatava määratluse kohaselt hõlmatakse keskkonnamaksude alla kõik energia ja transpordiga seotud maksud.⁶¹ Euroopa Liidu liikmesriikides on sõidukite maksustamisel kasutusel näiteks registreerimismaks, iga-aastane kasutusmaks, kütuseaktsiisid ning lisaks muud maksud ja tasud, näiteks liikluskindlustus, teede kasutamise tasud.⁶²

Vene Föderatsioonis on mootorsõidukimaksu mõiste asemel kasutusel transpordimaks. Maksukoodeks sätestab, et transpordimaks on regionaalne maks ning on kehtestatud maksukoodeksiga ja teiste maksuseadustega ja on kohustuslik vastavates Vene Föderatsiooni subjektides (oblast, krai, autonoomne ringkond, vabariik), välja arvatud juhul kui on kehtestatud erimaksurežiim. Kuna Eestis on mootorsõidukimaks kohalik maks, siis on see reguleeritud kohalike maksude seadusega⁶³ ning see kehtestatakse omavalitsusüksuse esindusorgani määrusega.

Praegu ei ole Eestis mootorsõidukimaksu kehtestatud üheski omavalitsuses. Viimati oli mootorsõidukimaks kehtestatud 2002. aastal. Nagu sai eelpool maamaksu juures mainitud on omandimaksude puhul kerge maksukohustust vältida. Selleks tuleb kolida piirkonda, kus maksumäär on madalam. Kuna mootorsõidukimaks oli kehtestatud vaid mõnes omavalitsusüksuses, siis hakkasid maksukohustuslased registreerima oma elukohta piirkondadesse, kus maksu ei olnud. Sellest tulenevalt tekkisid maksumoonutused ning 2002. aastal loobuti mootorsõidukimaksust. Rahandusministeeriumi andmetele tuginedes liigutakse ökoloogilise maksureformiga väikesõidukite aastamaksu kehtestamise suunas. Kui reform peaks ellu viidama, siis tõenäoliselt kehtestatakse aastamaks riikliku maksuna.

⁶¹ Rahandusministeerium. Ökoloogilise maksureformi lähtealused.
http://www.fin.ee/failid/OMR_LAHTREALUSED07072005.doc 10.03.2009

⁶² Samas

⁶³ Kohalike maksude seadus. RT I 2005, 57, 451

3.4. Mootorsõidukimaksukohustus

Maksukoodeksis tunnistatakse maksumaksjateks isikuid, kelle nimele on registreeritud transpordivahendid, mida tunnistatakse maksuobjektiks. Maksumaksjateks ei tunnistata XXII taliolümpiamängude ja XI taliparaolümpiamängude korraldajaid Sotši linnas. Kohalike maksude seadus sätestab Eestis mootorsõidukimaksu maksjateks kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil elavaid füüsilisi ja territooriumil asuvaid juriidilisi isikuid, kes omavad või kasutavad liiklusregistris registreeritud mootorsõidukeid. Sõiduki kasutajaks loetakse mootorsõidukimaksu maksjat, kui ta kasutab mootorsõidukit kasutuslepingu või omandireservatsiooniga müügilepingu alusel.

Maksuobjektiks tunnistatakse maksukoodeksis maa-, vee- ja õhusõidukeid, mis on registreeritud vastavalt Vene Föderatsiooni seadustes sätestatud korrale. Kohalike maksude seadus sätestab maksuobjektiks liiklusregistris registreeritud mootorsõidukeid. Sarnaselt Eestiga ei loeta maksuobjektiks riigi- ja omavalitsusasutuste, kaitseväge ja Kaitseliidu mootorsõidukeid. Samuti ei kuulu maksuobjektide hulka invaliidide sõidukid. Eestis ei maksustata I ja II grupi invaliidide sõidukeid, Vene Föderatsioonis aga invaliididele kohandatud sõidukeid, mille mootorivõimsus ei ületa 100 hobujõudu (73,55 kW) ning on saadud sotsiaalhoolekandeametuse kaudu kehtestatud korra alusel.

