

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merilin Möller

**KOHALIKE OMAVALITSUSTE KÄIBEMAKSUKOHUSTUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kohalike omavalitsuste käibemaksukohustus</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Value Added Tax Liability of Local Governments</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 37 leheküljest ning 2 lisast. Töös on kasutatud 45 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Lõputöö probleem seisneb selles, et Eestis tegutseb suur hulk kohalikke omavalitsusi ettevõtlusega, aga käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja ettevõtluse alused ei ole piisavalt reguleeritud. Käibemaksu direktiivi 2006-112-EÜ artikli 13 lõike 1 kohaselt ei käsitleta kohalikke omavalitsusi maksukohustuslastena tegevuse või tehingu puhul, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad sellise tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid. Eesti käibemaksuseaduses ei ole eraldi rõhutatud sellele ning seetõttu erineb direktiivi tõlgendusest.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida kohalike omavalitsuste käibemaksukohustust Eestis. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet, mis lahendati kvalitatiivse uurimismeetodi abil. Teoreetilistes peatükkides uuriti erialakirjandust ja teadusartikleid. Analüüsitavas osas kasutati võrdlevat ja analüütilist meetodit, kus analüüsiti kohtulahendeid ning viidi läbi küsitlus.</p> <p>Analüüsist nähtus, et Eestis on 33 kohalikku omavalitsust, kes on pidanud ennast registreerima maksukohustuslaseks, sest nende majandustegevust on käsitletud Eesti käibemaksuseaduse järgi ettevõtlusena. Neist 17 kohalikku omavalitsust on käibemaksukohustuslased ning 16 piiratud käibemaksukohustuslased. Ettevõtluse määramine ei ole selge ning pidevalt on arusaamatusi, millal lugeda kohalikke omavalitsusi maksukohustuslaseks. Euroopa Kohtu lahenditest selgus, et iga kohaliku omavalitsuse puhul tuleb vaadata eraldi asjaolusid ning konkurentsi antud piirkonnas. Analüüsist lähtuvalt tehakse Maksu- ja Tolliametile ettepanek teha eraldi register piiratud maksukohustuslastele käibemaksuseaduse kohaselt.</p>	
Võtmesõnad: kohalikud omavalitsused, ettevõtlus, käibemaks, käibemaksukohustus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: local governments, enterprise, value added tax, value added tax obligation	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Merilin Möller</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. KOHALIK OMAVALITSUS ETTEVÕTLUSES.....	6
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus .....	6
1.2 Ettevõtluse mõiste ja olemus .....	12
2. KOHALIKU OMAVALITSUSE MAKSUKOHUSTUS.....	19
2.1 Kohalike omavalitsuste maksukohustus Euroopa Kohtu kohtupraktikas.....	19
2.2 Kohalike omavalitsus üksuste maksustamine.....	24
KOKKUVÕTE .....	30
SUMMARY .....	32
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	33
LISAD .....	36
Lisa 1. Käibemaksukohustuslaste kohalike omavalitsuste andmed seisuga 16.02.2016.....	36
Lisa 2. Küsimustik käibemaksukohustuse kohta kohalikele omavalitsutele.....	37

## SISSEJUHATUS

Kohaliku elu küsimusi kohalikus vallas või linnas otsustab ja korraldab kohaliku omavalitsuse üksus (edaspidi kohalik omavalitsus), kes tegutseb seaduste alusel, lähtudes valla- või linnaelanike õigustatud vajadustest ja huvidest. Kohaliku omavalitsuse ülesanded on loetletud kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses ning muudes õigusaktides. Samuti peavad vallad/linnad korraldama sotsiaalabi- ja teenuseid, vanurite hoolekannet, elamu- ja kommunaalmajandust, jäätmehooldust, teede korrashoidu ning lasteaedade, koolide, muuseumide, hooldekodude ülalpidamist.

Lõputöö teema käsitleb kohalike omavalitsuste käibemaksukohustust. Antud teema on valitud vähese kajastumise tõttu meedias. Vähe on uuritud kohalike omavalitsuste maksukohustust käibemaksu mõistes. Ei ole lahti seletatud, millal on kohalikud omavalitsused maksukohustuslased ja millal mitte.

Teema on aktuaalne, sest viimaste aastate jooksul on tulnud Euroopa Liidu Kohtust sarnase teemaga lahendeid, kus palutakse abi kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 lõigu tõlgendamisest, mis puudutab kohalikke omavalitsusi, et millal on kohalik omavalitsus maksukohustuslane. Kõige uuem kohtulahend on tehtud 25. septembril 2015. Eestis on 213 kohalikku omavalitsust. Nendest 30 linna ja 183 valda ning käibemaksukohustuslased on neist 33 valla- ja linnavalitsust.

Lõputöö on uudne, sest lõputöös küsitletakse Eesti kohalikke omavalitsusi ning uuritakse linna- ja vallavalitsuste käibemaksukohustuse põhjuseid. Kuigi Sisekaitseakadeemias 2010. aastal kirjutas Kristiina Alt lõputöö „Avaliku sektori poolt pakutavate teenuste käibemaksuga maksustamine“. K.Alt analüüsis milliseid muudatusi peaks tegema avaliku sektori poolt pakutavate teenuste maksustamisel, kuid selles töös käsitletakse Eesti kohalike omavalitsuste maksukohustust.

Lõputöö probleemiks on asjaolu, et suur hulk kohalikke omavalitsusi tegeleb Eestis ettevõtlusega, aga käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja ettevõtluse alused ei ole piisavalt reguleeritud. Käibemaksu direktiivi 2006-112-EÜ artikli 13 lõike 1 kohaselt ei käsitleta kohalikke omavalitsusi maksukohustuslastena tegevuse või tehingu puhul, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad sellise tegevuse või tehingutega makse, lõive,

liikmemakse või tasusid. Eesti käibemaksuseaduses ei ole eraldi rõhutatud asutuste ja isikute ametivõimuna tegutsemist, mis erineb direktiivi tõlgendusest.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kohalike omavalitsuste käibemaksukohustust Eestis.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade ettevõtluse mõistest ja olemusest.
3. Analüüsitakse kohalike omavalitsuste maksukohustust Euroopa Kohtu kohtupraktikas.
4. Analüüsitakse kohalike omavalitsuste üksuste maksustamist.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit. Esimeses teoreetilises peatükis ülevaate saavutamiseks uuriti erialakirjandust ja erinevaid teadusartikleid, et saada teada käibemaksu mõistest, ettevõtluse mõistest ning võimalustest ettevõtluseks. Teises peatükis viiakse läbi küsitlus käibemaksukohustuslaste kohalike omavalitsus üksustega. Samuti uuritakse erinevaid kohtulahendeid ja informatsiooni, mis esitletakse autori kommentaaridega ja seletustega. Kohtulahendid valitakse selle põhjal, mis aitavad maksukohustust kõige paremini mõista.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis on omakorda jagatud kahte alapeatükki. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest, maksukohustuse mõistest ning millal tekib maksukohustus. Esimese peatüki teises peatükis antakse ülevaade ettevõtluse mõistest. Ettevõtluse mõistet on defineeritud erinevalt seadustes ning sellega luuakse parem arusaam ettevõtluse mõistest.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse kohalike omavalitsuste maksukohustust Euroopa Kohtu kohtupraktikast. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse kohalike omavalitsuste üksuste maksustamisest, mille osas on kohalikud omavalitsused maksukohustuslased ning kas kohalikud omavalitsused kasutavad teenuste osutamisel eraettevõtete abi.

Lõputöö kirjutamisel kasutatakse allikatena erialakirjandust, erinevaid õigusakte ning Euroopa Kohtu lahendeid.

