

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kristina Paeoja

IMPORTIVATE ETTEVÕTETE KÄIBEMAKSUKOORMUSE

ANALÜÜS

Lõputöö

Juhendaja:

Indrek Saar, MSc

Tallinn 2008

## LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: Mai 2008
Töö pealkiri: Importivate ettevõtete käibemaksukoormuse analüüs	
Töö autor: Kristina Paeoja	allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal “Importivate ettevõtete käibemaksukoormuse analüüs”. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 42 leheküljest, millest 2 lehekülge moodustavad lisad. Lõputöö koostamisel on kasutatud 24 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud vene keeles.</p> <p>Töö eesmärgiks on: vaadelda käibemaksukoormuse tähendust ettevõtetele majanduslikust ja õiguslikust aspektist; hinnata ja uurida missuguste importivate ettevõtetele on 1. jaanuarist 2008 jõustunud käibemaksuseaduse § 38 lg 2<sup>1</sup>-2<sup>3</sup> rakendamine kõige kasulikum – kas tootmisettevõtetele või vahendajatele ehk edasimüügiga tegelevatele ettevõtetele.</p> <p>Lõputöö uurimise objektiks on importivate ettevõtete käibemaksukoormus. Lõputöö hüpotees on järgmine: käibemaksukoormuse vähenemine on eriti soodne tootmisettevõtetele, edasimüügiga tegelevaid importivaid ettevõtteid uus seaduse muudatus soodustab vähemal määral.</p> <p>Lõputöö ülesehituses on käsitletavate teemade jaotused paigutatud kolme põhipeatükki, millest esimene ja teine sisaldavad teoreetilist osa ja kolmas on läbiviidud uuringul põhinev analüüs, milles töö autor annab vastuse püstitatud eesmärkidele ning teeb järeldused.</p> <p>Uurimismeetodina on autor kasutanud andmete kogumise-, tõlgendamise- ja analüüsimise meetodeid. Töö koostamisel on autor kasutanud valdavalt eestikeelset erialast kirjandust, vähemal määral ka võõrkeelseid allikaid. Samuti andmeid interneti allikate kaudu, kasutatud on ka õigusakte – käibemaksu- ja maksukorralduse seadust.</p> <p>Töös kasutatud andmetest ja analüüsist tulenevalt võib järeldada, et lõputöö hüpoteesi väide on vale, kuna numbriliste näitajate järgi mittetootmisettevõtete kasu korra rakendamisest on märgatavalt suurem. Analüüsi jooksul selgus, et tootmisettevõtetel impordi osakaal on selgelt madalam, seega säästavad rohkem vahendajad. Hüpotees on ümber lükatud.</p>	
Võtmesõnad : ettevõtte, impordikäibemaks, käibemaksukoormus, tootmine, edasimüük	
Keywords : enterprise, VAT, tax incidence, import, tax burden, manufacturing, sale	
Säilitamise koht: (see lahter täidetakse siis, kui üliõpilane avaldab soovi tööd eritingimustel säilitada)	
Kaitsmisele lubatud: (kaitsmisele lubab kolledži direktor)	
Juhendaja allkiri: (juhendaja kinnitab oma allkirjaga, et töö vastab nõuetele)	

## SISUKORD

LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON .....	2
TABELITE JA JOONISTE LOETELU .....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. KÄIBEMAKS JA KÄIBEMAKSUKOORMUSE TÄHENDUS.....	7
1.1. Käibemaksukoormuse õiguslikud aspektid .....	7
1.2. Käibemaksukoormuse majanduslikud aspektid.....	10
2. MUUDATUSED KÄIBEMAKSUSEADUSES IMPORDI OSAS PEALE EESTI EUROOPA LIITU ASTUMIST .....	16
2.1. Euroopa Liidus kehtiv impordikäibemaks.....	16
2.2. Käibemaksuseaduse muudatus kauba impordil .....	18
3. KÄIBEMAKSUKOORMUSE ANALÜÜS VALITUD ETTEVÕTETE NÄITEL.....	23
3.1. Uuringu metoodika .....	23
3.2. Kasutatavad andmed .....	26
3.3. Analüüsi tulemused.....	29
KOKKUVÕTE .....	35
PE3IOME.....	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	39
LISA 1. Käibedeklaratsioon .....	41

## TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Tabel 1. Käibemaksu arvestamine, lk 12

Tabel 2. Uuringu jaoks valitud ettevõtete andmed tuhandetes kroonides, lk 26

Tabel 3. Võrranditega leitud tulemused, lk 29

Tabel 4. Ettevõtete prognoositav intressitulu säästetud rahaliste vahendite pealt, lk 32

Joonis 1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise skeem tootmisprotsessi näitel, lk 9

Joonis 2. Maksukoormuse siire ehk käibemaksukoormus, mis võib tekkida ettevõttel käibemaksu kehtestamisega juhul, kui puudub võimalus tõsta hinna kehtestatud maksu võrra, lk 14

## SISSEJUHATUS

Käibemaks kui lisandunud väärtuse maks on muutunud Euroopa Liidu kaudsete maksude poliitika taustal liikmesriikide jaoks tervikuna primaarseks tuluallikaks. Kuna Eesti on astunud Euroopa Liitu 2004. aastal, on ka oluliselt muutunud käibemaksuseadus ja sellest tulenevad põhimõtted. Euroopas on juba ammu kasutusele võetud ühtne käibemaksupoliitika, mis võimaldab harmoniseerida tarbimise maksustamist reguleerivaid põhimõtteid ja terminoloogiat. Käibemaksuga seonduvad põhimõtted tulenevad käibemaksuseadusest, EL direktiividest ja Euroopa Kohtu maksustamist puudutavate kohtulahendite järeldustest.

Eesti kui Euroopa Liidu liikmesriik peab kooskõlastama oma õigusaktid Euroopa Ühenduse omadega. Sellepärast peaaegu iga aasta jõustuvad uued seaduse muudatused. Viimased käibemaksuseaduse muudatused jõustusid 1. jaanuarist 2008. aasta. Jõustunud käibemaksuseaduse muudatus võimaldab ettevõtetele soodustust, mille kohaselt ei pea importimisel käibemaksu enam riigile tasuma kohe täies ulatuses, vaid saab teha arvestuse käibedeklaratsioonis pöördmaksustamise kaudu. Selle tulemusena saab ettevõtte rahavoogudes eelise.

Seoses Eesti Euroopa Liitu astumisega on muutunud ka ettevõtete käibemaksukoormus. Antud lõputöö eesmärgiks on uurida, missuguste ettevõtete käibemaksukoormus on vähenenud seoses hiljuti jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega. Seoses sellega, et käibemaksukoormuse tähendust käsitletakse erinevalt, peab lõputöö autor vajalikuks lahti selgitada käibemaksukoormuse juriidilise ja majandusliku küljed.

Lõputöö uurimise objektiks on importivate ettevõtete käibemaksukoormus. Impordiga tegelevaid ettevõtteid võib jagada kaheks põhiliseks grupiks. Ühte gruppi kuuluvad need ettevõtted, kes tegelevad imporditud kaupade ja teenuste edasimüügiga – peale importimist tekib nendel kohe kas ühendusesisene käive või eksport, mis toob kaasa kiire makstud impordikäibemaksu tagastamise. Teise gruppi kuuluvad tootmisettevõtted. Nad importivad tootmiseks vajalikke tooraineid ning kuna tootmisprotsess võtab aega, lükkub edasi nii reaalse käibe tekkimise aeg kui ka impordilt tasutud käibemaksu tagastamine. Lõputöö

hüpotees on järgmine: käibemaksukoormuse vähenemine on eriti soodne tootmisettevõtetele, edasimüügiga tegelevaid importivaid ettevõtteid uus seaduse muudatus soodustab vähemal määral.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest on pühendatud hiljuti jõustunud seaduse muudatuse mõju analüüsile. Seda teemat ei ole varem käsitletud. Autor leiab, et iga uus muudatus maksuõiguses nõuab põhjalikku analüüsi ja uuringut. On tähtis võrrelda ja teha järeldusi, mida on uue korra rakendamine kaasa toonud ja kuidas sellele reageerivad erinevad majanduslikud ja õiguslikud subjektid.

„Importivate ettevõtete käibemaksukoormuse analüüsile” pühendatud lõputöö koosneb kahest põhilisest osast: teoreetilises osas räägitakse käibemaksukoormuse tähendusest ja viimasest käibemaksuseaduse muudatusest ning empiiriline osa baseerub autori poolt läbi viidud uuringule.

Teoreetilise osa esimeses peatükis vaadeldakse käibemaksu ja käibemaksukoormust kahest aspektist: majanduslikust ja õiguslikust. Kuna lõputöö raames uuritakse, milline on käibemaksukoormus ettevõtete jaoks, siis kontsentreeritakse tähelepanu just sellele, kuidas mõjutab käibemaks ettevõtete majandustegevust.

Teoreetilise osa teises peatükis räägitakse muudatustest käibemaksuseaduses impordi osas peale Eesti Euroopa Liiduga liitumist. Kõige rohkem tähelepanu pööratakse viimati jõustunud käibemaksuseaduse muudatusele §-s 38, millele on alates 1. jaanuarist 2008. aasta lisatud lõiked 2<sup>1</sup>-2<sup>3</sup>.

Empiiriline osa baseerub autori poolt läbi viidud uuringul. Uuringu jaoks on autor võtnud kuus ettevõtet. Analüüsitakse ettevõtete käibedeklaratsioone, mis on esitatud peale viimase käibemaksuseaduse redaktsiooni jõustumist. Uuringuks on valitud ettevõtted, kes vastavad käibemaksuseaduses teatud paragraafis sätestatud kriteeriumidele ning on saanud õiguse maha arvata impordilt arvestatud käibemaksu selle deklareerimise ajal. Autor püüab välja uurida, missuguste ettevõtete jaoks on viimati jõustunud muudatus kõige soodsam ja kasulikum.

# 1. KÄIBEMAKS JA KÄIBEMAKSUKOORMUSE TÄHENDUS

## 1.1. Käibemaksukoormuse õiguslikud aspektid

Käibemaks kuulub kaudsete maksude hulka, mis tähendab seda, et käibemaksu puhul ei pruugi otsene maksumaksja (maksustatavat kaupa müüv ettevõtte) ning maksukoormuse tegelik kandja (kauba lõpptarbija) kokku langeda.

Iga maksu kehtestamisega määratakse ka maksumaksja. Maksumaksjal on kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras<sup>1</sup>. Maksukohustus otseses mõttes tähendab maksu maksmise kohustust. Maksukohustuslane omakorda on isik, kellel tekib seaduse alusel kohustus maksta makse.

Enamiku maksude puhul maksumaksja mõiste sisu langeb kokku maksukohustuslase mõistega: maksab see isik, kellel tekib maksukohustus. Käibemaksuseaduse<sup>2</sup> kohaselt käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena<sup>3</sup>. Käibemaksuseaduse<sup>4</sup> § 3 kohaselt maksukohustuslane peab maksma käibemaksu alates käibemaksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimisest. Kuna käibemaksu objektiks on käive, mis tekib ettevõtlusega seotud tehingute ja toimingute tulemusena, on käibemaksukohustuslaseks üldjuhul ettevõtte.

Käibemaksuseaduse<sup>5</sup> raames käive on kauba vöörandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve ja kauba toimetamine teise Euroopa Liidu liikmesriiki ilma vöörandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks. Maksustamise jaoks on vaja määrata riik, millises tekib käive. Selleks, et samu kaupu ja teenuseid ei maksustataks mitmekordselt, on kehtestatud reeglid, mille järgi määratletakse, kus toimub konkreetse

---

<sup>1</sup> Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT 2002, 26, 150, RT 2008, 3, 21, § 2

<sup>2</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>3</sup> Samas, § 3 lg 1.