Erinevalt Vene Föderatsioonist ei kuulu Eestis maksuobjektide hulka Eestis akrediteeritud diplomaadi staatust omavate isikute, välisriigi diplomaatiliste ja konsulaaresinduste, rahvusvaheliste organisatsioonide ning valitsustevaheliste koostööprogrammide esinduste poolt kasutatavad mootorsõidukid ning raskeveokimaksuga maksustatavad mootorsõidukid. Vene Föderatsioonis ei loeta maksuobjektideks sõude- ja mootorpaate mootorivõimsusega kuni viis hobujõudu, töenduslikke laevu, reisijaveoga tegelevate juriidiliste isikute omanduses olevaid sõidukeid, põllumajanduses kasutatavaid põllutöömehhanismid, ärandatud sõidukeid pädeva organi poolt väljastatud tõendi alusel, Venemaa rahvusvahelisse veesõidukite registrisse kantud veesõidukeid.

Maksukoodeks sätestab, et maksubaas arvestatakse eraldi iga maksuobjekti suhtes ning selleks on neli erinevat arvestust. Mootorit omavate transpordivahendite suhtes arvestatakse maksubaasi lähtuvalt mootorivahendi mootorivõimsusest hobujõududes. Õhusõiduvahendite,

millele määratakse reaktiivmootori tõmme, suhtes arvestatakse õhutranspordivahendi maapealsetes tingimustes passijärgset statistilist reaktiivmootoritõmmet jõukilogrammides. Mitteiseliikuvatele (pukseeritavatele) veetranspordivahenditele, mille suhtes määratakse kogumahutavust, arvestatakse maksubaasi registritonnides. Eelnevalt mainimata transpordivahendite suhtes arvestatakse maksubaasi transpordiühikutes. Eestis kehtestatakse kohalike maksude seaduse alusel maksumäär diferentseerituna sõiduki registrimassi, lubatud teljekoormuse või mootori võimsuse järgi.

Vene Föderatsioonis kehtestatakse maksukoodeksi alusel maksumäär arvestuse alusel olenevalt transpordivahendi mootorivõimsusest, reaktiivmootori tõmbest või kogumahutavusest vastavalt ühikule (hobujõud, jõukilogramm, registertonn, transpordiühik). Maksukoodeksis kehtestatud maksumäärad võivad olla suurendatud või vähendatud Vene Föderatsiooni subjektide seadustega, kuid mitte enam kui 5 korda. Samuti on lubatud diferentseeritud määr.

Kohalike maksude seadus sätestab, et jooksva kalendriaasta pärast 30. juunit registreeritud mootorsõidukite eest tasutakse mootorsõidukimaksu 50% aastamaksu määrast. Lisaks võib maksu tasunud isik mootorsõiduki võõrandamise korral taotleda makstud maksu tagastamist kuude eest, mis on jäänud mootorsõiduki võõrandamise kuust maksustamisperioodi lõpuni, maksukorralduse seaduses sätestatud tingimustel ja korras. Mõlemas riigis on maksustamisperioodiks kalendriaasta. Vene Föderatsioonis tasutakse transpordimaks mootorsõiduki asukoha järgi Vene Föderatsiooni subjektide seadustes sätestatud korras ja kehtestatud ajaks. Eestis tasutakse mootorsõidukimaks omaniku või kasutaja elu- või asukohajärgse omavalitsusüksuse eelarvesse volikogu poolt kehtestatud tähtajaks.

Vene Föderatsioonis on transpordimaks kehtestatud regionaalse maksuna. Eestis pole hetkel üheski omavalistuses mootorsõidukimaksu kohaliku maksuna kehtestatud. Ökoloogilise maksureformi raames liigutakse mootorsõidukite maksustamise suunas ja seda riiklikul tasandil. Eestis ja Vene Föderatsioonis on kasutusel erinevad mõisted maksusubjekti määramisel. Samuti erineb teatud määral maksuobjektide määratlus ja erinevad kohaldatavad maksuvabastused. Maksubaasi arvestus on mõnevõrra keerulisem kui Eestis. See muudab ka maksusüsteemi keerukamaks.

KOKKUVÕTE

Venemaa maksusüsteemi kohta puudub ülevaade ning see võib olla üheks takistavaks teguriks kahe riigi kaubandussuhete toimimises ja arengus. Töö käigus selgus, et Vene Föderatsiooni maksusüsteemi puudutavaid materjale on vähe. Isikud, kes soovivad saada infot Venemaa maksude kohta, peavad kulutama palju aega, et leida kergesti mõistetav ning kehtiv informatsioon. Lisaks on seadusi keeruline leida ning mõista teadmata venekeelset terminoloogiat.