# 1. KOHALIK OMAVALITSUS ETTEVÕTLUSES

## 1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Eestis käsitletakse käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna, mida lisatakse teatud teenustele ja toodetele. Käibemaksu reguleerib Eestis käibemaksuseadus ja Euroopa Liidus käibemaksualaseid õigusnõudeid direktiiv. Ettevõtlusega tegelevad isikud ja äriühingud peavad teatud juhtudel registreerima käibemaksukohustuslaseks. Käibemaksukohustuslaseks registreerimisel on erinevad nõuded, mida ettevõtjad peavad täitma.

Käibemaks on olemuselt tarbimise ja kulutuste maks, mille eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja mida realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad tarbijad. Käibemaksu ei koguta tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist müües tarbijale kaupu või teenuseid. Sellepärast on see maks majanduslikus mõttes kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. (Lehis, 2004, lk 349) Käibemaks keskendub kõikide kaupade, sealhulgas teenuste tarbimisele, vastupidi spetsiaalsele tarbimismaksule või aktsiisile, mida kogutakse mingi spetsiifilise tarbekauba või spetsiifilise tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. (Tammert, 2005, lk 251)

Varasemalt on käibemaksu nimetatud lisandunud väärtuse maksuks. Lisandunud väärtuse maksu kehtestamise ettepaneku tegi esimesena Wilhelm von Siemens 1919. aastal Saksamaal, kui nimetas seda maksu *Veredelte Umsatzsteuer* (käibemaks lisandunud väärtuselt). (A.A.Talt, 1991, p. 92) Esimesena hakkas tootmissfääris lisandunud väärtuse maks kehtima Prantsusmaal 1954. aastal. (A.A.Talt, 1991, p. 450) Liikmesriikides kasutati mitmesuguseid erinevaid käibe- ja müüгимakse. Näiteks üheetapilist müüгимaksu, kus maksustati ainult üks käibetasand või kumuleerivat müüгимaksu, kus maksustati kõik käibetasandid, kuid puudus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Need maksustamised tekitasid ebaneutraalsust ja takistasid kaupade vaba liikumist, otsustatigi lisandunud väärtuse maksu põhimõttel käibemaks. (Lehis, Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus, 2001)

Olulise tõuke andis käibemaksu, kui lisandunud väärtuse maksu arengule Euroopa ühinemise protsess. Rooma lepingus peeti vältimatuks tasandada liikmesriikide maksusüsteemide

erinevused. Euroopa Ühenduse põhieesmärk oli rajada majandusliidu raames ühisturg, kus toimib vaba konkurents ning mis sarnaneb liikmesriikide siseturgudega. Eesmärgi saavutamiseks võttis 11. aprillil 1967. aastal Euroopa Majandusühendus Nõukogu vastu esimese direktiivi koos teise direktiiviga, et reguleerida käibemaksu süsteemi ühtse käibemaksusüsteemiga. (Pulk, 2001, lk 9)

Käibemaksul on olnud pikk ajalugu, mis on tulnud erinevate riikide tulemusel. Maksu tulekuga hakkasid sarnase maksusüsteemiga riigid omavahel rohkem kaupa vahetama ning selle tulemusena tekkis käibemaks. Käibemaksu olemus ja põhimõtted on Eestis ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides sarnased.

Olemuselt on käibemaks riiklik maks, mis tähendab, et maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib ainult ühe omavalitsuse piirides ja on kehtestatud vastava omavalitsuse volikogu määrusega. (Elling, 2014, lk 30) Riiklikud maksud lähevad reeglina riigieelarvesse, aga tulumaks ja maamaks võivad laekuda ka kohaliku omavalitsuste eelarvetesse. Riigieelarve raha paigutatakse erinevatesse valdkondadesse, kas siis haridusse, tervishoidu, siseturvalisusse ja paljudesse teistesse valdkondadesse, et muuta riik toimivaks. Käibemaks ei ole üldiselt kohalikul tasandil kasutamiseks sobilik, sest maksu administreerimine kohalikul tasandil on kallis ja keeruline. (Reiljan, 2010, p. 385)

Eestil oli esimene olulisem kokkupuude käibemaksuga esimesel iseseisvusajal, kui kehtestati Vabariigi Valitsuse määruse pealkirjaga „Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtelt võetava erimaksu määrus“. (Rahandusministeerium, 2016) Peale seda võis leida käibemaksu erinevatest õigusaktidest ja väljaannetest. Eesti territooriumil käis Saksa okupatsioon kui ka Nõukogude okupatsioon ning nende vägede tulemisega muutus käibemaksu rakendamine ja käibemaksu määr. Käibemaks kehtestati lõplikult taasiseseisvunud Eesti Vabariigi Valituses määrusega nr 209 „Käibemaksu maksustamise kord“ ja mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. aastal. (Käibemaksu maksutamise kord, 1990)

Üheks maksude liigituse aluseks on, kas maksu makstakse üks kord või perioodiliselt. Käibemaks on perioodiline maks. Maksumaksjaks on ettevõtja ning temal lasub kohustus käibemaksu iga kuu deklareerida ja maksta. Eestis on käibemaksu perioodiks üks kalendrikuu.

Deklaareerida ja maksta tuleb maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. (Elling, 2014, lk 31)

Käibemaksul kui lisandunud väärtuse maksul on olemas olulised põhimõtted. Kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt, et käibemaks peab olema neutraalne. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis ei ole oluline, kas ettevõtte soovib teenida kasumit. Oluline on see, et toimub kaupade või teenuste tasu eest üleandmine tarbijale. Maksustatakse toote turuhind käibemaksuga, mitte müüja tulu. (Lehis, 2001) Praktikaks on kõrvalekaldeid neutraalsusprintsipi tavalised, sest eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus- kui ka sotsiaalpoliitilised. Eriti laialdaselt on levinud tarbimise erineva maksumääraga maksustamine sotsiaalpoliitilistel eesmärkidel, et alandada elamiseks vältimatute kaupade ja teenuste hinda. (Tammert, 2005, lk 259) Eestis on käibemaksumääradeks 0 protsenti, 9 protsenti ja standardmääraks 20 protsenti.

Teiseks käibemaksu põhimõtteks on sihtkohamaa printsiip. Kuna käibemaks on tarbimismaks, toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. (Lehis, 2004, lk 356) Neutraalse maksustamise põhimõtte järgi tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, sest vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise. Impordi maksustamisel ei ole oluline, kas kaupa kasutatakse Eestis ettevõtluseks või isiklikuks otstarbeks. Vahe on selles, et ettevõtluses kasutamisel ei ole tollis tasutud käibemaks lõplik maks, vaid pigem sundlaen, sest ettevõtja saab selles sisendkäibemaksuna hiljem maha arvata ning tegelik käibemaksulaekumine toimub alles siis, kui kaup on Eesti lõpptarbijale edasi müüdud. (Lehis & Lind, 2003, lk 19)

Viimaseks printsipi on maks lisandväärtuselt. Sellega vabastatakse ettevõtjad käibemaksukohustusest. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, et maksusumma on jaotatud mitme ettevõtja vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügiahela. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kõik kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Seejuures saab iga müügiahela lüli ostmisel tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. (Lehis, 2004, lk 351)



Maksudel on erinevaid tunnuseid. Käibemaks on objektiivne, kus maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja. Mõned erandid on seotud impordi maksuvabastustega. (Elling, 2014, lk 31) Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbijad võivad olla eraisikud, kui ka mittetulundusühingud, riik ja kohalikud omavalitsused. (Lehis, 2001)

Käibemaks on kaudne maks, kus käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. (Elling, 2014, lk 31) Ettevõtjad on ainult käibemaksu kogujad, et ettevõtjate omavaheline käive maksustatakse, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt, uute kaupade ja teenuste tootmiseks, on õigus sisendkäibemaks maha arvata oma käibemaksukohustusest. Kui ettevõtjal puudub käibemaksuga maksustatav väljund, siis ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Erandiks on eksport, sest eksporditud kaupu ja teenuseid tarbitakse teises riigis ning seetõttu tekib topeltmaksustamine ning selle ära hoidmiseks on vajalik ettevõtjatele sisendkäibemaks tagastada. (Lehis, 2001)