<sup>4</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>5</sup> Samas, § 4 lg 1.

kauba või teenuse maksustamine. Kaupade puhul määratakse käibe toimumine üldjuhul kauba asukoha järgi, kuid teenuste käibe määratlemine on tunduvalt keerulisem – sõltuvalt teenuse iseloomust on võimalik maksustamine müüja asukoha, ostja asukoha, teenuse osutamise või teenuse kasutamise koha järgi<sup>6</sup>. Kauba ja teenuse tekkimise koha määratlemise kehtivad reeglid on toodud vastavalt käibemaksuseaduse<sup>7</sup> §-des 9 ja 10. Täpse käibe tekkimise koht on vajalik määratleda selleks, et vältida topeltnmaksustamist. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija, sellest kujuneb välja üks käibemaksu olulisematest põhimõtetest – sihtkohamaa põhimõte. Sellega maksukoormus kandub riiki, kus toimub toote tegelik tarbimine. Kaupu ja teenuseid valmistatakse ja osutatakse nii oma riigis kui ka välismaal. Maailmas toimub pidevalt kaupade ja teenuste liikumine ühest riigist teise: sisse- ja väljavedu. Vastavalt maksustatakse käibemaksuga importi ja eksporti.

Käibemaks on objektiivne maks, sest maksuobjekt ei ole seotud konkreetse isikuga, vaid käibemaksuga koormatakse kaupu ja teenuseid. Käibemaksuseadus<sup>8</sup> käsitleb käibemaksu kaudse tarbimismaksuna, mida rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna. Käibemaksuga koormatakse igat müügi etappi vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Tegemist on maksutehnilise võttega, mis võimaldab rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtetel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid kas otseselt või kaudselt oma ettevõtluse tarbeks<sup>9</sup>. Kuna käibemaks on lisandunud väärtuse maks, on ettevõttele loodud maksukogumine sisendkäibemaksu mahaarvamiseega. Sisendkäibemaks on teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba, teenuse või imporditud kauba eest tasutud käibemaks<sup>10</sup>. Käibemaksu puhul on oluline, et ei maksustataks ühte lõpptarbimiskaupa mitmel korral ning ei jätaks mõnda kaupa maksustamata<sup>11</sup>.

Iga maksukohustuslane arvutab ja maksab maksu kehtestatud määral oma käibe kogumahult. Sel teel arvutatud maksult on maha arvatud maks, mis maksti teisele

---

<sup>6</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259, § 6.

<sup>7</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>8</sup> Sama

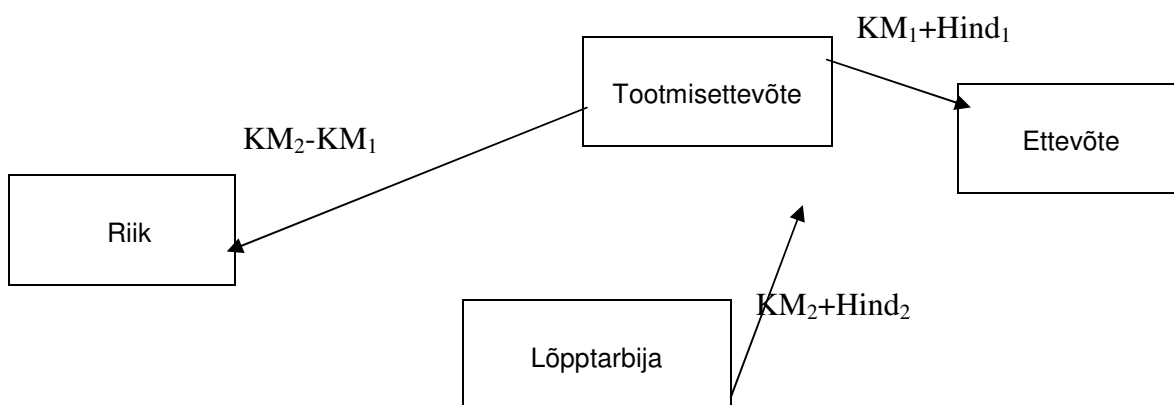
<sup>9</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva kirjastus. lk 14.

<sup>10</sup> Kampus, K. 2007. Kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise maksustamine. [Diplomitöö]. Tallinn: Sisekaitseakadeemia Finantskolledž. lk 8

<sup>11</sup> Rahandusministeerium. Eesti Konjunktuuriinstituut. 2002. Käibemaksu määrade harmoniseerimisega kaasnevad muutused eesti majanduses. <http://www.fin.ee/?id=11897> 01.12.2007



maksukohustuslasele või importimisel. Sisendkäibemaksu mahaarvamise skeem on järgmine: kõigepealt arvutatakse müügikäibele vastav maksusumma, seejärel arvatakse maksusummast maha tootmisetappidel müügikäibe tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest teistele ettevõtetele (maksukohustuslastele) tasutud käibemaks. Arvestus toimub käibedeklaratsioonide (Lisa 1) põhjal. Kui ettevõtte tulud ületavad tema kulusid, siis tekib tal tasumisele kuuluv käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise reegel seisneb selles, et ostja (ettevõtte) saab oma käibemaksukohustust vähendada täpselt niipalju, kui palju maksavad ostetud kaupade ja teenuste müüjad käibemaksu samadelt tehingutelt<sup>12</sup>.



Joonis 1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise skeem tootmisprotsessi näitel

Sisendkäibemaksu mahaarvamist illustreerib ülalpool toodud joonis 1. Nooled näitavad raha (maksete) liikumist. Joonise kohaselt ostab tootmisettevõtte tootmiseks vajalikke tooraineid teiselt ettevõttelt, kes esitab talle arve koos käibemaksuga –“ $KM_1+Hind_1$ ”. Peale tootmisprotsessi lõppemist müüb tootmisettevõtte oma kaupa edasi lõpptarbijale, kellele esitab arve uue hinnaga koos selle pealt arvestatud käibemaksuga. Kuna tootmisprotsessi käigus on toorainest saadud valmistoodang, peab lõpptarbija maksma kinni nii tooraine maksumuse, töötlemise kulud kui ka tootmisettevõtte kasumi. Lõplik hind, mida tasub tarbija, on “ $KM_2+Hind_2$ ”. Käibedeklaratsioonis kajastub tootmisettevõtte kuludelt arvestatud käibemaks ehk sisendkäibemaks (“ $KM_1$ ”) ning käibelt arvestatud käibemaks (“ $KM_2$ ”). Seega tootmisettevõtte poolt riigile edastamiseks kuulub kogutud käibemaks summas “ $KM_2-KM_1$ ”. Juhul, kui lisatud ja tasutud käibemaksu vahe deklaratsioonis on negatiivne, näiteks kui on tehtud investeeringuid ettevõtte arendamisse, hüvitab riik vahe ettevõttele. Enammakstud käibemaksu tagastamine toimub ettevõtte poolt maksuhaldurile

<sup>12</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259, § 31.

esitatud tagastusnõude alusel. Tagastusnõude täitmisest ja sisendkäibemaksu tagastamisest maksukohustuslasele sätestavad vastavalt maksukorralduse seaduse<sup>13</sup> § 106 ja käibemaksuseaduse<sup>14</sup> §-d 34 ja 35.

## 1.2. Käibemaksukoormuse majanduslikud aspektid

Käibemaks on riiklik maks, mis omab fiskaalpoliitilist eesmärki ning laekub täies mahus riigikassasse. Riigile laekuvate maksude osakaalult on käibemaks teisel kohal peale sotsiaalmaksu. Maksu- ja Tolliameti andmetel on seisuga 2007. aasta 31. detsembri seisuga riigile laekunud 2007. aastal kokku 22 303 880 000 krooni käibemaksu<sup>15</sup>.

Maksustamise peamiseks eesmärgiks on koguda maksutuluseid, et finantseerida avaliku sektori tegevust. Kui poleks vaja avaliku sektori sekkumist majandusse ja ühiskonnas toimuvatesse protsessidesse laiemalt, kaoks ära ka vajadus maksustamise järele. Avaliku sektori peamiseks funktsioonideks on ühiskonna piiratud ressursside efektiivse kasutamise tagamine ehk majanduslikku olukorda stabiliseerimine ning sotsiaalse õigluse tagamine. Maksutuludest finantseeritakse näiteks tervishoiu-, hariduse- ja sõjaväesüsteemi.

Maksukoormus on summa, mida maksusubjekt peab maksudena riigile või kohalikule omavalitsusele maksma võrreldes tema kogutuluga või kaupade-teenuste väärtusega. Maksukoormust majanduslikus mõttes võib vaadelda kahest aspektist: maksukoormus riigi tasemel ja maksukoormus majandussubjekti tasemel.<sup>16</sup> Kui võrreldakse maksude kogusummat sisemaise koguprodukti mahuga, siis on tegemist maksukoormusega riigi tasemel, kui aga analüüsitakse palju maksude osa moodustab käibest või tuludest-kuludest siis on tegemist maksukoormusega üksikisiku tasemel. Üksikisik võib olla nii füüsiline kui ka juriidiline.

Majanduslikus mõttes peetakse makse progressiivseteks ja regressiivseteks lähtudes mitte maksumäära ülesehitusest, vaid eelkõige sellest, millise osa nad moodustavad

---

<sup>13</sup> Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT 2002, 26, 150, RT 2008, 3, 21.

<sup>14</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259, § 31.

<sup>15</sup> Maksu- ja Tolliamet. Makstud makse statistika. <http://www.emta.ee/?id=14183> 24.02.2008.

<sup>16</sup> Eamets, R. jt. 2005. Sissejuhatus majandusteooriasse. Tartu: TÜ Kirjastus. lk 265.

sissetulekutest. Kui kõrgema sissetuleku tasemega inimesed maksavad suurema osa oma sissetulekutest maksudeks, siis peetakse neid progressiivseteks, vastasel juhul, kui vaesed inimesed maksavad suurema osa oma sissetulekutest maksudeks, aga regressiivseteks. Kui erineva sissetulekuga inimesed maksavad võrdse osa oma sissetulekutest maksudeks, siis peetakse neid makse proportsionaalseteks. Määra, mis näitab, kui suure osa moodustavad maksukulud majapidamise sissetulekutest, nimetatakse keskmiseks maksumääraks. Just keskmise maksumäära alusel saab öelda, kas tegemist on proportsionaalse, regressiivse või progressiivse maksusüsteemiga.<sup>17</sup>

Kuna käibemaks koormab kogu tarbimist ühtlaselt ja tarbimine moodustab kõrgema sissetulekuga maksumaksjate sissetulekutest väiksema osa kui väiksema sissetulekuga inimestel (kes sageli 100% tuludest tarbivad), siis koormabki käibemaks rohkem madalama sissetulekuga maksumaksjaid<sup>18</sup>. Jõukamatel inimestel, kes osa oma tuludest säästavad, moodustavad maksud tuludest ka väiksema osa, kuna säästmisega ei kaasne maksukoormuse kasvu. Arvestades seda, et tarbimismaks on ekvivalentne palgamaksuga (on samasuguse majandusliku mõjuga), siis on loogiline, et maksustades üksnes palgatulusid, koormab see rohkem madalama sissetulekuga inimesi, kes sageli ainult palgatulu saavadki. Jõukamate inimeste tuludest moodustavad palgatulud sageli väikse osa, ülejäänud on näiteks dividendid – kapitalitulud.<sup>19</sup>

Kuna antud lõputöö eesmärgiks on selgitada käibemaksukoormuse olemust ettevõtete, mitte majapidamiste tasandil, siis järgnevalt näidatakse ühe näite abil, milline on ettevõtte osa käibemaksu maksmisel.