Lõputöö eesmärk, milleks oli võrdlevalt analüüsida Eesti ja Venemaa maksusüsteeme, sai täidetud. Eesmärgi saavutamiseks sai võrdlevalt analüüsitud Eesti ja Venemaa sissetulekuga seotud makse, tarbimismakse ja omandimakse.

Autor leiab, et töö hüpotees leidis kinnitust. Eesti maksusüsteem on lihtsam kui Venemaa maksusüsteem. Hüpoteesini jõuti Eesti ja Venemaa võrreldavate maksude võrdleva analüüsi käigus.

Töö tulemusena selgus, et Eestis ja Vene Föderatsioonis võrreldavad maksud on olemuselt sarnased, kuid erinevad mõningates aspektides. Nii on Eestis ja Vene Föderatsioonis kasutusel erinevad mõisted maksusubjekti määratlemisel. Samuti erinevad mõnevõrra maksuobjektid. Lisaks on Vene Föderatsioonis kasutusel rohkem erinevaid maksumäärasid ning maksuvabastusi ja –soodustusi.

Venemaal on maksud kehtestatud kolmel tasandil- föderaalset, regionaalset ja kohalikul, lisaks kasutatakse erimaksurežiime. Eestis on kehtestatud maksud riiklikul ja kohalikul tasandil. Eestis on süsteem lihtsam ning seetõttu odavam ka administreerida. Seetõttu peaks Eesti jätkama olemasoleva süsteemiga. Venemaa näitel võiks kehtestada mootorsõiduki-maksu, nagu seda ökoloogilise maksureformi käigus ka plaanitakse teha. Erinevalt Vene Föderatsioonist oleks mõistlik maks kehtestada riikliku maksuna.

Erandite rohkus muudab maksusüsteemi ning administreerimise keeruliseks ning haldamise kulukaks, seda nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile. Maksuhaldur kulutab palju

ressursse, et kontrollida maksukohustuse õiget täitmist. Maksumaksja peab aga kulutama palju ressursse, et täita temale pandud kohustus. Kui kohustuse täitmine muutub liialt keerukaks või kalliks võib maksumaksja hakata maksukohustusest kõrvale hiilima.

Kulude vähendamiseks oleks mõistlik kehtestada võimalikult lihtne süsteem, mis võimaldaks maksukohustusi kiiresti täita ja kontrollida. Kuna Eesti ja Venemaa vahel pole topeltmaksustamise vältimise leping jõustunud, on võimalikud nii ühes kui ka teises riigis kõrvalekalded õiglasest maksustamisest.

Eestis leiab maksunduslik diskrimineerimine vähem aset kui Venemaal. Eestis ei kohaldata erinevaid maksumäärasid erinevatele tulu liikidele olenevalt sellest, kas isik on resident või mitte. Topeltmaksustamise lepingu puudumise tõttu on oht topeltmaksustamise tekkeks. Eestis vähendatakse ohtu arvestades füüsilise isiku saadud tuludega välismaal, Vene Föderatsioonis seda aga ei tehta.

Töö jätkuna võiks võrdlevalt analüüsida FIEde maksustamist Eestis ja Venemaal. Samuti võiks vaadelda millist mõju avaldaks topeltmaksustamise vältimise leping, kui see jõustuks sellises sõnastuses, nagu see hetkel on.

РЕЗЮМЕ

Тема дипломной работы „Сравнительный анализ Российской налоговой системы с Эстонией”. Работа состоит из 40 страниц, включая два дополнения. Работа написана на эстонском языке и состоит из введения, трёх основных глав, заключения и резюме на русском языке.

Проблема исследования состоит в отсутствии обзора Российской налоговой системы и это может препятствовать торговым отношениям двух стран. Цель работы-сравнительно проанализировать Эстонскую и Российскую налоговую системы. Для достижения цели в работе сравнят и проанализируют Эстонские и Российские налоги связанные с доходами, налоги на потребление и налоги на собственность.

Автор работы взял за гипотезу, что Эстонская налоговая система проще, чем Российская налоговая система.

В работе применяют теоретический метод исследования, что означает, что наличные данные анализируют и описывают.