Euroopa Kohus on öelnud, et kuna käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu, siis tuleb seda kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi ning liikmesriigid võivad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes kuuendas direktiivis sätestatud juhtudel. (Commission of the European Communities v French Republic, 1988) Samuti on Euroopa Kohus lisanud, et liikmesriikide poolt maksu täpseks kogumiseks ja pettuste vältimiseks võetud meetmed peavad olema kooskõlas direktiiviga, kus ei tohi minna kaugemale nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikust ega seada alla käibemaksu neutraalsust. (Albert Collee v Finanzamt Limburg an der Lahn, 2007)

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksukohustuslasel. Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 3 lg 1 kohaselt on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. (Käibemaksuseadus, 2015) Mis tähendab, kui ettevõtja on alustanud majandustegevusega (on soetanud seadmeid või toormaterjali), kuid tal ei ole veel tekkinud kohustust esitada oma piirkondlikule maksu- ja tolliametile käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldust ja ta ei ole seda ka vabatahtlikuna teinud, siis ei ole tegemist maksukohustuslasega KMS tähenduses. (Elling, 2008, lk 19)

Maksukohustuslased ei ole need, kes ettevõtlusega ei tegele. Selline lähenemine on üldine ja kasutusel ka teistes riikides. Ettevõtjate puhul on aga Eesti maksukohustuslase mõiste otseselt seotud registreerimiskohustusega, mitte majandustegevuse alustamisega. (Elling, 2014, lk 37) Seaduse kohaselt tekib maksukohustus registreerimise või kohustuse täitumise hetkest.

Direktiivi 2006-112 EÜ kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas (mitte tingimata oma asukohariigis) tegeleb iseseisvalt mis tahes majandustegevusega, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemusest. Seega muutub ettevõtja direktiivi põhimõtte järgi maksukohustuslaseks iseseisva majandustegevuse alustamise päeval ja peaks põhimõtteliselt lisama kauba või teenuse hinnale käibemaksu juba esimese müügitehingu tegemisel. (Elling, 2014, lk 37)

Eesti maksukohustuslased saab vastavalt oma juriidilisele staatusele ja tegevuse iseloomult liigitada järgmiselt:

1. äriühingud;
2. füüsilisest isikust ettevõtjad;
3. mittetulundusühingud ja sihtasutused;
4. riigi-, valla- ja linnaasutused ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud;
5. Eestis ettevõtlusega tegelevad mitteresidendid;
6. eelmistes punktides nimetatud ettevõtlusega tegelevad juriidilised isikud. (Elling, 2008, lk 24)

Käibemaksuseaduses on mõiste piiratud käibemaksukohustuslane. Seaduse kohaselt on piiratud maksukohustuslane isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. (Käibemaksuseadus, 2015) Piiratud maksukohustuslased reeglina ei ole ettevõtjad, vaid enamasti on tegemist mittetulundusühingute ning riigi-, valla- ja linnaasutustega, kellel majandustegevust ei ole ja seega puudub võimalus registreerida tavakorras maksukohustuslasena. (Elling, 2008, lk 26)

Ettevõtjad võivad muutuda piiratud maksukohustuslaseks, kui kogu tema realisatsioon on maksuvaba ja teda ei saa tavakorras maksukohustuslasena registreerida. (Elling, 2014, lk 56) Piiratud maksukohustuslasel ei ole maksustatavat müügikäivet, kuna ta ei kasuta soetatud kaupu ja saadud teenuseid ettevõtluses ning seega ei saa ta sisendkäibemaksu maha arvata.

Avaliku sektori asutuste näol on tegemist isikutega, kellel ei tohiks olla müügi käivet. Piiratud käibemaksukohustuslane maksab ostjana käibemaksu siis, kui müüja ei saa mingil põhjusel käibemaksukohustust täita või kui müüja kaudu maksustamine oleks liiga kulukas. (Lehis, 2009, lk 362)

Kui maksukohustuslane tahab saada käibemaksukohustuslaseks, tuleb ettevõttel ennast registreerida. Üheks käibemaksukohustuse registreerimise olemuse tingimuseks on ettevõtlusega tegelemine. Isik peab tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega või alustab ettevõtlust. (Maksu- ja Tolliamet, 2015) Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. (Maksu- ja Tolliamet, 2015)

Käibemaksukohustuslaseks registreerimine saab toimuda kas kohustuslikult või vabatahtlikult. Kohustus registreerida end käibemaksukohustuslasena tekib isikul alates päevast, mil tema tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurot kalendriaasta algusest arvates. Avaldus tuleb esitada Maksu- ja Tolliametile (edaspidi MTA) registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva jooksul. Vabatahtlikult saab registreerida, kui isikul ei ole maksustavat käivet veel tekkinud või tema maksustatav käive ei ületa 16 000 eurost piirmäära. (Maksu- ja Tolliamet, 2015)

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus saab tekkida üksnes Eestis maksukohustuslasena registreerimata isikul, kuna maksukohustuslane kasutab kauba ühendusesisese soetamise ja teenuste saamise puhul pöördmaksustamist ning puudub vajadus täiendavaks regulatsiooniks. (Rahandusministeerium, 2009) Kaupade puhul tekib registreerimise kohustus, kui Euroopa Liidust on ostetud kaupu ning kaupade maksumus on üle 10 000 euro. Teenuste saamise puhul ei ole oluline käibe suurus ning maksukohustuse registreerimise kohustus tekib kohe teenuse saamise päeval. (Käibemaksuseadus, 2015)

Maksukohustus lõppeb, kui Eesti residentide või mitteresidentide ettevõtlus on lõpetatud, kui isik ei tegele enam majandustegevusega. Lisaks võivad Eesti maksukohustuslase kohustused lõppeda maksuhalduri algatusel. Maksuhalduril on õigus isik registrist kustutada, kui ta ei ole kuue järjestikuse kuu eest käibedeklaratsioone esitanud, sest sel juhul on põhjust arvata, et isiku majandustegevus on lõpetatud. Samuti võib maksuhaldur kustutada käibemaksukohustuste registrist isiku, kes enam ettevõtlusega ei tegele, kuigi ta on äriregistris endiselt arvel ja esitab

nulliga käibedeklaratsioon. Isiku ise saab taotleda enda maksukohustuslaste registrist kustutamist, kui tema realisatsioon on väga väike ja ta ei näe enam põhjust olla enam maksukohustuslane. (Elling, 2014, lk 57)

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et olemuselt on käibemaks riiklik maks, mis tähendab, et maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega. Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu perioodiks üks kalendrikuu. Deklareerida ja maksta tuleb maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Käibemaks on objektiivne, kus suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaks on kaudne maks, kus käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Käibemaksul on kolm printsiipi, milleks on neutraalsuse põhimõte, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Teine on sihtkohamaa printsiip, kus toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Viimaseks printsiibiks on maks lisandunud väärtuselt, mille põhimõtteks on vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksukohustuslasel. KMS kohaselt on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik. Üheks käibemaksukohustuse registreerimiseks olemuse tingimuseks on ettevõtlusega tegelemine. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine saab toimuda kas kohustuslikult või vabatahtlikult.

## **1.2 Ettevõtluse mõiste ja olemus**

Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses ega teistes õigusaktides ei kohustata kohalikke omavalitsusi otseselt tegelema ettevõtluse edendamiseks. Kuigi kohalikel omavalitsustel on kindlaks määratud ülesanded, mida nad peavad täitma ning täites neid ülesandeid, võivad nad tellida teenuseid teistelt eraõiguslikelt äriühingutelt. Kohalikud omavalitsused muutuvad käibemaksukohustuslasteks, kui nad tegelevad ettevõtlusega.