Käibemaksukohustus tekib ettevõttel käibe pealt. Peale kauba või teenuse müümist esitatud käibedeklaratsioonide alusel saab ettevõtte tagasi selle käibemaksu osa, mis oli tasutud teistele käibemaksukohustuslastele poolvalmistoodangu eest eelmistel tootmisetappidel. Käibemaksu arvestamise tabel on toodud allpool.

---

<sup>17</sup> Rosen, H. S. 2002. Public Finance. 6th edition. The McGraw-Hill. p 256.

<sup>18</sup> Samas, p 443

<sup>19</sup> Stiglitz, J.E. 1995. Ühiskondliku sektori ökonomika. Kirjastus Külim. lk 427.

Tabel 1. Käibemaksu arvestamine

	Hind käibemaksuta	Käibemaks (hind käibemaksuta $\times$ 1,18 – hind käibemaksuta)	Turuhind ehk hind käibemaksuga
Valmistoodang	500 000	90 000	590 000
Tootmiseks vajalik materjal	400 000	72 000	472 000

Antud tabel illustreerib kuidas tootmisettevõtte arvestab ja lisab hinnale käibemaksu. Selleks, et valmistada mingisugust toodangut, näiteks puidust laudu, peab ettevõtte hankima kõigepealt tootmiseks vajaliku materjali. Tootmisettevõtte soetab teiselt ettevõttelt puitu summas 400 000 krooni, millele lisandub käibemaks summas 72 000 krooni. Lõplik hind, mida tootmisettevõtte antud juhul peab maksuma, on 472 000 krooni. Tootmisprotsessi jooksul kasvab valmistoodangu hind, sest tuleb maksta tööjõu, elektri- ja ka teiste kulude eest. Seega tootmisettevõtte otsustab müüa oma valmistoodangut hinnaga 500 000 krooni, millele lisandub ka käibemaks summas 90 000. Turul müüakse valmistoodangut hinnaga 590 000 krooni.

Lisandväärtuse maksu põhimõtte kohaselt võib ettevõtte oma käibemaksukohustusest maha arvata enda ettevõtluse tarbeks soetatud materjali hinnas sisaldunud käibemaksu ehk siis  $90\,000 - 72\,000 = 18\,000$  krooni. Ettevõtte maksukoormus antud juhul on 18 000 krooni. Siis kui ettevõtte müüb Eestis oma valmistoodangu, tekib tal 18% maksustatav käive summas 590 000 krooni (käibedeklaratsiooni lahter 1). Tarbijad maksavad ettevõttele 590 000 krooni, millest 18 000 maksab ettevõtte riigile käibemaksu näol ning ülejäänud osa jätab endale. Selle skeemi järgi ettevõttel on käibemaksukoguja roll, reaalne käibemaksu maksja on antud juhul kauba või teenuse lõpptarbija. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja.

Käibemaks on maks, millega kaasneb selline majanduslik nähtus nagu maksukoormuse ülekandumine<sup>20</sup>. Maksude ülekandumine tähendab maksude siiret otsestelt maksukohustuslastelt teistele majandussubjektidele<sup>21</sup>. Teisisõnu, see isik, kes peab seaduse alusel maksu maksuma, et pruugi olla tegelikult selle maksukoormuse kandja, sest

<sup>20</sup> Cullis, J., Jones, P. 1998. Public Finance and Public Choice. Oxford University Press. p 176.

<sup>21</sup> Eamets, R. jt. 2005. Sissejuhatus majandusteooriasse. Tartu: TÜ Kirjastus. lk 269.

majandusprotsessid võivad koormuse ümber jaotada. Antud lõputöö uurimusobjektiks on ettevõtete käibemaksukoormus, seega autor analüüsib ja toob välja, kuidas käibemaksu kehtestamine avaldab mõju ettevõtte (kui majandussubjekti) majandustegevusele. Sellise mõju illustreerimiseks on allpool toodud joonis 2 – nõudluse ja pakkumise mudel peale käibemaksu kehtestamist.

Kui riik kehtestab käibemaksu, siis peab tootja maksma müüdud kauba pealt  $n\%$  riigile. Näiteks tahab tootja saada ühe liitri piima müügi eest 10.- krooni tulu. Lõplik müügihind sõltub nüüd otseselt käibemaksu määrast. Selleks, et tootja saaks maksudejärgselt 10.- krooni liitri piima eest, peab ta maksude-eelselt saama 11.80 krooni, mis sisaldab käibemaksu 1.80 krooni. Tootjat huvitab tema puhaslaekumine pärast maksude mahaarvamist.

Vabas turumajanduses sõltub kauba või teenuse lõplik hind nõudlusest ja pakkumisest. Seega sõltub ostja poolt tasutav käibemaks (tarbija maksukoormus) ja tootjale jääv raha otseselt kauba turuhinnast (turusituatsioonist). Pakkumine tootjate poolt võib nii suurenda kui ka väheneda, mis mõjutab turgu ja hindu. Näiteks, kui ettevõttel tekib kohustus maksta käibemaksu enne kauba müüki (mis toimub imporditud kaupade suhtes), siis võib tekkida olukord, kus ettevõttel ei jätku rahalisi vahendeid, et rahuldada turu nõudlust. See toob endaga üldjuhul kaasa hindade tõusu ja tarbija maksukoormuse kasvu.

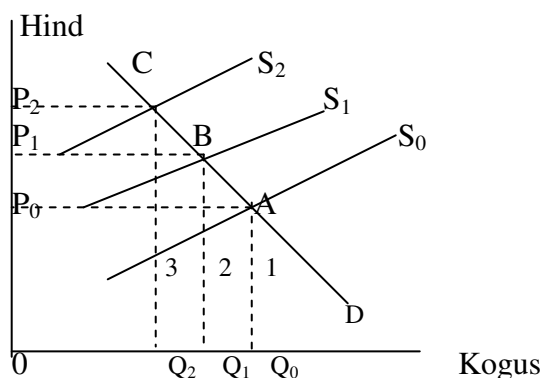
Nõudluse vähenemine üldjuhul vähendab kaupade hindu. Samas ei saa tootja üldjuhul müüa alla omahinna. Siis kujunebki kauba hind, mis sõltub omahinnast ja käibemaksu määrast. Nõudlus tarbijate poolt võib kahaneda, kui kehtestatud maks oluliselt suurendab kaupade müügihinda. Kuna käibemaks koormab kõiki kaupu ja teenuseid, siis arvatavasti keskmise sissetulekuga tarbija valib pakutud kaupade seast neid, mille eest ta peab vähem maksta. Kuna käibemaks on kindla määraga, siis kauba lõplik hind sõltub nii tootja kui ka tarbija võimalustest ja soovidest.

Tarbijad võivad loobuda teatud toodete ostmisest, ettevõtted võivad kas vähendada tootmist või teisel juhul võivad nad kaotada teatud hulga klientidest, kes hinna tõusmise tõttu kehtestatud maksu võrra ei saa enam lubada endale teatud kaupu või teenuseid<sup>22</sup>. Ettevõtted

---

<sup>22</sup> Musgrave, R. 1989. Public finance in theory and practice. International Edition. p 237.

võivad kanda osa käibemaksukoormusest juhul, kui nad ei saa tõsta kauba hinda sama palju kui on käibemaksuäär, vaid kannavad osa koormusest, näiteks läbi langenud kasumite. Selle olukorda illustreerimiseks on toodud joonis 2 – nõudmise-pakkumise mudeli näitel.



Joonis 2. Maksukoormuse siire ehk käibemaksukoormus, mis võib tekkida ettevõttel käibemaksu kehtestamisega juhul, kui puudub võimalus tõsta hinda kehtestatud maksu võrra

Joonise 2 kohaselt enne käibemaksu kehtestamist on esialgne nõudluse( $D$ )-pakkumise( $S$ ) tasakaal punktis  $A$  ning ostetav-müüdav kogus on  $Q_0$ . Kui kaubale kehtestatakse maks  $t$  ning selle peab tasuma ehk kandma maksukoormust täies ulatuses antud kauba müüja, siis kuna maks on müüjale kulu, peaks tulu säilitamiseks ühelt müüdud ühikult seda nüüd kehtestatud maksu võrra kallimalt müüma – hind liigub punktist  $P_0$  ülesse punkti  $P_1$ . Hinna tõus vähendab nõudlust ning uus tasakaalutase on mahutasemel  $Q_1$  punktis  $B$ . Kuigi kauba hind on tõusnud, siis mitte kehtestatud maksu võrra, järelkult saab osa koormusest tarbija, teine osa müüja kanda.

Isegi kui maksuõiguse kohaselt käibemaksukoormust kannab lõpptarbija ja kui isegi majanduslikust aspektist eeldada, et turuolukord võimaldab ettevõtetel lükata kogu maksukoormus tarbijate kanda läbi kõrgemate hindade, siis vastavalt eelmise aasta lõpuni kehtinud käibemaksuseadusele tekkis importivatel ettevõtetel veel täiendav maksukoormus läbi impordikäibemaksu tasumist enne kaupade või teenuste müüki. Makstes käibemaksu enne kaupade realiseerimist, mis toimub impordi puhul, ettevõtte laenab raha riigile. Tagastusnõude menetlemise perioodil ja kuni enamakstud summade tagastamiseni ei saa ettevõtte kasutada oma rahalisi vahendeid. Järelikult, käibemaksu kogumisel tekib ettevõttel tõeline koormus, sest imporditud kauba puhul ta maksab käibemaksu enne, kui ta müüb kauba lõpptarbijale – turutasakaal nihkub joonisel 2 tasakaalu punkti  $C$ , mis jällegi tekitab

olukorra, kus osa sellest koormusest võib kanda müüja ja osa tarbija. Koormuse olemus seisneb selles, et ettevõtte ei saa riigile antud rahalisi vahendeid kasutada teatud perioodil, mille jooksul võiks ta tegelikult investeerida neid summasid oma majandustegevusse ja sellega arendada oma äri. Samas võib ta aga selle tulemusel ka hinda tarbija jaoks tõsta, nagu on näha ka joonisel, kui toimub liikumine punkti C.

Kokkuvõtteks, esiteks on selge, et maksukoormus võib tunduvalt erineda seaduses ettenähtust; ja teiseks peaks olema selge, et maksukoormuse kindlaksmääramine on üsna keeruline ning selles võib-olla üsna palju lahkarvamusi, isegi ekspertide hulgas<sup>23</sup>. Igal juhul kannab ettevõtte osa käibemaksukoormusest: kas makstes käibemaksu enne kauba ja teenuse realiseerimist (impordikäibemaksu puhul) või loobudes kauba ja teenuse hinna tõstmisest kehtestatud käibemaksu määra võrra.

---

<sup>23</sup> Stiglitz, J.E. 1995. Ühiskondliku sektori ökonomika. Kirjastus Külim. lk 415

## 2. MUUDATUSED KÄIBEMAKSUSEADUSES IMPORDI OSAS PEALE EESTI EUROOPA LIITU ASTUMIST

### 2.1. Euroopa Liidus kehtiv impordikäibemaks

Pärast Eesti liitumist Euroopa Liiduga 2004. aasta 1. mail on Euroopa Liidu õigusaktid kohustuslikud ka Eestis – kas siis Eesti õigusaktidesse sulandatult (näiteks direktiivid) või vahetult kohaldatavad (näiteks määrused)<sup>24</sup>.