Из за ограниченного объема в работе рассматриваются ближе налоги сопоставимые в двух странах и которые влияют на физических и юридических лиц в большей степени. В работе сосредотачиваются на сравнительном анализе налогового объекта, субъекта, налоговой базы, налоговых ставок, периода налогообложения, декларирования, применения налоговых льгот и освобождении от налогов.

Дипломная работа базируется на действительных законах, комментированном издании налоговых законов, правовых и финансовых источников на эстонском и английском языках.

Во время анализа автор пришёл к выводу, что в Эстонии и в России сравнительные налоги по сути похожие, но отличаются по некоторым аспектам. Российская налоговая система сложнее, чем Эстонская налоговая система.

VIIDATUD ALLIKAD

Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus. 4.12.2002. RT I 2003, 2, 17; RT I 2008, 49, 272

Crossen, S. 2005. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. Oxford: Oxford University Press

Euroopa Kohtu otsus nr C-110/94 (Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) Belgia riigi vastu). Liikmesriikide seaduste ühtlustamises käibemaksude osas võib kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 tähenduses pidada isegi esimest äritegevuse alustamiseks tehtud investeeringukulutust majandustegevuseks ja selles kontekstis peab maksuhaldur arvestama avaldatud sooviga osaleda käibemaksuga seotud äritegevuses.

Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: Õigusaktide kogumik seisuga 15. märts 2007 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus

International Association of Assessing Officers. 2004. Standard on Property Tax Policy. - Journal of Property Tax Assessment & Administration, Volume 2, Issue 4

Kohalike maksude seadus. 21.09.1994. RT I 1994, 68, 1169; RT I 2005, 57, 451

Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus

Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS

Käibemaksuseadus. 10. detsember 2003. RT I 2003, 82, 554; RT I 2008, 58, 329

Lehis, L. 1998 . Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – Juridica, IX 1998

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura

Lind, K. 2003. Tulu mõiste. – Juridica, V 2003

Maamaksuseadus. 6.05.1993. RT I 1993, 24, 428; RT I 2008, 14, 94

McGee, R.W. 2004. The Philosophy of Taxation and Public Finance. Boston: Kluwer Academic Publishers

Pakendiaktsiisi seadus. 19.12.2006. RT I 1997, 5/6, 31; RT I 2008, 49, 272

PRS Group, Inc. 2007. Political Risk Yearbook: Russia Country Forecast. New York: PRS Group, Inc

Rahandusministeerium. Aktsiisid. <http://www.fin.ee/?id=276>

Rahandusministeerium. Maamaks. <http://www.fin.ee/?id=279>

Rahandusministeerium. Topeltnaksustamise vältimise lepingud. <http://www.fin.ee/?id=81502>

Rahandusministeerium. Ökoloogilise maksureformi lähtealused.
http://www.fin.ee/failid/OMR_LAHTREALUSED07072005.doc

Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. RT I 2000, 102, 675; RT I 2009, 11, 67

Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell

Tavits, G. 2006. Sotsiaalhooldusõigus. Tallinn: Juura

Taxation. 2000. Taxation. – International Law Update, Vol. 6 September 2000

Tulumaksuseadus. 15.12.1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2009, 18, 109

Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая. 19 июля 2000 года. N 117-ФЗ;
N 205-ФЗ