Ettevõtluse mõistet on erinevalt defineeritud ning ei ole leitud ühtset mõistet, mida ettevõtlus tähendab. Ettevõtluse arvukate defineerimispüüdluste tõttu on tekkinud piiratud arv tähendusi,

mida on püütud kokku suruda. Sellisel juhul vaadeldakse ettevõtlust turgude funktsioonina, keskendutakse ettevõtja isikule või käsitletakse ettevõtlust protsessina. Igaüks neist lähenemistest põhineb erinevatel teadusharudel ja nende tähelepanu keskendub eri vaatenurkadele ettevõtlusest. (Miettinen & Teder, 2006)

KMS § 2 lõige 2 tõlgendab ettevõtlust, kui isiku iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest. (Käibemaksuseadus, 2015) Millest saab järeldada, et igasuguse kauba või teenuse võõrandamine on ettevõtlus, olenemata kas tegemist on tasulise või tasuta teenusega. Kuigi KMS §12 kauba maksustamise väärtuse korral, ei loeta tasuta teenuse osutamist ettevõtluseks.

Teenuste puhul on kehtestatud erand ettevõtluse mõistest, kus ettevõtlusena ei käsitleta äriühingu ja selle püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist, seda ka juhul, kui teenuse osutaja saab selle teenuse eest tasu. Selline erand on mõistetav, sest sisuliselt toimub ühe majandusüksuse sisene tehing, mida ei ole loogiline lugeda ettevõtluseks. (Elling, 2014, lk 41) Sellist teemat on käsitletud ka kohtus, kus on mainitud, et ühes liikmesriigis asuva peakontori poolt osutatavaid teenused teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale ei ole käibemaksu objektiks. Kohus ütles, et püsiv tegevuskoht ei saa olla iseseisev äriühing ja seetõttu moodustab see peakontoriga ühise äriühingu järgmistel põhjustel. Püsiv tegevuskoht ei kannu iseseisvat vastutust oma majanduslike tehingute eest. (Ministero dell Economia e della Fianze, Agenzia delle Entrate v FCE Banc plc)

Maksuõiguses ei tule ettevõtluseks pidada mitte üksnes ettevõtjate tegevust, vaid ka teiste isikute maksuseadustest sätestatud tingimustele vastavat majandustegevust. (Lind, 2001, lk 245) Käibemaksu direktiivis ei käsitleta otseselt ettevõtlust, kuigi seal on kirjas majandustegevuse mõiste. Majandustegevuse käsitus direktiivi põhjal põhimõtteliselt ei erine ettevõtluse käsitlusest. KMS kohaselt on ettevõtlus majandustegevus tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine või põllumajandus ning kutsealane tegevus. (Käibemaksuseadus, 2015) Kohalike omavalitsuste puhul ei loeta majandustegevuseks avaliku võimu teostamist, mida kohalikud omavalitsused teevad. (Diego Cali & Figli SRL)

Määrava tähtsusega on see, kas tegevuse eesmärk on kaupade võõrandamine või teenuste osutamine. Kasumi tootmine ei ole oluline, piisab kui taotletakse mingit vastusooritust. Samuti

jääb õiguslik vorm tahaplaanile, sest seadus ei too kuskilt õiguslikust vormist tulenevaid erisusi välja. (Lind, 2001, lk 246)

Tulumaksuseaduse kohaselt on ettevõtlus isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguline või teaduslik tegevus. Ettevõtluseks ei loeta füüsilise isiku poolt oma väärtpaberite võõrandamist. (Tulumaksuseadus, 2015) Tulumaksuseaduse kohaselt on ettevõtlus kauba või teenuse osutamisel saadud tulu.

Äriseadustikus nimetatakse ettevõtjat füüsiliseks isikuks, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kelle kaupade müük või teenuste osutamine on püsiv tegevus ning juriidiliseks isikuks on seaduses sätestatud äriühing. (Äriseadustik, 2015).

Saab järeldada, et ettevõtlus on igasugune püsiv tegevus, mille eesmärk on sissetulek (mitte kasum). Püsiva majandustegevuse mõiste KMS on analoogiline tulumaksuseaduses sätestatud püsiva majandustegevuse mõistega. Püsivuse kriteerium näitab, et majandustegevuse koht peab olema planeeritud regulaarseks, mitte ajutiseks tegevuseks. Püsiva majandustegevuse tuvastamisel on aluseks planeeritud tegevus. (Lehis, 2000, lk 102) Tegevuse püsivuse hindamine on oluline näiteks füüsilise isiku tehingute kvalifitseerimisel. Näitena võib tuua kaasuse ettevõtluse mõistest kasutusõiguse üleandmisel, mis direktiivi artikkel 6 kohaselt on majandustegevus. (Jakob, 1998, p. 37)

Saksamaal on täpselt määratletud ettevõtte ja ettevõtja mõiste. Üldreeglis on, et ettevõtjaks olemiseks peab olema iseseisev majandustegevus või kutsetegevus. Seaduses on täpselt välja toodud erandid, mille kohaselt avalik-õiguslikud juriidilised isikud on maksustatavad ainult majandustegevuse osas. (Lind, 2001)

KMS on rõhutatud, millal loetakse kohalike omavalitsuste tegevust ettevõtluseks. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õiguslik juriidilise isiku tegevust käsitletakse ettevõtlusena siis, kui tegevus kujutab endast käibemaksu direktiivi lisas 1 sätestatud majandustegevust või selliseid majandustegevuse käigus tehtavaid tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. (Elling, 2014, lk 43)

Käibemaksudirektiivi kohaselt loetakse kohalike omavalitsute ettevõtlust erinevalt. Käibemaksudirektiivi artiklist 13 lõikest 1 selgub, et riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitleta maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid. Kui nad selliseid tehinguid või tegevust teostavad, käsitletakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ - ELi ühine käibemaksusüsteem, 2006)

Igal juhul käsitletakse neid maksukohustuslastena seoses direktiivi 1 loetletud tegevustega, välja arvatud, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ - ELi ühine käibemaksusüsteem, 2006)

Direktiivi lisas 1 on loetud järgmised tegevused:

1. telekommunikatsioon (kehtivas seaduses kasutatava mõiste kohaselt elektroonilise side teenused);
2. vee-, gaasi-, elektri- ja soojusenergia tarne;
3. kaubavedu;
4. sadama- ja lennujaamateenused;
5. reisijatevedu;
6. müügiks valmistatud uute kaupade tarne;
7. põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega nende toodete turu ühist korraldust käsitlevate määruste kohaselt;
8. kaubandusmesside ja näituste korraldamine;
9. ladustamine;
10. reklaamibüroode tegevus;
11. reisibüroode tegevus;
12. oma töötajatele mõeldud kaupluste, kooperatiivide, ettevõtete sööklate ja muude sellelaadsete asutuste pidamine;
13. televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tegevus, kui see ei ole maksust vabastatud artikli 132 lõike 1 punkt q kohaselt.

Eestis tegelevad ainult selliste tegevustega suures osas ainult eraõiguslikud isikud, mõned erandid välja arvata. Direktiivi loetelu põhjal on messide ja näituste korraldamine sisuliselt ainus tegevus sellest loetelust, mida mõnikord teevad ka riigi, valla- ja linnaasutused ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Samas ei muutu nad ka sellise tegevuse puhul kohe Eesti maksukohustuslasteks, vaid alles pärast registreerimiskohustuse tekkimisest või vabatahtlikku registreerimist. (Elling, 2014, lk 44)

Eelnevalt võib järeldada, et ettevõtluseks võib seaduste põhjal nimetada, isiku iseseisvat majandustegevust, kus ei ole oluline, kas kaup või teenust võõrandatakse tasuliselt või tasuta. Ettevõtlus peab olema püsiv tegevus, et saada tulu. Ettevõtlusena käsitletakse tegevust üksnes siis, kui tegevus kujutab endast käibemaksudirektiivi lisas sätestatud majandustegevust ja tehinguid ja toiminguid saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.