Euroopa Liidus on välja kujunenud oma keeruline käibemaksusüsteem, mis tugineb Euroopa Liidu Nõukogu direktiivile 2006/112/EÜ, mida nimetatakse ka kuuendaks direktiiviks. 28. novembril 2006 võttis Euroopa Liidu Nõukogu vastu kuuenda direktiivi ümberkujundamise otsuse. Ümberkujundamise eesmärk on muuta direktiiv selgemaks ja lihtsamaks<sup>25</sup>. Direktiivi ümberkujundatud variant jõustus 1. jaanuaril 2007, osa sätteid jõustusid 1. jaanuaril 2008.

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga muutus käibe tekkimise koha määramine oluliselt keerulisemaks, sest liikmesriikide vahelistel piiridel kadus tollikontroll, kuid kaubatarnete maksustamisel jäi endiselt kehtima sihtkohamaa põhimõte<sup>26</sup>.

Enne Euroopa Liitu astumist Eesti jaoks kõikidest välisriikidest kaupade ja teenuste sisseveod nimetati impordiks ning Eestist väljaviimine – ekspordiks. Alates 2004. aasta 1. mai on Eesti saanud Euroopa Liidu liikmesriigiks ning sellel ajal on tekkinud uued käibemaksuobjektid nagu ühendusesisene kauba soetamine ja ühendusesisene kaubakäive<sup>27</sup>.

Euroopa Liit on ühtne tolliterritoorium. Kauba impordi ja ekspordi vormistamine toimub tollikontrolli käigus. Alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga toimub tollikontroll ainult ühenduseväliste riikidega toimuva kaubavahetuse suhtes. Sellest tulenevalt tähendavad

---

<sup>24</sup> Kuldkepp, A. 2007. Käibemaksust Euroopa liidus nüüd ja tulevikus. – Eesti Majanduse Teataja, 6/2007. lk 66.

<sup>25</sup> Sama

<sup>26</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus JUURA. lk 381.

<sup>27</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259, §-d 7-8.



kehtivas käibemaksuseaduses<sup>28</sup> “import” ja “eksport” vastavalt kas kauba sissevedu ühendusse või väljavedu ühenduse tolliterritooriumilt. Ühenduse liikmesriikide vahelist kaubakäivet hakati maksustama täiesti uute reeglite järgi. Käibemaksu mahaarvamise üldised alused on sätestatud kuuenda direktiivi<sup>29</sup> artiklites 17 ja 18.

Lisandunud väärtuse maksu põhimõte kehtib ainult riigisiselt käibelt arvestatud käibemaksu suhtes. Selleks, et riigi tulud ei väheneks, on käibemaksukohustus kehtestatud ka impordile, mis rakendub kauba sissevedamisel riiki või teenuse saamisel välismaalt.<sup>30</sup>

Impordikäibemaksu peetakse suhteliselt iseseisvaks maksuks, mis eksisteerib lisandväärtuse maksu kõrval. Impordikäibemaks on ühekordne maks, mida maksavad kõik kaupa importivad isikud. Kui impordikäibemaksu maksjaks on kauba lõpptarbija (näiteks füüsiline isik), siis on tegemist otsese maksuga. Kui kauba impordib ettevõtte, siis kujutab impordil tasutud käibemaks endast sisendkäibemaksu eriliiki. Alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga kehtiv pöördkäibemaks ühendusesiseselt kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt toimib sarnaselt impordikäibemaksule, olles lõpptarbija jaoks ühekordne otsene maks ja ettevõtte jaoks sisendkäibemaksu eriliik<sup>31</sup>. Hetkel kehtivas käibemaksuseaduses<sup>32</sup> § 29 lg 3 p kohaselt sisendkäibemaks on ka maksukohustuslase poolt imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks. Impordikäibemaksu tuleb maksta tollile ning peale seda registreeritud käibemaksukohustuslased saavad tasutud käibemaksu vastavalt käibemaksuseaduse<sup>33</sup> §-s 31 toodud tingimustele sisendkäibemaksuna maha arvata.

Impordi puhul maksustatakse kaupu ja teenuseid samamoodi, kui maksustatakse kodumaised kaupu, vastasel korral tekivad konkurentsimoonutused, mis pärsvivad ettevõtlust ennekõike rahvusvahelisel tasandil<sup>34</sup>.

Käibemaksuseaduse<sup>35</sup> § 6 kohaselt kauba import toimub Eestis, kui ühendusevälise kauba suunamine järgmistele tolliprotseduuridele toimub Eestis:

---

<sup>28</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>29</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ.

<sup>30</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva kirjastus. lk 14.

<sup>31</sup> Huberg, M., Uusorg M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu. lk 580.

<sup>32</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>33</sup> Sama

<sup>34</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva kirjastus. lk 17.

<sup>35</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

- vabasse ringlusse lubamise, imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi, tagasimaksesüsteemiga seestöötlemise või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduurile suunamine;
- välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamine vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile;
- muud juhud, millega kaasneb tollivõla tekkimine ühenduse tolliseadustiku tähenduses.

Eestis toimuv kauba import on ka ühenduse tollistaatusega kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa. Kuni 2007. aasta 31. detsembrini tuli impordikäibemaks reeglina tasuda kauba vabasse ringlusse lubamise momendil tollile.

## 2.2. Käibemaksuseaduse<sup>36</sup> muudatus kauba impordil

Antud lõputöö raames analüüsitakse nende ettevõtete maksukoormust, kelle põhiliseks tegevuseks on imporditud kaupadega kauplemine. 2008. aasta algusest kehtivad uued käibemaksuseaduse<sup>37</sup> § 38 lõiked 2<sup>1</sup>-2<sup>3</sup>. Kõige olulisem muudatus seisneb selles, et teatud tingimustele vastavatel ettevõtetel on nüüd võimalus kolmandatest riikidest imporditavalt kaubalt käibemaksu arvestada käibedeklaratsiooni alusel: käibemaksu arvestamine käibedeklaratsioonil toimub samaaegselt selle mahaarvamisõigusega, kui kaupa kasutatakse ettevõttes maksustatava käibe tarbeks. Kokkuvõttes maksustatava käibega ettevõttel ei teki realselt maksukohustust, kuna arvestatud käibemaksu saab samal käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata, märkides plussi ja miinuse: lahtrisse 4.1 kirjutatud summa läheb arvesse “+” märgiga ja lahtrisse 5.1 kirjutatud summa läheb arvesse “-“ märgiga. Ideaalses variandis nendes kahes lahtris deklareeritud summad peavad olema oma vahel võrdsed ehk klappima kokku. Kui tegemist on maksuvaba käibega, siis saab ettevõtte sisendkäibemaksu maha arvata osaliselt vastavalt maksuvaba ja kogu käibe proportsioonile.

---

<sup>36</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>37</sup> Sama

Maksu- ja Tolliameti esindajate sõnul<sup>38</sup> sellise impordikäibemaksu tasumise korra muutmise eesmärk on ettevõtluskeskkonna soodustamine ja lihtsustamine. Selle meetmega lükkab kaupade käibemaksuga maksustamine lähemale tarbimise momendile. Ühtlasi väheneb käibemaksu ebaõige tagastamise risk ja maksuhalduri koormus tagastusnõuete kontrollimisel.<sup>39</sup>

Seoses impordi käibemaksu arvestamisega käibedeklaratsioonil, täiendati rahandusministri 7. aprilli 2004. aasta määrust nr 67, lisades kehtestatud käibedeklaratsiooni vormile lahtri 4.1<sup>40</sup>. Sellest tulenevalt muudeti ka lahtreid 12 ja 13, kuhu lisatakse viide lahtrile 4.1. Lahter 4.1 saab olema eeltäidetav lahter maksuhalduri poolt vastavalt COMPLEX-ist<sup>41</sup> saadud andmetele. Ettevõtte õiguslik esindaja täidab tollideklaratsiooni, märkides lisadokumente puudutavas lahtris saadud loa koodi number 6024. Peale tollideklaratsiooni aktsepteerimist tolliametniku poolt, lähevad andmed COMPLEX'i ja sealt juba jõuavad automaatselt ettevõtte käibemaksudeklaratsiooni.

Soodsama maksukoormuse saamiseks peab impordiga tegelev ettevõtte vastama seadusega kehtestatud kriteeriumidele, mis on välja töötatud uue maksustamise korra rakendamisega kaasnevate riskide vältimiseks.

Uue korra rakendamine on vabatahtlik. Ettevõttel on võimalus taotleda õigust uue arvestuse kasutamiseks. Kriteeriumide ülesehitus nõuab ettevõttelt korralikku ja õiguslikust aspektist läbipaistvat majandustegevust. Soodsad käibemaksuarvestuse tingimused on loodud neile, kes on tõeliselt seda väärt – kes oma majandustegevuse raames ei riku ei riigi sees, ega ka väljastpoolt kehtestatud reegleid ja sellega omandavad kindla positsiooni rahvusvahelisel tasandil.

Käibemaksuseaduse<sup>42</sup> § 38 lg 2<sup>1</sup> kohaselt impordiga tegelev ettevõtte peab soodustuse kohaldamiseks vastama järgmistele tingimustele:

---

<sup>38</sup> Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksuseaduse muudatused kauba impordil. <http://www.emta.ee/index.php?id=22442&tpl=1071> 01.02.2008.

<sup>39</sup> Sama

<sup>40</sup> Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksuseaduse muudatused kauba impordil. <http://www.emta.ee/?id=22819> 01.03.2008.

<sup>41</sup> COMPLEX – tollideklaratsioonide töötlemise süsteem. <http://www.emta.ee/?id=3101> 01.03.2008.

<sup>42</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

1. ettevõtte on käibemaksukohustuslasena registreeritud 12 kuud enne tollideklaratsiooni esitamisest, mille alusel imporditavalt kaubalt arvestatud käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareeritakse;
2. ettevõtte tollideklaratsiooni esitamisele eelneva 12 kuu kogukäibest peab 0%-lise maksumääraga maksustatav käive moodustama vähemalt 50%;
3. ettevõtte on 12 kuu jooksul enne impordi käibemaksu deklareerimist esitanud maksudeklaratsioone ainult elektroonilisel viisil;
4. ettevõttel ei tohi olla tollideklaratsiooni esitamisel tähtjaks esitamata maksudeklaratsioone;
5. ettevõttel ei ole olnud enne esimese tollideklaratsiooni esitamist 12 kuu jooksul ega järgmiste tollideklaratsioonide esitamise ajal maksuvõlga.

Ettevõtte saab impordikäibemaksu käibedeklaratsiooni arvestada juhul, kui on täidetud kõik tingimused. Kui üks tingimustest ei ole täidetud, tuleb imporditud kaubalt käibemaks tasuda tollieeskirjade kohaselt. Käibemaksu käibedeklaratsioonil arvestamise õiguse saavad eelkõige tootmisettevõtted, kes ekspordivad või müüvad suurema osa oma toodangust teistesse Euroopa Liidu liikmesriikidesse. Maksuvõla puudumine ja maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise nõue näitab ettevõtte korralikku maksudistsipliini.