LISA 1. VENE FÖDERATSIOONI SOTSIAALMAKSU MAKSUMÄÄRAD

| | Kuni 280000 rubla | 280001- 600000 rubla | Üle 600000 rubla |
|---|--------------------------|---|--|
| Juriidilised isikud, FIED, füüsilised isikud, keda pole tunnistanud FIEdeks, kes teevad väljamakseid füüsilistele isikutele | 26% | 72800 rubla + 10% summalt, mis ületab 280000 rubla | 104800 rubla + 2% summalt, mis ületab 600000 rubla |
| Põllumajandustoodete tootjad | 20% | 56000 rubla + 10% summalt, mis ületab 280000 rubla | 88000 rubla + 2% summalt, mis ületab 600000 rubla |
| Juriidilised isikud ja FIED, kes omavad tehnilisrakenduslikku erimajandustsooni residendi staatust ja teevad väljamakseid füüsilistele isikutele nimetatud eritsoonis | 14% | 39200 rubla + 5,6% summalt, mis ületab 280000 rubla | 57120 rubla + 2%, mis ületab 600000 rubla |
| FIED, kes tegelevad eraettevõtlusega, v.a advokaadid, notarid | 10% | 28000 rubla + 3,6% summalt, mis ületab 280000 rubla | 39530 rubla + 2% summalt, mis ületab 600000 rubla |
| Advokaadid, notarid, kes tegelevad eraettevõtlusega | 8% | 22400 rubla + 3,6% summalt, mis ületab 280000 rubla | 33920 rubla + 2% summalt, mis ületab 600000 rubla |
| | Kuni 75000 rubla | 75001- 600000 rubla | Üle 600000 rubla |
| Juriidilised isikud, kes tegelevad infotehnoloogia vallas, v. a maksumaksjad, kes omavad tehnilisrakenduslikku erimajandustsooni residendi staatust | 26% | 19500 rubla + 10% summalt, mis ületab 75000 rubla | 72000 rubla + 2% summalt, mis ületab 600000 rubla |

LISA 2. ALKOHOLI- JA TUBAKAAKTSIISI MAKSUMÄÄRAD

| Toode | Maksumäär Vene Föderatsioonis | Maksumäär Eestis |
|--|------------------------------------|-------------------------------|
| Alkoholitooted | | |
| Etüülpäiritus | 27 rubla 70 kopikat 1 liitri kohta | 202 krooni hektoliitri kohta |
| Alkoholitooded, mille etanooli sisaldus on üle 9% (v.a naturaalne veinid, šampun, naturaalne joogid, milles etanooli sisaldus ei ületa valmistoodangus 6%, kääritatud vein, millesse pole lisatud etanooli) ja päiritust sisaldav toode (v.a päiritust sisaldav parfüümikosmeetika toode metallist aerosoolpakendis ja päiritust sisaldav kodukeemia toode metallist aerosoolpakendis) | 191 rubla 1 liitri kohta | 2222 krooni hektoliitri kohta |
| Alkoholitooded, mille etanooli sisaldus on kuni 9% (v.a naturaalne veinid, šampun, naturaalne joogid, milles etanooli sisaldus ei ületa valmistoodangus 6%, kääritatud vein, millesse pole lisatud etanooli) | 121 rubla 1 liitri kohta | 2222 krooni hektoliitri kohta |
| Naturaalne veinid (v.a šampused), kääritatud naturaalne joogid, milles etüülpäirituse maht ei ületa valmistoodangus 6%, kääritatud vein, millesse pole lisatud etüülpäiritust | 2 rubla 60 kopikat 1 liitri kohta | 1040 krooni hektoliitri kohta |
| Šampunveinid | 10 rubla 50 kopikat 1 liitri kohta | 1040 krooni hektoliitri kohta |
| Õlu, milles standardiseeritud etüülpäirituse maht on kuni 0,5% kaasa arvatud | 0 rubla 1 liitri kohta | 0 krooni hektoliitri kohta |
| Õlu, milles standardiseeritud etüülpäirituse maht on üle 0,5% kuni 8,6% kaasa arvatud | 3 rubla 1 liitri kohta | 77 krooni hektoliitri kohta |
| Õlu, milles standardiseeritud etüülpäirituse maht on üle 8,6% | 9 rubla 80 kopikat 1 liitri kohta | 77 krooni hektoliitri kohta |
| Tubakatooted | | |
| Piibu-, suitsetamis-, närimis-, imemis-, nuusk-, vesipiibu tubakas | 300 rubla 1 kg kohta | 400 krooni 1 kg kohta |
| Sigarid | 17 rubla 75 kopikat 1 tk kohta | 2500 krooni 1000 tk kohta |

| | | |
|--------------------------------|---|---|
| Sigarillod | 255 rubla 1000 tk kohta | 2500 krooni 1000 tk kohta |
| Filtriga sigaretid | 150 rubla 1000 tk kohta+ 6% maksimaalsest jaehinnast, kuid mitte vähem kui 177 rubla 1000 tk kohta | 500 krooni 1000 tk kohta+ 31% maksimaalsest jaehinnast |
| Filtrita sigaretid, paberossid | 72 rubla 1000 tk kohta | 500 krooni 1000 tk kohta+ 31% maksimaalsest jaehinnast |