Ettevõtteid jaotatakse omaniku järgi tavaliselt era- ja avalik-õiguslikeks juriidilisteks isikuteks. Avalikeks ettevõteteks on riigiettevõtted ja kohaliku omavalitsuste ettevõtted. Täpsemalt tähendab see avalik-õiguslik juriidilist isikut, kus riik loob iseseisvad õigusobjektid, kellele ta annab üle teatud avalik-õiguslike ülesannete täitmise ja tunnustab õiguslikult võrdväärseks. (Lind, 2001, lk 248) Eraettevõtete põhiliseks eesmärgiks on kasumi teenimine, aga avalik-õiguslike ettevõtete eesmärgiks on pakkuda inimestele teenuseid, mille eesmärk ei ole kasumi teenimine.

Eestis on tekkinud diskussioon seoses avalik-õiguslike juriidiliste isikutega. Avalik-õiguslikuks juriidiliseks isikuks nimetatakse riiki, kohaliku omavalitsuse üksust ja muud juriidilist isikut, mis on loodud avalikes huvides. (Tsiiviilseadustiku üldosa seadus, 2015) Avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevuse eesmärk ei ole otseselt sissetuleku saamine, see on ainuomane ettevõtlusele. Avalik-õiguslikud juriidilised isikud on ettevõtjad sellise tegevuse osas, mis on samasugune majandustegevus, millega tegelevad eraõiguslikud isikud (ettevõtjad). Selle eesmärk on tagada neutraalsus, võrdne kohtlemine: avaliku võimusektori tegevus, mis peab olema samamoodi maksudega koormatud nagu eraõiguslike isikute oma, kellega konkureeritakse turul. Avalik-õiguslike juriidiliste isikute puhul peab vahet tegema primaarse sfääri vahel, kus täidetakse avalikke ülesandeid, ja ettevõtluse sfääri vahel, mis on maksustatav. (Lind, 2001, lk 249)



Otsustamaks, kas riigi-, valla või linnaastutus või avalik-õiguslik juriidiline isik on KMS kohaselt maksukohustuslane või mitte, tuleb vastata küsimusele, kas see isik pakub oma tegevusega eraõiguslikule isikule konkurentsi. Enamasti see nii ei ole. Reeglina täidavad need isikud mingeid riigi või kohaliku omavalitsuse funktsioone või kui nad seda ei tee, siis on nende tegevus sedavõrd spetsiifiline, et nad tegelikult eraõiguslikele isikutele mingit konkurentsi ei paku, isegi kui eraõiguslikud isikud tegelevad samalaadse tegevusega. Näiteks Eesti Rahva Muuseum tegutseb muuseumina ja korraldab ka näitusi, kuid nende väljapanekud on niivõrd unikaalsed, et teiste muuseumidele nad mingit reaalset konkurentsi ei paku. (Elling, 2014, lk 44)

Kohalikele omavalitsus üksustele võivad avalik teenuseid osutada eraõiguslikud isikud ja äriühingud. Avalikud teenused on kõik ülesanded, mille suhtes eksisteerib avalik huvi või mis teenib üldist heaolu. Otsustamaks, kas tegu on avaliku ülesandega või mitte, võib riik öelda, et kas ta täidab ülesannet ise või loob asjakohase normistiku, mille alusel erasektor seda teeb. Mõistagi tulenevad üldised raamistikud põhiseadusest. Kuigi põhiseaduse sätestatud olulisuse põhimõtet on kohaldatud eeskätt Riigikogu ja täidesaatva võimu vahel, ülesannete piiritlemiseks. On see asjakohane kriteerium ka avalik ülesannete määratlemisel, kus tuleb hinnata konkreetse ülesande relevantsust põhiõiguste ja riigikorralduse seisukohalt. Samuti tuleb määratlemisel ja sõnastamisel tähelepanu pöörata ülesande olemusele, kas tegu on korraldamis- või tagamiskohustusega või ülesande konkreetse vahetu täitmisega. (Parrest, 2014, lk 737)

Riik ja kohalikud omavalitsused ei paku oma kodanikele ainult avalikke kaupu. Avaliku sektori poolt pakutavad haridusteenus ja tervishoiuteenus on oma omadustelt erakaubad, sest neid on kerge välistada ja iga täiendav tarbija toob kaasa täiendavaid kulusid. Ka kõik kohaliku omavalitsuse poolt pakutavad teenused ei ole ainult kohalikud avalikud kaubad vaid nendest saavad kasu ka isikud, kes elavad teistes linnades ja valdades. Kui kohaliku omavalitsused suudavad teenust pakkuda efektiivselt, peavad kohalikud omavalitsused korraldama teenuse pakkumise. (Kommer, 2004, lk 48)

Igal avalik-õiguslikul juriidilisel isikul peab olema oma eelarve ning kõik kohaliku omavalitsuse tulud ja kulud sätestatakse iseseisvad kohalikus eelarves. (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, 2014) Kohaliku omavalitsuste tuludeks on omatulud, laenatud ressursid ning ülekanded kõrgemalt haldustasandilt. Põhilisteks kohalike omavalitsuste

omatuludeks on kohalikud maksud, kaupade ja teenuste müük ning omandilt saadud tulud. (Reiljan, 2010, p. 380)

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et Eestis ei ole ettevõtlus mõistele leitud ühtset definitsiooni. Seaduste põhjal võib ettevõtlust tõlgendada, kui iseseisvat majandustegevust, kus ei ole oluline, kas kaupa või teenust osutatakse tasuliselt või tasuta. Ettevõtlus on püsiv tegevus, mille eesmärk on sissetulek, aga mitte kasumi saamine. Ettevõtteid jaotatakse omaniku järgi tavaliselt era- ja avalik-õiguslikeks juriidilisteks isikuteks. Avalik-õiguslikuks juriidiliseks isikuks on riik, kohalik omavalitsuse üksus ja muud juriidilised isikud, mis on loodud avalikes huvides. Et teada saada, kas riigi-, valla või linnaastutus või avalik-õiguslik juriidiline isik on KMS kohaselt maksukohustuslane või mitte, tuleb vastata küsimusele, kas isik pakub oma tegevusega eraõiguslikule isikule konkurentsi. Kohalike omavalitsuste puhul käsitletakse ettevõtluseks tegevust siis, kui tegevus kujutab endast käibemaksudirektiivi lisas 1 ja tegevus ei mõjuta oluliselt konkurentsi. Kohalike omavalitsuste eesmärk ei ole teenuste osutamisel kasumi teenimine.

## **2. KOHALIKU OMAVALITSUSE MAKSUKOHUSTUS**

### **2.1 Kohalike omavalitsuste maksukohustus Euroopa Kohtu kohtupraktikas**

Kohalike omavalitsuste käibemaksukohustus on reguleeritud direktiivi, määruse ja käibemaksuseadusega. Euroopa Kohtu kohtupraktikast tulenevad lahendid, aitavad paremini mõista kohalike omavalitsuste maksukohustust, sest direktiivi kohaselt ei käsitleta asutusi ja isikuid maksukohustuslastena tegevuse või tehingu puhul, mida nad teevad ametivõimudena, kui tegevuse maksustamine kahjustaks konkurentsi ning kui tegevus on nimetatud direktiivi lisas 1.

KMS ei ole eraldi rõhutatud asutuste ja isikute puhul ametivõimuna tegutsemist ning seetõttu erineb direktiivi käsitlus seaduse tõlgendusest. Direktiivi 2006-112-EÜ kohaselt käsitletakse maksukohustuslastena selliseid asutusi ja isikuid kolmel juhul:

1. ei tegutse ametivõimudena (st ka eraõiguslikel isikutel on võimalik samasuguse tegevusega tegeleda);
2. tegevuse maksustamata jätmise kahjustaks oluliselt konkurentsi (ehkki nad tegutsevad ametivõimudena);
3. tegelevad direktiivi lisas 1 loetletud tegevustega. (Elling, 2014, lk 45)

Eesti kohtutest ei ole tulnud selliseid kohtulahendeid, kus on tõlgendatud kohalike omavalitsuste maksukohustust. Seega on valitud kohtulahendid 2007–2015. aastate Euroopa Kohtu otsustega, mis põhinevad sellest, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist.

Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Sama direktiivi artikli 4 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes teostab iseseisvalt majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemusest. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes

tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. (Nõukogu kuues direktiiv, 1977)

Kohtuasjas C-408/06 (Transactions of agricultural intervention agencies and staff shops, 2007) on vaidlus majandusettevõtja ja avalik-õigusliku organisatsiooni vahel, sest müügiarvetele ei oldud märgitud käibemaksu. Ettevõtte väitis, et avalik-õigusliku organisatsiooni tehingud olid maksustatavad, sest tehingud tehti ettevõtjana. Kuigi avalik-õiguslik organisatsioon väitis, et tegutses ametivõimuna ja tema roll oli olla üksnes vahendaja.

Vaadata tuleb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaldamist, kus tuleb kindlaks teha tegevuse majanduslik sisu. Antud organisatsiooni majanduslikuks sisuks oli piimandusaastal piimatootjate tarnekvootide kokkukogumine ning mida tehti ametivõimudena. Järgnevalt kontrollitakse, kas tegevus on kestev ning teenust pakutakse tasu eest. Kolmandaks, kas avalik-õigusliku organisatsiooni maksukohustuse kohaldamata jätmine võiks oluliselt konkurentsi moonutada. (Transactions of agricultural intervention agencies and staff shops, 2007)

Kohus leidis, et antud teenust ei või selles piirkonnas teostada käibemaksukohustuslasest eraettevõtjad ning tegevused ja tehingud, mida ettevõtte teeb ametivõimuna, ei paku olulist konkurentsi. (Transactions of agricultural intervention agencies and staff shops, 2007) Sellega seoses ei käsitleta avalik-õigusliku organisatsiooni maksukohustuslasena, sest tema tegevus ei paku konkurentsi ning ei pea arvetele lisama käibemaksu.

Kohtuasjas C-288/07 on probleem, kas kinniste autoparklate haldamist ametivõimude poolt tuleks maksustada käibemaksuga. Direktiivi lisa 1 on kolmteist tegevusala, kuid autoparklate haldamine ei kuulu sinna. Ühendkuningriigis pakuvad kohalikud omavalitsused tasu eest kasutamiseks autoparkalt ja sama teenust pakub ka erasektor. (Provision of off-street car-parking facilities for which a charge is made, 2008)

Kohalikud omavalitsused leidsid, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu järgi ei ole nad käibemaksukohustuslased, sest maksukohustuse kohaldamata jätmine ei too kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Otsuse peale esitati apellatsioonikaebus Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

1. Kas väljendit „konkurentsi moonutamine“ tuleb hinnata iga avalik-õigusliku organisatsiooni puhul eraldi?
2. Mida tähendab mõiste „tooks kaasa“? Eelkõige, milline tõenäosus või kindluse aste on nõutav, et see tingimus oleks täidetud?
3. Mida tähendab sõna „oluline“? Eelkõige, kas „oluline“ tähendab sellist konkurentstile avaldatavat mõju, mis on lihtsalt tähtsusetu või tühine või tähendab „märkimisväärset“ või „erakordset“ mõju?

Kohus jõudis järeldusele, et väljend „oluline konkurentsi moonutamine“, tuleb hinnata asjassepuutuvat tegevust, et hinnang puudutaks konkreetset kohalikku turgu. Mõiste „tooks kaasa“ tuleks tõlgendada, et arvesse tuleb võtta tegelikku kui ka potentsiaalselt konkurentsi, kui eraettevõtja võimalus siseneda turule on reaalne. Väljend „oluline“ tähendab, et tegeliku või potentsiaalse konkurentsi moonutamist tuleb hinnata enamaks kui tühiseks. (Provision of off-street car-parking facilities for which a charge is made, 2008)

Kohus jõudis järeldusele, et antud tasuliste parklate haldamine ei too kaasa olulist konkurentsi moonutamist ja kohalikke omavalitsusi ei käsitleta maksukohustuslasena, sest puudub konkurents. Lahendiga saadi direktiivi probleemsetele mõistetele uusi tõlgendusi, et vähendada praktikas tulenevaid probleeme.

Järgnevas kohtuasjas C-102/08 on samuti probleem direktiivi tõlgenduses. Vaidlus toimub maksuhalduri ja äriühingu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsuse üle. Maksuinspektor keelas teha mahaarvamisi, põhjendades, et üürile andes ei tegutsetud ettevõtjana ning avalik-õiguslik juriidiline isik saab tegeleda ettevõtlusega ainult majandustegevuseks mõeldud üksuses. (Member States to consider activities of bodies governed by public law exempted, 2009)

Maksuhaldur väitis, et lähtudes Euroopa Kohtu praktikast tuleb „olulist konkurentsi moonutamist“ mõista nii, et kaitsma peab maksukohustuslastest eraettevõtted, kes pakuvad samasugust teenust, mida avalik-õiguslikud isikud, kes ei ole maksukohustuslased. (Member States to consider activities of bodies governed by public law exempted, 2009)

Euroopa Kohtu poolt paluti abi mõiste „oluline konkurentsi moonutamine“ tõlgendamist, kuigi selle mõiste tõlgendamist põhjendati põhjalikult otsuses C-288/07, kuid on jätkuvalt mõiste

tõlgendamises probleeme. Seekord taheti teada, kas avalik-õigusliku isiku maksukohustuse kohaldamata jätmise tooks kaasa konkurentsi konkureerivatele eraõiguslikele maksukohustuslastele või konkurentsi moonutamine toimub isiku enda kahjuks? (Member States to consider activities of bodies governed by public law exempted, 2009)

Euroopa Kohus otsustas, et avalik-õiguslikke isikuid tuleb käsitleda maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena. Ainult siis, kui nende maksukohustuse kohaldamata jätmise tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist vaid, siis, kui konkurentsi moonutamine on nende endi kahjuks. (Member States to consider activities of bodies governed by public law exempted, 2009)

Kohtuasjas C-246/08 on probleem, et Soome Vabariik ei maksustanud käibemaksuga riigi õigusbüroode kohtumenetluse osutavaid õigusteenuseid, kui eraõigusnõustajate samasugused teenused maksustatakse käibemaksuga. Välja selgitada, kes peab käibemaksu tasuma, tuleb vaadata riigi õigusbüroode majandustegevust. Tähtsust ei oma, et riigi õigusbüroode tegevus on seadusega neile usaldatud. (Legal aid services provided in legal proceedings in return for a part contribution paid by the recipient, 2009)

Praktikast nähtub, et käibemaksuga maksustatav tehing, eeldab poolte vahelist tehingut, kus on kokku lepitud hind. Riigi õigusbüroode tehingud olid tasulised ja ilma vastusoorituseta. Kohus leidis, et riigi õigusabibüroodel puudub majandustegevus, ei ole vajalik kindlaks teha, kas büroode tegevus on osutatud ametivõimudena ja kas selle tegevuse käibemaksuga maksustamata jätmise tooks kaasa olulise konkurentsi moonutamise. (Legal aid services provided in legal proceedings in return for a part contribution paid by the recipient, 2009) Sellega seoses ei ole riigi õigusbüroo maksukohustuslane ning ei arvestata, et teenuse osutamisel on konkurents olemas.