Seaduse muudatus puudutab ka põhivara importimist. Kuivõrd põhivara impordil tekib ühekordne suur sisendkäibemaks, siis on standardse käibega ettevõtte jaoks tegemist olulise koormusega, sest mahaarvatav käibemaks tuleb maksuhaldurilt tagasi küsida läbi tagastamismenetluse. Käibemaksuseaduse<sup>43</sup> § 38 lg 2<sup>2</sup> kohaselt põhivara importimisel peavad olema täidetud üksnes kaks viimast nimetatud § 38 lg 2<sup>1</sup> tingimust, kuid maksuhalduril on õigus nõuda tagatist. Tagatise ehk rahalise garantii suuruse leidmisel saab maksuhaldur arvestada maksude maksmata jätmise riski. Tagatise esitamine iseenesest näitab teatud usaldusväarsust ja maksevõimet. Kui tagatiseks esitatakse pangagarantii, siis on pank juba teinud ära osa tööst ettevõtte usaldusväärsuses kontrollimisel<sup>44</sup>. Teistsugune tagatis toob ettevõttele täiendavat koormust, kuigi selline koormus on ettevõtlastegevuse seisukohalt palju otstarbekam kui sisendkäibemaksu tasumine.

---

<sup>43</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

<sup>44</sup> Eelnõu. 1066 SE I. Käibemaksuseaduse muutmise seadus.

[http://roller.riigikogu.ee/orb.aw/class=site\\_search\\_content\\_grp\\_fs/action=showdoc&op=roller/id=199/doc=256f398a3d2b246f66c9fec2b75bb4bb/063480013.html](http://roller.riigikogu.ee/orb.aw/class=site_search_content_grp_fs/action=showdoc&op=roller/id=199/doc=256f398a3d2b246f66c9fec2b75bb4bb/063480013.html) 01.03.2008.

Kauba impordikäibemaksu uue korra rakendamise saamiseks tuleb ettevõttel, kes vastab ülalpool toodud kriteeriumidele, esitada maksuhaldurile enne esimese vastava toimingu sooritamist taotlus elektrooniliselt e-maksuameti või e-tolli kaudu. Seaduse muudatus jõustus 2008. aasta 1. jaanuaril, aga kauba või põhivara impordi loa taotluste vastuvõtmine e-maksuameti kaudu algas 2008. aasta 3. jaanuaril<sup>45</sup>. Pärast nõutavate tingimuste kontrolli maksuhalduri poolt luba kas väljastatakse või lükatakse taotlus tagasi. Informatsioon taotluse ehk loa saamise kohta on kättesaadav üksnes elektroonilisel viisil. Paber kandjal otsuseid ei väljastata. Loa taotluste menetlemise aeg on üldjuhul kuni 30 kalendripäeva alates taotluse esitamisest. Kui ettevõttel on kehtiv kauba impordi luba, siis põhivara impordi luba taotleda ei ole vaja.

Käibemaksuseaduse<sup>46</sup> § 38 lg 2<sup>3</sup> kohaselt kauba impordi loa saanud ettevõtete puhul hakkab maksuhaldur ettevõtte tingimustele vastamist kontrollima igakuiselt ööl vastu 25. kuupäeva. Igakuulised tingimustele vastamise tulemused on ettevõttele e-maksuametis nähtavad 25. kuupäeval. Kui ettevõtte vastab kriteeriumidele, pikendatakse kauba impordi loa kehtivust järgmise kalendrikuu lõpuni. Impordi luba on tähtajaline. Põhivara impordi loa saanud ettevõttes ei hakka maksuhaldur igakuulist kontrolli läbi viima. Põhivara impordi loa kehtivust ei pikendata ega peatata ning väljastatakse tähtajalisena – vastavalt taotluses märgitud tähtajani (maksimaalselt kolm kuud).

Uue impordikäibemaksu arvestamise juurutamise ja kasutusele võtmise lõplikest tulemustest on veel vara rääkida, sest seaduse muudatuse jõustumise hetkest on möödunud vaid kolm kuud. Kuigi antud lõputöö eesmärgiks ei ole analüüsida ettevõtete reaktsiooni uuele seaduse muudatusele, peab autor vajalikuks peatuda ka sellel tähtsal probleemil.

Ettevõtete osavõttu uue korra taotlemisel ja rakendamisel tasub põhjalikumalt analüüsida 2008. aasta lõpus või 2009. aasta alguses, siis kui möödub piisavalt aega – vähemalt 1 aasta. Kui Maksu- ja Tolliamet on huvitatud sellest, et ettevõtted aktiivselt taotleksid loa saamist ja õiguse saanud ettevõtete arv kasvaks, oleks otstarbekas saata ettevõtetele kirju ettepanekuga kandideerida ja taotleda impordikäibemaksu arvestamise loa saamist selle deklareerimise ajal.

---

<sup>45</sup> Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksuseaduse muudatused kauba impordil. <http://www.emta.ee/?id=22819> 01.03.2008.

<sup>46</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

1. märtsi 2008. aasta seisuga on uue korra kasutusele võtnud 61 ettevõtet, kes arvestavad kauba importimisel tekkinud käibemaksu mahaarvamist käibedeklaratsiooni põhjal. Taotluse sellise korra kasutamiseks on Maksu- ja Tolliametile esitanud 115 ettevõtet. Riiklikku maksuhalduri hinnangul võiksid uutest eritingimustest Eestis kasu saada aga kuni 900 Eestis tegutsevat ettevõtet.<sup>47</sup> Loa saanud ettevõtete näitaja on pea neli korda väiksem prognoositavast. Seega autori ettepanekut antud olukorra parandamiseks võiks proovida rakendada.

---

<sup>47</sup> Bötter, M. 2008. Uus impordikäibemaksu arvestamise kord, selle rakendamine ja loa taotlemine. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2008.

### 3. KÄIBEMAKSUKOORMUSE ANALÜÜS VALITUD ETTEVÕTETE NÄITEL

#### 3.1. Uuringu metoodika

Antud lõputöö autor on püstitatud eesmärgi uurida impordiga tegelevate ettevõtete käibemaksukoormust peale uue impordilt arvestatava käibemaksu korra jõustumist. Analüüsi jaoks on juhuslikult valitud kuus ettevõtet, kes on taotlenud endale luba maha arvata impordikäibemaksu deklaratsiooni alusel, kes on saanud sellise loa ja on juba jõudnud kasutada seda õigust. Valitud ettevõtete ärinimed on salastatud, nende asemel kasutab lõputöö autor anonüümseid nimesid nagu ettevõtte A, ettevõtte B jne. Antud uuringu läbi- viimiseks lõputöö autor ei ole rikkunud maksukorralduse seaduse<sup>48</sup> maksusaladust puudutavaid sätteid<sup>49</sup>.

Uuringu metoodika baseerub ettevõtete käibedeklaratsioonides kajastatud andmete võrdleval analüüsil. Analüüsi jaoks on autor välja töötanud kaks suhtarvu, mille põhjal hakatakse võrdlema rahavoogusid. Suhtarvude komponendid on järgmised: impordilt tasumisele kuuluv käibemaks, sisendkäibemaks ning kogukäive.

Impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu täitmise ehk deklareerimise õigus on ainult uue korra rakendamise loa saanud ettevõttel. Nagu eelpool mainitud, imporditud kauba pealt arvestatud käibemaksu deklareeritakse, märkides selle summa käibedeklaratsiooni lahtris 4.1 “+” märgiga ning pärast käibedeklaratsiooni lahtris 5.1 “-“ märgiga. Käibedeklaratsiooni impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu lahter kuulub kohustuse lahtrite hulka, lahter 5.1 aga maksukohustust vähendatavate lahtrite hulka.

Sisendkäibemaks on ostukäibelt tasutud käibemaks. Sisendkäibemaks on otseselt seotud majandustegevuse raames tehtud kuludega: oma toodangu valmistamiseks tuleb ettevõttel osta toormaterjale ja seadmeid, masinaid, ka tuleb maksta kinni kommunaal- ja sidekulud. Ettevõtte jaoks tähendab see seda, et ta saab maha arvata tasumisele kuuluvast käibemaksu

---

<sup>48</sup> Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT 2002, 26, 150, RT 2008, 3, 21.

<sup>49</sup> Samas, §-d 26-30.

summast enda poolt tootmisprotsessi jooksul tasutud käibemaksu. Käibelt kujunenud käibemaksu nimetatakse arvestatud käibemaksuks. Üldjuhul majanduslikus mõttes normaalselt tegutseva ettevõtte tulud ületavad kulusid. Seega tekib ettevõttel kohustus maksta käibemaksu juurde, sest müügil arvestatud käibemaks on suurem, kui kuludelt tekkinud sisendkäibemaks. Sellisel juhul lisandunud väärtus on positiivne ja ettevõtte edastab riigile kogutud käibemaksu juurde maksmise teel. Aga teatud perioodil võib ettevõtte lisandunud väärtus olla ka negatiivne, näiteks põhivara või kaubavarude soetamisel. Sellisel juhul riigi maksuhalduril tuleb sisendkäibemaksu ja arvestatud käibemaksu vahe ehk enamakstud käibemaks ettevõttele tagastada. Enammakstud käibemaksu saab küsida nii ettevõtte pangakontole tagastamiseks kui ka teiste maksuvõlgade katmiseks tekkinud enamakse üleandmise teel. Enammakstud käibemaksu tagasi saamise õigsust kontrollivad Maksu- ja Tolliameti juriidiliste isikute teenindusosakonna maksuhaldurid ja maksude tagastamise kontrolli osakonna revidendid.

Käive on iga ettevõtte jaoks üks olulisematest näitajatest. Müügi käive näitab palju ettevõtte on suutnud oma majandustegevusega kaupu maha müüa. Müüdü toodangust sõltub ettevõtte kasum. Mida rohkem müüakse, seda rohkem teenitakse. Nagu peatükis 1.2 oli mainitud, käibemaksu kehtestamine mõjutab oluliselt kauba või teenuse pakkumist ja nõudlust. Käibemaksu lisamisega tõstetakse kauba või teenuse hinda. Kui kasvavad ettevõtte poolt tehtud investeeringud oma majandustegevuse arendamisse, kasvab ka ettevõtte poolt pakutava kauba kogus. Sellega kasvab ka müügi käive. Järelikult, mida rohkem on ettevõttel vaba raha, seda rohkem saab ettevõtte investeerida ja arendada oma tegevust, mis omakorda toob kaasa käibe juurdekasvu, samaaegselt kasvab ka käibelt arvestatud käibemaks. Kokkuvõttes, ettevõtte majandustegevuse kasv toob riigi kassasse rohkem raha, kuna ettevõttelt maksude laekumine suureneb. Käive maksustatakse kas 18%-lise, 5%-lise või 0%-lise maksumääraga, ka on olemas maksuvaba käive.

Uuringuks sobivate ettevõtete kriteeriumid on samad, mis on toodud käibemaksuseaduse<sup>50</sup> § 38 lg 2<sup>1</sup>. Seoses sellega, et uus kord on jõustunud alates 2008. aasta 1. jaanuar on väga vähe ettevõtteid jõudnud taotleda ja rakendada deklareerimise uut korda jaanuarikuu eest. Uuringu jaoks kõikide valitud ettevõtete poolt esitatud käibedeklaratsioonid on kõik käesoleva aasta veebruarikuu eest. Jaanuarikuu eest uue korra rakendamisega täidetud

---

<sup>50</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.



käibedeklaratsioonid oli vähe ja kui oli, siis ei sobinud uuringu jaoks. Märtsikuu käibedeklaratsioonid esitatakse 20. aprill 2008. aasta, see aga jääb välja uuringu läbiviimise ajavahemikust.

Esimene võrrand on järgmine:

Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks

$$\frac{\text{Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks}}{\text{Sisendkäibemaks kokku, mida saab maha arvata}} \times 100\%$$

Sisendkäibemaks kokku, mida saab maha arvata

Antud võrrandi välja töötamiseks on autor võtnud impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu summa ja sisendkäibemaksu summa, millised on omakorda võetud ettevõtte poolt esitatud käibedeklaratsiooni lahtritest 4.1 ja 5. Analüüsiks valitud ettevõtte andmed on välja toodud tabelis 2, vastavalt veergudes 6 ja 5. Impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu summa jagatakse kogu sisendkäibemaksu summaga, saadud tulemus korrutatakse 100-ga, selleks, et leida suhe protsentides. Kogu sisendkäibemaks tähendab seda, et selle sees on arvestatud ka impordilt tasumisele kuuluv või juba tasutud impordikäibemaks. Võrrand näitab ettevõtte rahaliste vahendite kokkuhoidu maksukoormusest seaduse muudatust kasutades.

Teine võrrand on järgmine:

Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks

$$\frac{\text{Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks}}{\text{Käive kokku}} \times 100\%$$

Käive kokku

Antud võrrandi välja töötamiseks on autor võtnud impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu summa ja ettevõtte kogu käive. Impordilt arvestatud käibemaks on võetud käibedeklaratsiooni lahtrist 4.1, kogu käive on aga arvestatud liites kokku deklareeritud käibed käibedeklaratsiooni lahtrites 1, 2 ja 3. Analüüsiks valitud ettevõtte andmed on välja toodud tabelis 2, vastavalt veergudes 6 ja 4. Impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu summa jagatakse kogu käibe summaga, saadud tulemus korrutatakse 100-ga, selleks, et leida suhe protsentides. Antud võrrand näitab kui suure osa ettevõtte käibest moodustab käibemaks, mida realselt ettevõtte enam ei maksa riigile.

Selleks, et paremini illustreerida ettevõtete rahalist kasu, on autor oma uuringu viimases osas kasutanud igakuise intressimaksega tähtajalise hoiuse intressimäärasid. Intressimäär käsitletakse siin kui alternatiivkulu, mis tähendab omakorda seda, et ettevõttel oleks olnud varem kehtinud käibemaksuseaduse ajal võimalik antud intressimääraga paigutada raha, mida ta pidi maksuma impordikäibemaksuks, pankla tulusid teenima. Teisisõnu, mõõdab siin intressimäär minimaalset tulumäära, mis ettevõttel varem kehtinud käibemaksuseaduse<sup>51</sup> alusel jäi teenimata.

### 3.2. Kasutatavad andmed

Esialgsed andmed on kajastatud tabelis 2. Need on ettevõtete käibedeklaratsioonidest võetud andmed, tuhandetes kroonides.

Tabel 2. Uuringu jaoks valitud ettevõtete andmed tuhandetes kroonides

Ettevõtte	18% määraga maksustatav käive	0% määraga maksustatavad tehingud	s.h. eksport	käive kokku	sisendkäibe maks "-"	impordilt tasumisele kuuluv KM "+"	tollis impordilt tasutud KM "-"
A	19 973	39 085	0	59 058	10 327	1 547	6 345
B	5 482	3 328	0	8 811	1 987	81	73
C	24 023	41 236	14 523	65 259	7 227	211	510
D	71 576	119 223	54 550	190 800	16 024	608	754
E	11 529	9 342	491	20 871	2 614	113	216
F	828	1 779	1 438	2 608	102	38	1

<sup>51</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 17, 83.

Esimeses veerus on toodud käibedeklaratsiooni 1. lahtri andmed – 18% määraga maksustatav käive. Teises veerus on välja toodud käibedeklaratsiooni 3. lahtri andmed, mis näitavad kui palju kogukäibest moodustavad 0% määraga maksustatavad tehingud, mis omakorda koosnevad kahest osast – ühendusesisene käive ja eksport. Ekspordi osa on näidatud kolmandas veerus. Ettevõtte kogukäive on neljandas veerus. Käibedeklaratsiooni 5. lahtris deklareeritakse sisendkäibemaksu, mis on seadusega lubatud maha arvata – tabelis on toodud viiendas veerus. Kuues veerg kujutab ennast käibedeklaratsiooni uue lahtri 4.1, kus uue korra järgi deklareeritakse impordilt tasumisele kuuluv käibemaks, mis läheb arvesse “+” märgiga. Viimases veerus on välja toodud käibedeklaratsiooni lahtris 5.1 deklareeritud summad ning maha arvamisele kuuluv tollis impordilt tasutud käibemaks.

Uue korra rakendamisega seotud kriteeriumid lähtuvad põhimõttest, et impordi käibemaksu käibedeklaratsioonil arvestamise õiguse saavad eelkõige püsiva majandustegevusega tootmisettevõtted, kes suurema osa oma toodangust ekspordivad, seal hulgas ka müüvad teistesse Euroopa Liidu liikmesriikidesse. Püsiva eksporditegevuse ja ekspordikäibega ettevõtted üldjuhul ka impordivad regulaarselt kaupu.

Tabeli teise ja kolmanda veergude andmed viitavad sellele, et ettevõtete loa saamine on põhjendatud, sest 0% määraga maksustatav käive peaaegu kõikidel ettevõtetel moodustab üle 50% kogukäibest, kuigi loa saamiseks see tingimus peaks olema täidetud viimaste 12 kuu eest. Antud andmete järgi ettevõtted A ja B tegelevad Euroopa Liidu tolliterritooriumil, teised aga ekspordivad imporditud kaupu kolmandatesse riikidesse.

Ülaltoodud tabelist võib näha, et näitajate järgi on tegemist suhteliselt erinevate ettevõtetega. Autor on valinud erineva käibega ettevõtteid selleks, et analüüs oleks ülevaatlikum. Nii väiksed kui ka suured impordiga tegelevad ettevõtted taotlevad õigust arvestada ja maha arvata impordikäibemaksu käibedeklaratsiooni alusel. Kellele nende seast ja mis ulatuses on uue korra rakendamine kõige kasulikum ja soodsam – seda püüab antud lõputöö autor välja selgitada, rakendades suhtarvude analüüsi.

Autor peab vajalikuks mainida, millistes valdkonnades tegutsevad analüüsi jaoks valitud ettevõtted. Analüüsi lõpus jõuab autor järelduseni, milliste ettevõtete jaoks on loa saamine toonud kõige suurema kasu. Ettevõtted tegelevad järgmiste majandustegevustega:

1. A (välismaa äriühingu filiaal): tööpinkide ja elektrikäsitööriistade hulгимүүк;
2. B: presside, sarikate, katsetitside, k.a. liimpuittoodete tootmine
3. C: raadio- ja televisioonisaatjate, traatsidetelefone- ja telegraafiaparatuuri tootmine
4. D: turvavööde ja –patjade ning kereosade ja lisaseadmete tootmine
5. E: termostaatide, automaatsete, reguleerivate- või kontroll- instrumentide ja –aparaatide tootmine
6. F: puidutööpinkide ja –seadmete hulгимүүк

Antud loetelust tuleb välja, et mõned ettevõtted tegelevad kaupade tootmisega välismaal ja nende edasimüügiga, teised aga toovad välismaalt pooltoodangu ning tegelevad tootmisega või töötlemisega ja alles siis müüvad toodangu maha. Järelikult, kuus ettevõtet võib jagada kaheks grupiks: esimene grupp, kuhu kuuluvad ettevõtted A ja F, tegelevad imporditud kaupade edasimüügiga, teine grupp, mis koosneb ettevõtetest B, C, D ja E, tegeleb peamiselt imporditud toormest kaupade tootmisega.

Ka võib antud ettevõtete nimekirjast esile tuua välja ühe suure rühma. Näiteks, ettevõtted A, B, E ja F on seotud ehitusega. Ülejäänud ettevõtted C ja D on seotud vastavalt sideseadmetega ja autodega.

Kui ettevõtte on saanud loa arvestada impordilt käibedeklaratsiooni alusel, siis ta peab deklareerima käibemaksu summa nii lahtrisse 4.1, kui arvestatud käibemaks, kui ka lahtrisse 5.1 maha arvamisele kuuluv impordilt arvestatav käibemaks. Uue korra järgi, kui ettevõtte kasutab imporditud kaupa seoses oma majandustegevusega, siis summad lahtrites 4.1 ja 5.1 peavad oma vahel klappima. Tabelis 2 kahel viimasel veerul välja toodud summad on erinevad, mitte ühelgi ettevõttel tasumisele kuuluv ja maha arvamisele lubatud summad ei ole võrdsed. Kui kas lahtris 4.1 summa on suurem kui 5.1 või vastupidi, siis see on põhjendatud järgmisega: näiteks, 2008. aasta veebruarikuu alguses ettevõtte on taotlenud endale luba ja saanud selle alles veebruarikuu viimasel nädalal. Siis selle kuupäevani, millal ta on saanud endale loa, on ta pidanud maksma imporditud kauba väärtuse pealt käibemaksu tollieeskirjade järgi, mis omakorda kuulub deklareerimisele lahtris 5.1. Reaalselt on toimunud impordilt käibemaksu tasumine – ettevõtte on maksnud riigile raha. Peale loa saamist ei pidanud ettevõtte rohkem käibemaksu tollipiiril maksma, vaid lihtsalt arvestada seda käibedeklaratsioonis – deklareerida käibedeklaratsiooni lahtris 4.1 ja kohe

ka käibedeklaratsiooni lahtris 5.1. Aga kuna ettevõtte on veebruarikuu kolme esimese nädala jooksul realselt maksnud käibemaksu, siis sellest tuleneb vahe lahtrites 4.1 ja 5.1.

### 3.3. Analüüsi tulemused

Esimese võrrandiga (impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu ja sisendkäibemaksu suhe) arvutatud protsent näitab kui palju moodustab impordilt tasumisele kuuluv käibemaks sisendkäibemaksust. Antud näitaja annab ülevaate sellest, palju on ettevõtte võitnud vaba raha kiire impordikäibemaksu arvestamise teel. Impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu summat ei pea ettevõtte realselt maksuma ega ootama enamakstud summa tagastamist.

Analüüsi jaoks valitud ettevõtete majandustegevus on väga erinev ning seetõttu ülaltoodud võrrandiga arvutatud näitajad ei ole sarnased. Iga ettevõtte on omapärane.

Tabel 3. Võrranditega leitud tulemused

Ettevõtte	A	B	C	D	E	F
I võrrandi tulemus	15%	4%	3%	4%	4%	37%
II võrrandi tulemus	3%	1%	0,3%	0,3%	0,5%	1,4%

Ettevõtte A puhul impordilt tasumisele kuuluv käibemaks moodustab 15% sisendkäibemaksust. Kui võtta arvesse seda, et numbrites 15% moodustab antud ettevõtte jaoks 1,5 miljonit krooni, siis ettevõtte vabade vahendite sääst on tõesti suur.

Ettevõtete B, C, D ja E esimese võrrandiga leitud näitajad on suhteliselt sarnased: impordilt tasumisele kuuluv käibemaks moodustab sisendkäibemaksust keskmiselt 3,75%. Antud näitaja on võrreldes ettevõtte A näitajaga neli korda vähem. Kui vaadata tabeli 2 järgi palju 3,75% on kroonides iga ettevõtte jaoks, siis selgub, et kõige rohkem võivad ettevõtted C ja D. Nende jaoks vaba raha kasutamise kasum moodustab vastavalt 210 537 krooni ning 608 344 krooni.

Ettevõtte F leitud näitaja on kõige suurem antud ettevõtete hulgas. 37%-line sääst on tõeline kasu nii suurele, kui ka väikesele ettevõttele. Nagu eelpool mainitud, analüüsiks võetud ettevõtete andmed on võetud esitatud käibedeklaratsioonist veebruarikuu eest ja loa olid saanud erinevatel kuupäevadel, sellest võib järeldada, et näiteks ettevõtte F on saanud endale loa varem, kui teised analüüsitud ettevõtted.