Kohtuasjas C-276/14 tahetakse teada, kas käibemaksukohustuslaseks tuleb pidada kohaliku omavalitsuse valda või eelarveüksust. Tuleb vaadata mõlema kohaliku omavalitsuse majandustegevust. Kohaliku omavalitsuse eelarveüksusel puudub vara, aga haldab osa vallale kuuluvast varast. Käibemaksuga tegevus tehakse valla nimel. Antud juhul, et ole kohaliku omavalitsuse eelarveüksus käibemaksukohustuslane, kuna tema tegevus ei ole majandustegevuse tegemisel iseseisev. (Economic activities carried out by an organisational entity of a municipality other than as a public authority, 2015)

Kindlaks teha, kas vastav üksus tegeleb majandustegevusega iseseisvalt, tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt kontrollida, kas majandustegevuse teostamisel on üksus alluvussuhtes vallaga. Tegevuse hindamisel tuleb kontrollida, kas isik teostab tegevust enda nimel ning pakub oma tegevusega konkurentsi teistele. (Economic activities carried out by an organisational entity of a municipality other than as a public authority, 2015)

Selgub, et eelarveüksused tegelevad valla poolt antud ülesannetega ja arvetel näitavad valla nime. Eelarveüksusel puudub vara, ei teeni tulu ega kanna oma tegevusega maha kulusid. Kuigi tulu kantakse valla eelarvesse ja kulud lähevad otse valla eelarvesse. Järelikult tuleb valda ja eelarveüksust lugeda üheks ja samaks maksukohustuslaseks. (Economic activities carried out by an organisational entity of a municipality other than as a public authority, 2015)

Euroopa Kohus otsustas, et avalik-õiguslike organisatsioonide kohalikke omavalitsuste eelarveüksuseid ei saa käsitleda käibemaksukohustuslastena, kui võrd need ei täida ette nähtud kohalike omavalitsuste kriteeriume. (Economic activities carried out by an organisational entity of a municipality other than as a public authority, 2015)

Analüüsitud kohtulahendid olid sellised, kus Euroopa Kohus otsustas, et avalik-õiguslikud organisatsioonid ei ole direktiivi kohaselt käibemaksukohustuslased. Probleemid olid enamasti tingitud direktiivi tõlgendamisest. Raske on hinnata, millal loetakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasteks. Iga organisatsiooni asjaolusid tuleb hinnata erinevalt ning sellega suureneb organisatsioonide halduskulud. Kohalikud omavalitsused ja maksuametid peavad aega kulutama, et välja selgitada kohalike omavalitsuste maksukohustus.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et Euroopa Kohtu kohtupraktika otsuste põhjal, tuleks igat avalikku-õiguslikku organisatsiooni eraldi vaadata. Direktiivis 2006/112/EÜ ei ole täpselt määratletud, millal loetakse avalik-õiguslike organisatsioonide tegevust ettevõtluseks ning millal neil tekib maksukohustus. Välja tuleks selgitada, kas maksukohustuse ära jätmine muudaks konkurentsi ning kas samasugust tegevust saaksid teha ka eraõiguslikud ettevõtted. Selle tulemusena suureneb kohalike omavalitsuste halduskulud ja ajakulu. Kohtulahenditega on saadud direktiivi probleemsetele mõistetele selgitusi ning see teeb kohalikele omavalitsustele maksukohustuse mõistmise lihtsamaks.

## 2.2 Kohalike omavalitsus üksuste maksustamine

Kohalikud omavalitsused täidavad mingisugust ülesannet oma vallas või linnas. Ülesannete täitmiseks pakuvad linna- või vallavalitsused teatud teenuseid või kaupu ning kui tegevuse pakkumine muutub ettevõtluseks, tuleb registreerida maksukohustuslaseks. Maksukohustuslane peab lisama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel käibemaksu, arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma ning tasuma käibemaksu.

Kohalikud omavalitsused on avalik-õiguslikud juriidilised isikud, kus riik loob iseseisvad õigusobjektid, kellele annab üle teatud avalik-õiguslike ülesannete täitmise ja tunnistab nad enda kõrval õiguslikult võrdväärseks. Avalik-õigusliku juriidilise isiku tunnuseks on õigus varale, kus riik annab vara avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks. (Merusk, 1996, lk 175)

Kohaliku omavalitsuse ülesanded lahendatakse kohaliku omavalitsuse oma- või võõrhalduse valdkonna seadusega, kus määratakse, millised ülesanded kuuluvad riigielu küsimuste hulka ning millised kohaliku elu küsimuste hulka. (Põllumäe, 2003, lk 41) Kohaliku omavalitsuse ülesanne on lahendada seaduste raames kohaliku kogukonna probleeme ja korraldada kogukonna elu kohalikes huvides. (Eesti Vabariigi põhiseaduse kommenteeritud väljaanne, 2012) Kui seadusega ei ole ülesande kuuluvust määratud ning ülesanne puudub kohaliku kogukonna elukorraldusse, siis võib kohalik omavalitsus võtta selle enda täita. (Põllumäe, 2003, lk 41)

Kohalike omavalitsuste ülesanded on paika pandud kohaliku omavalitsuse korralduse seadusega (edaspidi KOKS). Ülesanneteks on antud vallas või linnas korraldada sotsiaalabi ja –teenuseid, vanurite hoolekannet, noorsootööd, elamu- ja kommunaalmajandust, veevarustust ja kanalisatsiooni, heakorda, jäätmehooldust, ruumilist planeerimist, valla- või linnasisest ühistransporti ning teede ehitamist ja korrashoidu. (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, 2015) Need ülesanded on kõik avalik teenused, mis on kohalikule omavalitsusele seadusega sätestatud, kui ei ole antud kellegi teisele täita.

Kohalikel omavalitsutel on samuti vabatahtlikud ülesanded, kus kohalik omavalitsus ei ole kohustatud täitma neid ülesandeid, aga on õigus otsustada kas, millal ja kuidas need ülesanded valmima peaksid. Vabatahtlikeks ülesanneteks on sportimisvõimaluste loomine,



kultuuriülesanded, luua puhkealasad ning need ei ole õigusaktidega reguleeritud. (Merusk & Olle, 2009, p. 34)

KOKS § 35 on välja toodud, et vald või linn võib teenuste osutamiseks kasutada valla või linna ametiasutuse hallatavaid asutusi. Hallatavateks asutusteks on koolid, raamatukogud, muuseumid, spordibaasid, hooldekodud, tervishoiuasutused ja teised kohalikud asutused. Nimetatud asutuste osas võidakse seadusega ette näha teatud kulude katmist kas riigieelarvest või muudest allikatest. (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, 2015)

Järgnevalt on uuritud Eesti kohalikke omavalitsuste käibemaksukohustust. Eestis on kokku 213 kohalikku omavalitsust, millest moodustub 30 linna ja 183 valda. Kohalike omavalitsuste käibemaksukohustuslaste välja selgitamiseks pöördui e-posti teel MTA poole, kus saadi vastuseks, et seisuga 16.02.2016 on Eestis 33 valla- ja linnavalitsust käibemaksukohustuslased (vt lisa 1). Tabelisse lisati kohalike omavalitsuste käibemaksukohustuslase numbrid ning millal tekkis kohalikel omavalitsustel kohustuse algus.

Selgitamaks välja, kas kohalike omavalitsuste tegevuste pakkumine kujutab endast ettevõtlust, tuleb vaadata KMS § 4 lg 1 punkti 1, kus käibeks nimetatakse kauba võõrandamist või teenuse osutamist. Riigi-, valla- või linnavalitsuste tegevust käsitletakse KMS § 2 lõike 2 kohaselt ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ lisas 1 sätestatud majandustegevust või selliseid Eesti käibemaksu objektiks olevaid tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. (Käibemaksuseadus, 2015)

Direktiivis 2006/112/EÜ lisas 1 on majandustegevused, mida ei ole nimetatud, kuid nimetamata tehinguid võivad osutada kohalikud omavalitsused. Direktiivi lisas 1 nimetamata majandustegevuste korral tuleb vaadata, kas nimetamata tehinguid saavad antud piirkonnas teha ka eraõiguslikud isikud või äriühingud ning mille maksustamata jätmine mõjutaks konkurentsi.

Et teada saada kohalike omavalitsuste käibemaksukohustuse kohta, koostati lühi küsimustik kohalikele omavalitsustele. Küsimustiku (vt lisa 2) ankeet saadeti 33 valla- ja linnavalitsusele e-posti teel. E-posti andmed otsiti *Google* otsingumootori abil, otsides antud kohalike omavalitsuse kodulehekülgedelt e-posti ja telefoni numbrite andmed. Küsimustikule vastas 41,18% valla- ja linnavalitsust. Uuringuga sooviti saada kõigi käibemaksukohustuslaste

kohalike omavalitsuste andmeid ning seetõttu helistati kohalikesse omavalitsustesse, kust ei saadud e-posti teel vastuseid.