Protsentuaalne suhe näitab kõigepealt proportsiooni, mis omakorda tähendab seda, et nii väikese, kui ka suure võidu tähtsus mõjutab sarnaselt nii väikese kui ka suure ettevõtte rahavoogu. Kui vaadata, kui palju on protsentuaalne näitaja kroonides, siis vahe väikese ja suure ettevõtte vahel on märgatavalt suur, näiteks 4% ettevõtte B jaoks on 81 491 krooni ning samal ajal 4% ettevõtte D jaoks on 608 344 krooni. Esmapilgult tundub, et ettevõttele D loa saamine on toonud umbes seitse korda rohkem vaba raha, kui ettevõttele B, kuid proportsionaalselt mõlemad firmad on saanud võrdset kasu, mis seisneb vaba raha kasutamise võimaluses.

Kui analüüsida antud tabeli suuremaid näitajaid, mida omavad ettevõtted A ja F, siis selgub, et need ettevõtted kuuluvad ühte rühma – tegelevad kaupade edasimüügiga. Nende puhul imporditud kaup mängib olulist rolli ja loa saamine säästab märkimisväärselt nende raha. See omakorda võib tähendada seda, et antud kaks ettevõtet hakkavad tooma rohkem kaupa välismaalt – imporditud kauba osakaal arvatavasti suureneb.

Ülejäänud ettevõtted tegelevad erinevate kaupade tootmisega ja soetavad välismaalt selleks vajalikke toormaterjale. Kuna toormaterjalid ja detailid tellitakse erinevatest riikidest, siis imporditud materjali osakaal on väike ja seetõttu loa saamine toob nendele ettevõtetele vähem kasu, kui eelnimetatud kaubanduslikele ettevõtetele. Loa saamine omakorda võib tähendada seda, et tootmisettevõtted hakkavad soetama rohkem detaile ja toormaterjali kolmandatest riikidest.

Seega analüüsi tulemusel selgus, et realselt uue korra rakendamisel säästavad realselt kõige rohkem mitte tootmisettevõtted, vaid edasimüügiga tegelevad kaubanduslikud ettevõtted ehk vahendajad. Selline autori järeldus lükkab ümber lõputöö sissejuhatuses toodud hüpoteesi, mille kohaselt tootmisettevõtted on uue korra rakendamise primaarsed kasusaajad. Antud lõputöö hüpoteesi väide on vale, kuna numbriliste näitajate järgi mittetootmisettevõtete kasu korra rakendamisest on peaaegu 5-6 korda suurem.

Teise võrrandiga (impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu ja ettevõtte kogukäive suhe) arvutatud protsent näitab, kui palju moodustab impordilt tasumisele kuuluv käibemaks ettevõtte kogukäibest. Antud näitaja annab ülevaate sellest, kui suure osa võrra võiks suurendada ettevõtte müügikäive ja kasum, kui kohe saaks reinvesteerida vaba raha rakendades uue impordikäibemaksu arvestamise korda. Impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu summat ei pea ettevõtte reaalselt maksuma ega ootama enamakstud summa tagastamist. Nii öeldud võidu summa võrra saaks rohkem toota ja müüa, suurendades kasumit.

Võrreldes esimese võrrandiga leitud näitajatega, tabeli 3 järgi on näha, et suhe impordilt arvestatud käibemaksu ja käibe vahe on palju madalam, kui eelmise võrrandiga leitud suhe. Keskmine näitaja on umbes 1,8%. See on tingitud sellest, et ettevõtte käive on palju suurem, kui riigile laekuv käibemaks, mida ettevõtte kui käibemaksu koguja deklareerib ja maksab riigikassase.

Analüüsi jaoks valitud ettevõtete hulgast kõige suurema käibega on ettevõtte D – 190 799 698 krooni, aga antud võrrandi järgi sama 0,3% tulemust on saanud ka ettevõtte C, kelle käive on kolm korda väiksem. Ettevõtte F näitaja on natuke suurem vaatamata sellele, et käive on ainult 0,5 miljonit krooni.

Ettevõtete B ja F näitajad on analoogsed. Vaatamata sellele, et ettevõtte B käive on neli korda suurem, ettevõttel F on leitud näitaja 0,5 korda suurem. See on tingitud sellega, et ettevõttel F imporditud kauba osakaal on tunduvalt kõrgem kui ettevõttel B.

Ülejäänud ettevõtte A näitaja on suurim. Ettevõtte A on antud tabeli vaieldamatu liider, mis omakorda võib tähendada seda, et see ettevõtte kõige rohkem on seotud impordiga. Analüüsi jaoks valitud luba omavate ettevõtete hulgast säästab importimisel ettevõtte A kõige rohkem raha. Rahaline sääst annab ettevõttele A ka kõige rohkem kasu.

Nagu esimese võrrandiga leitud tulemused, teise võrrandiga leitud tulemused ka lükkavad tagasi lõputöö alguses püstitatud hüpoteesi. Suurimad näitajad kuuluvad ettevõtetele A ja F, millised omakorda tegelevad kauba vahendamise- ehk edasimüügiga. Tootmisettevõtete (B, C, D ja E) näitajad on madalamad. Analüüsi eeldus, et rohkem säästab see ettevõtte, kes

rohkem impordib, on täies mahus põhjendatud. Järelikult, uue korra rakendamine võib tuua kaasa importivate kaupade osakaalu kasvu, sest edasimüügiga tegelevate ettevõtete jaoks on soodsam osta kaupu välismaalt, vältides sellega reaalselt käibemaksu maksmist, kui osta kaupu Eesti ettevõtelt, makstes nendele kohe käibemaksu kaupade pealt ning müüa edasi kas teiste Euroopa Liidu liikmesriikidesse või kolmandatesse riikidesse rakendades pöörmaksustamist ja oodates enamakstud käibemaksu tagastamist. Tootmisettevõtete jaoks on peale uue korra rakendamise võimaluse tekkimist soodsam soetada tootmiseks vajalikke kaupu kolmandatest riikidest.

Kui oletada, et iga uuringus osalev ettevõtte paigutab pankka vaba raha, mis on võrdne summaga, mida ta ei pidanud maksma riigile impordikäibemaksu näol, siis võib leida, kui palju ettevõttel on võimalus täiendavalt endale tulu saada. Allpool toodud tabel 4 annab ülevaate sellest, kui palju ettevõtte võib endale teenida kasutades säästetud raha.

Tabel 4. Ettevõtete prognoositav ühe kuu intressitulu säästetud rahaliste vahendite pealt

ettevõtte	impordikäibemaks	intressitulu 5%-lise intressimääraga	intressitulu osakaal käibest
A	1 546 734	19 334	0,03%
B	81 491	2 037	0,02%
C	210 537	5 263	0,008%
D	608 344	15 208	0,008%
E	113 192	2 830	0,01%
F	37 639	470	0,02%

Ettevõtte A (vahendaja) intressitulu 5%-lise intressimääraga arvutuskäik:

$$(1\,546\,734 \times 3 \times 0,05)/12 = 19\,334$$

Ettevõtte B (tootmisettevõtte) intressitulu 5%-lise intressimääraga arvutuskäik:

$$(81\,491 \times 6 \times 0,05)/12 = 2\,037$$



Analüüsi raames autor oletab, et iga uuringus osalev ettevõtte paigutab loa saamisega säästetud summa, mis võrdub käibedeklaratsiooni lahtris 4.1 deklareeritud summaga, Hansapanka igakuise intressimaksega tähtajalise hoiuse intressimääraga<sup>52</sup>, mis on keskmiselt 5% aastas. Tabeli 4 kolmas veerg näitab summat, mis igal ettevõttel on võimalus teenida ühes kuus paigutades säästetud raha pank. Loomulikult, mida suurem on säästetud raha summa, seda rohkem sellega teenib ettevõtte intressitulu.

Antud analüüs mõõdab minimaalset kasu käibemaksuseaduse<sup>53</sup> muudatusest, sest väga võimalik, et ettevõtted saavad vaba raha paigutada ka palju kasumlikumalt, kui lihtsalt hoiusearvele panna.

Intressitulu analüüsiks on ilmekam kasutada enne seadusemuudatust kehtinud korda: impordimaksu tasumine – kauba realiseerimine – käibemaksu tagastamine. Antud analüüsi juures peab autor oluliseks mainida ajalise erinevuse käibemaksu tagastamisel tootmisettevõtetele (tabelis 4 ettevõtted B, C, D ja E) ja vahendajatele (tabelis 4 ettevõtted A ja F). Autor oletab, et tootmisettevõtete puhul on see kuus kuud, vahendajate puhul kolm kuud. Tootmisettevõtte realiseerib oma kaupa peale teatud protsessi toimumist: toorainete ost, tootmine, valmistoodangu müük. Vahendajate puhul realiseerimise protsess on üldjuhul kiirem, kuna tootmist ei toimu: ettevõtte ostab, toob sisse kaupa ning müüb edasi. Järelikult, valitud ajavahemike korral on vahendajate tähtajalisel hoiusel (faktiliselt Maksu- ja Tolliameti käes) maksimaalselt kolme kuu impordikäibemaks, tootmisettevõttel aga kuue kuu impordikäibemaks. Antud analüüsi juures autor oletab, et ettevõtete käive ja impordimahud teatud aja jooksul ei muutu. Tabeli 4 järgi kolmanda veeru andmed näitavad ettevõtete intressitulu 5%-lise intressimääraga. Sellise näitaja arvutuskäik on toodud kohe peale tabelit 4. Neljandas veerus on toodud välja antud analüüsi kõige olulisemad tulemused. Tabeli 4 järgi vaieldamatu liidrid on ettevõtte A ja F, kes on omakorda vahendajad. Nende näitajad protsentides on suurimad, vastavalt 0,03% ja 0,02%, mis keskmiselt annab 0,025%. Ülejäänud ettevõtted B, C, D ja E on tootmisettevõtted, nende näitajad on madalamad. Nende intressitulu osakaal käibest on keskmiselt 0,01%. See on kaks korda väiksem kui vahendajate keskmine näitaja. Seega analüüsi kolmandas osas selgub jälle, et vahendajad saavad rohkem kasu kui tootmisettevõtted.

---

<sup>52</sup>Hansapank. Igakuise intressimaksega tähtajalise hoiuse intressimäärad. <https://www.hanza.net/cgi-bin/hanzanet?pageId=hanzanet.info.pricelist.deposits.term#term 04.04.2008>.

<sup>53</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

Antud analüüsi põhjal võib öelda, et käibemaksuseaduse<sup>54</sup> § 38 muudatuse jõustumine on kasulik pigem vahendajatele, kui tootmisettevõtetele. Samas võib eeldada, et mida suurema osa sisendkäibemaksust moodustab impordilt tasumisele kuuluv käibemaks, seda kasulikum on loa saamine. Ettevõtetele on kõige kasulikum kogu kaup importida, üldjuhul tootmisettevõtted seda ei tee, kuna hangivad osa toorainest kohapeal. Samas peab mainima, et tootmisettevõtetel on kasulikum importida tootmisvahendeid, kui osta neid sama hinnaga riigi siseselt. Sellega võib järeldada, et analüüsi alguses püstitatud hüpotees on ümber lükatud: käibemaksukoormuse vähenemine on soodsam vahendajatele (ehk edasimüügiga tegelevatele ettevõtetele) kui tootmisettevõtetele.

---

<sup>54</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.

## KOKKUVÕTE

Antud lõputöö objektiks oli importivate ettevõtete käibemaksukoormus. Hiljuti jõustunud käibemaksuseaduse § 38 lg 2<sup>1</sup>-2<sup>3</sup> on toonud kaasa impordiga tegelevatele ettevõtetele käibemaksukoormuse vähenemise. Importimisega tegelevate ettevõtete hulgast võib esile tuua kaks põhilist gruppi – tootmisettevõtted ning edasimüügiga tegelevad ettevõtted ehk vahendajad. Uuringu raames oli püstitatud eesmärk uurida, kellele uue impordikäibemaksu arvestamise kord on toonud rohkem kasu, kas tootmisettevõtetele või hoopis kaupade ja teenuste vahendajatele. Autori esialgne hüpotees antud lõputöö raames oli järgmine: tootmisettevõtted on impordikäibemaksu arvestamise korra rakendamise peamised kasusaajad. Sellise hüpoteesini jõudis lõputöö autor põhjusel, et tootmisettevõtted impordivad tootmiseks vajalikke tooraineid ning kuna tootmisprotsess võtab aega, lükkub edasi reaalse käibe tekkimise aeg ja impordilt tasutud käibemaksu tagastamine.

Enne uuringu sooritamist oli lõputöö esimeses peatükis tehtud analüüs, kas on alust rääkida ettevõtete käibemaksukoormusest, kui tegelikult käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija ehk füüsiline isik. Selle analüüsi jaoks autor tõi paralleeli õigusliku ja majandusliku käibemaksukoormuse aspektide vahel.

Õiguslikust aspektist käibemaksu kehtestamisega on ettevõttele mõeldud maksukoguja roll ja lähtudes sellest, ei peaks ettevõttel tekkima reaalselt käibemaksukoormust. Lähtudes aga majanduslikust aspektist, tõepoolest ettevõtetel tekib käibemaksukoormus, kuigi õiguslikust aspektist, käibemaksuga peab olema koormatud üksnes kaupade või teenuste lõpptarbija. Kui ettevõtte peab maksma riigile käibemaksu enne kauba müüki lõpptarbijale (müüdud kauba ühik reeglina sisaldab käibemaksu) ja alles teatud ajaperioodi möödumisel võib küsida riigilt tagasi enamakstud käibemaksu, satub ettevõtte olukorda, kus tema vaba raha (võrreldav hiljem tarbijalt saadava käibemaksu summaga) ei ole tema kasutuses, vaid on riigi käes. Sellega tekib ettevõttel saamata tulu, mida ta võiks teenida, kasutades oma vabu vahendeid. Järelikult ettevõtte kannab osa käibemaksukoormusest: kas makstes käibemaksu enne kauba ja teenuse realiseerimist (impordikäibemaksu puhul) või loobudes kauba ja teenuse hinna tõstmisest kehtestatud käibemaksu määra võrra.

Impordikäibemaksu uue arvestamise korra kehtestamine toob paljudele ettevõtetele käibemaksukoormuse vähenemise. Käibemaksuseaduse § 38 lg 2<sup>1</sup> järgi on impordiga tegelevatel ettevõtetel õigus saada luba arvestada edaspidi imporditud kauba väärtuse pealt käibedeklaratsiooni alusel, deklareerides tasumisele kuuluva impordikäibemaksu samal ajal koos selle mahaarvamise, mis tähendab seda, et ettevõtte ei pea realselt maksma riigile impordikäibemaksu. Selle meetmega lükkub kaupade käibemaksuga maksustamine lähemale tarbimise momendile ning ettevõttel ei teki koormust käibemaksu administreerimisel.

Analüüsi eelduseks oli see, et mida rohkem moodustab impordikäibemaksu osa ettevõtte sisendkäibemaksust, seda suurem on kasu. Autori poolt kasutatud sõna „kasu“ tähendab ettevõttele vabade vahendite kasutamise võimalust. Säästetud rahaga on ettevõttel valikuvõimalus, kas kohe reinvesteerida tootmisesse arendades oma majandustegevust või paigutada raha finantsinstrumentidesse, näiteks teenida intressimaksega tähtajalise hoiuse intressimäära võrra finantstulu. Iga ettevõtte on omapärane ja on erinevaid võimalusi säästetud raha kasutamisel.

Autori poolt läbi viidud uuringuga selgus, et uue korra rakendamisel säästavad realselt kõige rohkem mitte tootmisettevõtted, vaid edasimüügiga tegutsevad ettevõtted ehk vahendajad. Selline autori järeldus lükkab ümber lõputöö sissejuhatuses esitatud hüpoteesi, mille kohaselt tootmisettevõtted on uue korra rakendamise primaarsed kasusaajad. Antud lõputöö hüpoteesi väide on vale, kuna numbriliste näitajate järgi mittetootmisettevõtete kasu korra rakendamisest on märgatavalt suurem. Kahe võrrandiga leitud tulemused on näidanud, et kui vaadata palju säästavad tootmisettevõtted ja vahendajad ühes kuus, siis tuleb välja, et vahendajate jaoks kasu uue korra rakendamisest on suurem. Mida suurem on impordi osakaal vahendajate tegevuses, seda suurem on kasu. Sama tulemuseni jõudis autor ka maksude tagastusprotseduuri ajalis-rahalise mõju (intressikulu näitel) analüüsiga. Kolme erineva analüüsi tulemused annavad alust väita: lõputöö hüpotees on ümber lükatud.

Kolmandatest riikidest imporditakse palju tootmiseseadmeid ja käibemaksu tasumise kohustus on ettevõtetel olnud oluliseks raskendavaks asjaoluks tootmiseseadmete muretsemisel. Edaspidi hakkavad importivad ettevõtted arvatavasti üha rohkem ja rohkem

taotlema endale luba impordikäibemaksu arvestamiseks deklaratsiooni alusel. Sellega võib suureneda imporditud kaupade osakaal, mis omakorda võib kaasa tuua konkurentsi kasvu nii Eesti sisesel turul, kui ka teiste liikmesriikide turgudel.

Uue korra rakendamise efektiivsus ja analüüs ettevõtete huvi kohta loa taotlemise vastu ei olnud antud lõputöö eesmärgiks, kuigi teise peatüki raames on autor jõudnud järelduseni, et seda võiks ka uurida teatud ajaperioodi möödudes. Analüüsides käesolevaid tulemusi kaldub autor arvama, et oleks otstarbekas Maksu- ja Tolliameti poolt saata ettevõtetele lisainformatsiooni koos ettepanekuga kandideerida ja taotleda impordikäibemaksu arvestamise loa saamist selle deklareerimise ajal. Loomulikult, tuleb silmas pidada, et mitte kõik huvitatud ettevõtted võivad taotleda loa saamist, kuna soodsa korra rakendamine nõuab ettevõttelt teatud kriteeriumidele vastamist.

## РЕЗЮМЕ

Данная дипломная работа написана на тему «Анализ налоговой нагрузки по налогу на добавленную стоимость фирм-импортёров». Дипломная работа написана на эстонском языке, состоит из 42 страниц. Приложение располагается в конце работы и занимает две страницы. При написании работы была использована информация 24 источников.

Объектом исследования этой работы была налоговая нагрузка по налогу на добавленную стоимость фирм, занимающихся импортом. Тема работы актуальна, так как в рамках исследования автор анализировал последнюю поправку к закону о налоге на добавленную стоимость (§ 38 абзацы 2<sup>1</sup>-2<sup>3</sup>), касающуюся фирм, занимающихся импортом. Автор поделил фирмы на две основных группы: фирмы-производители и фирмы-посредники. Гипотеза была следующей: для фирм-производителей установление нового режима расчёта налога на добавленную стоимость более выгодно, нежели для фирм-посредников.

В процессе исследования автор провёл анализ на основе данных 6 фирм, которые рассчитывали налог на добавочную стоимость импортируемого товара по новому режиму. Анализ основывался на результатах двух составленных автором уравнений и на расчёте предполагаемой прибыли с банковских депозитов, которые возникли путём освобождения финансовых ресурсов, прежде занятых под налогом на добавленную стоимость.

В результате автор пришёл к выводу, что чем больше фирма импортирует, тем выгоднее для неё применение нового режима по расчёту налога на добавленную стоимость импортируемых товаров. При анализе автор учитывал разные временные перспективы обращения в оборот импортируемого товара: у фирм-производителей – шесть месяцев, у фирм-посредников – три месяца. По всем показателям вышло, что для фирм-посредников применение нового режима в два раза выгоднее, чем для фирм-производителей. В связи с этим, гипотеза была опровергнута.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

### Kasutatud kirjandus:

1. Cullis, J., Jones, P. 1998. Public Finance and Public Choice. Oxford University Press;
2. Eamets, R. jt. 2005. Sissejuhatus majandusteooriasse. Tartu: TÜ Kirjastus;
3. Hansapank. Igakuise intressimaksega tähtajalise hoiuse intressimäärad. <https://www.hanza.net/cgi-bin/hanzanet?pageId=hanzanet.info.pricelist.deposits.term#term 04.04.2008>;
4. Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Casus;
5. Bötter, M. 2008. Uus impordikäibemaksu arvestamise kord, selle rakendamine ja loa taotlemine. Autori üleskirjutis. Tallinn, 26.03.2008;
6. Kampus, K. 2007. Kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise maksustamine. [Diplomitöö] Tallinn: Sisekaitseakadeemia Finantskolledž;
7. Kuldkepp, A. 2007. Käibemaksust Euroopa Liidus nüüd ja tulevikus. – Eesti Majanduse Teataja, 6/2007, 66-69;
8. Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva kirjastus;
9. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus JUURA;
10. Maksu- ja Tolliamet. Kliendileht. Käibemaksuseaduse muudatused kauba impordil. <http://www.emta.ee/index.php?id=22442&tpl=1071> 01.02.2008;
11. Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksuseaduse muudatused kauba impordil. <http://www.emta.ee/?id=22819> 01.03.2008;
12. Maksu- ja Tolliamet. Makstud makse statistika. <http://www.emta.ee/?id=14183> 24.02.2008;
13. Maksu- ja Tolliamet. Tollideklaratsioonide töötlemise süsteem COMPLEX. <http://www.emta.ee/?id=3101> 01.03.2008;
14. Musgrave, R. 1989. Public finance in theory and practice. International Edition;
15. Rahandusministeerium. Eesti Konjunkturiinstituut. 2002. Käibemaksumäärade harmoniseerimisega kaasnevad muutused eesti majanduses. <http://www.fin.ee/?id=11897> 01.12.2007;

16. Riigikogu. Eelnõu. 1066 SE I. Käibemaksuseaduse muutmise seadus.  
[http://roller.riigikogu.ee/orb.aw/class=site\\_search\\_content\\_grp\\_fs/action=show\\_doc&op=roller/id=199/doc=256f398a3d2b246f66c9fec2b75bb4bb/063480013.html](http://roller.riigikogu.ee/orb.aw/class=site_search_content_grp_fs/action=show_doc&op=roller/id=199/doc=256f398a3d2b246f66c9fec2b75bb4bb/063480013.html) 01.03.2008;
17. Rosen, H. S. 2002. Public Finance. 6th edition. The McGraw-Hill;
18. Stiglitz, J.E, Ühiskondliku sektori ökonomika. 1995. Kirjastus Külim;
19. Ulmre, A., jt. 2006. Käibemaks I. Tallinn: Sisekaitseakadeemia;
20. Ulmre, A., jt. 2006. Käibemaks II. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Õigusaktid:

1. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ ehk kuues direktiiv;
2. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 17, 83;
3. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259;
4. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT 2002, 26, 150, RT 2008, 3, 21.