Uuringu põhjal selgus, et kohalike omavalitsusi ei eristata käibemaksukohustuse põhjal. Eesti KMS on kaks maksukohustuse liiki – maksukohustuslane ja piiratud maksukohustuslane. Küsitluse põhjal selgus, et Eestis on 17 kohalikku omavalitsust käibemaksukohustuslased ning 16 piiratud käibemaksukohustuslased. Maksukohustuste erinevus tuleb sellest, et piiratud maksukohustuslastel ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata ning peab osaliselt esitama käibedeklaratsiooni, ainult siis kui on tekkinud käive. Kohalikel omavalitsustel tekib kohustus registreerida käibemaksukohustuslaseks, kui tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurost piirmäära kalendriaasta algusest arvates. Piiratud maksukohustuslaseks peavad kohalikud omavalitsused registreerima, kui Euroopa Liidust on soetatud kaupu ning kaupade maksumus on üle 10 000 euro ning teenuse puhul ei ole käibe suurus oluline.

Osad kohalikud omavalitsused tegid ettepaneku, et MTA võiks eristada need kaks mõistet, sest kohalikud omavalitsused peavad pidevalt seletama, et nad ei ole tava mõistes maksukohustuslased. Rae vallavalitsus arvas, et lihtsam on võtta piiratud maksukohustuslase staatus maha, sest probleeme on olnud kindlustusjuhtumite korral ning kui tekib uuesti vajadus, võtab vallavalitsus ennast uuesti maksukohustuslaseks.

Kuigi kohalikel omavalitsustel on kasulik olla piiratud käibemaksukohustuslane, sest kui registreerida piiratud käibemaksukohustuslaseks, tekib kohalikel omavalitsustel võimalus soetada kaupu ja saada teenuseid nullmääraga, mis tähendab, et kaubad ja teenused saab käibemaksuvabalt ning ostja peab hiljem tasuma käibemaksu. Selleks tuleb informeerida kauba müüjat või teenuse osutajat oma registreerimisnumbrist. Teenuste osas puudub kohalikel omavalitsustel õigus kasutada registreerimise numbrit, vastasel korral käsitatakse seda kui sooviavaldust asuda kaupade soetamiselt käibemaksu maksuma Eestis. (Rahandusministeerium, 2009)

Uuringu põhjal taheti teada, miks kohalikud omavalitsused on hakanud maksukohustuslasteks, et missuguseid teenuseid või kaupu nad enda linnas või vallas pakuvad. Selgus, et 12,12% ehk 4 kohalikku omavalitsust pidid registreerima piiratud maksukohustuslaseks, sest olid Euroopa Liidust soetanud kaupu ning kaupade maksumus oli ületanud 10 000 eurost piirmäära. Kaubad on soetatud ühe korra ning seetõttu pidid registreerima piiratud käibemaksukohustuslaseks.

Kaks kohalikku omavalitsust olid kaubad soetatud kohalike omavalitsuste hallatavatele asutustele ning kaks kohalikku omavalitsust soetasid kaubad oma kohalikule omavalitsusele.

Ülejäänud kohalikud omavalitsused pakuvad mingisugust teenust oma linnale või vallale. Uuringu läbiviimisel uuriti, kas teenused mida kohalikud omavalitsused pakuvad, on nimetatud direktiivi 2006/112/EÜ lisas 1. KMS järgi käsitletakse kohalike omavalitsuste tegevust ettevõtlusena, kui tegevus on nimetatud direktiivi lisas 1, samuti toimingud mida saavad teha teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.

Vastustest selgus, et kaheksa kohaliku omavalitsuse teenuse pakkumine ei ole nimetatud direktiiv lisas 1. Kohalike omavalitsuste poolt pakutavad teenused (vt tabel 1) on sellised, mida saavad teha ka eraõiguslikud isikud või äriühingud. Haanja Vallavalitsus osutab teenust ning müüb Munamäel pileteid. Munamäe piletite müügiga ei paku eraõiguslikele isikutele konkurentsi, sest tegemist on ühe kõrgustikuga ning kohaliku omavalitsuse poolt ettenähtud ülesandega. Näiteks Vaivara Vallavalitsuse metsa raieõiguste müüki ei ole nimetatud direktiivi lisas 1, kuid tegemist on tehinguga, mida saavad teha ka eraõiguslikud isikud ning mille maksustamata jätmine mõjutaks konkurentsi. Metsa raieõiguste müüki käsitletakse ettevõtlusena teenuse osutamise KMS § 2 lg 3 p 3 ning mille tõttu tekib vallavalitsusel käive ja seda ka siis kui raie müüki teostab kohalik omavalitsus.

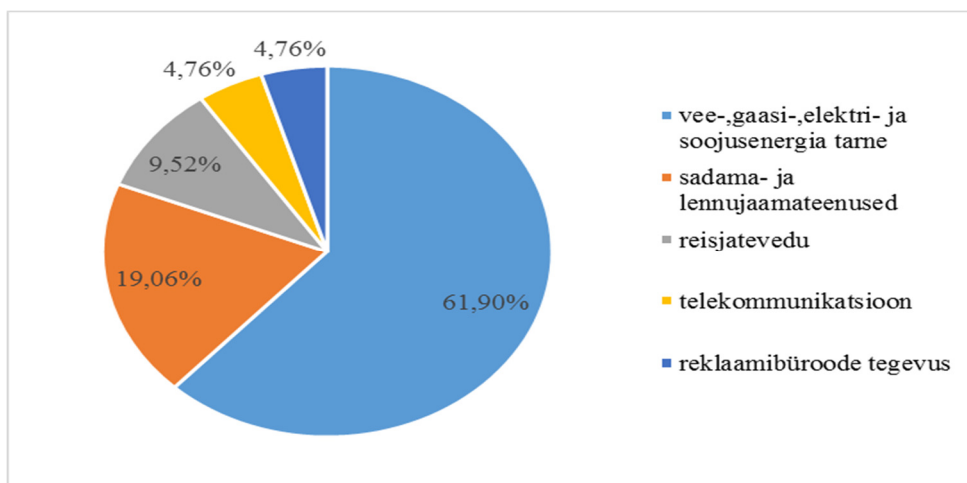
Tabel 1. Kohalike omavalitsuste poolt pakutavad teenused (Autori poolt koostatud küsimustiku andmete põhjal)

Kohalikud omavalitsused	Kohalike omavalitsuste pakutav tegevus
1. Vaivara Vallavalitsus	Metsa raieõiguste müük
2. Valga Linnavalitsus	Metsaga seotud tehingud (küttepuid müümine, metsamaterjali müümine, lankide raieõigus)
3. Saku Vallavalitsus	Spordikeskuse poolt pakutavad teenused
4. Haanja Vallavalitsus	Munamäe piletite müük
5. Laimjala Vallavalitsus	Killustiku müük, internetiteenuste vahendamine
6. Vigala Vallavalitsus	Prügivedu
7. Öru Vallavalitsus	Prügivedu
8. Sillamäe Vallavalitsus	Hoonete munitsipaal hooldus

Ülejäänud 21 kohaliku omavalitsuse tegevust käsitletakse KMS järgi ettevõtlusena ning on nimetatud direktiivi lisas 1. Osad kohalikud omavalitsused pakuvad erinevaid teenuseid oma

linnale või vallale. Näiteks Pärnu Linnavalitsus on käibemaksudokumentatsioon nende teenustega, millega konkureerivad äriühingutega. Linnavalitsus maksustab käibemaksuga linna bussipiletid ja vee-, gaasi-, elektri- ja soojusenergia teenused. Lisaks on Pärnu Linnavalitsuse hallatavaks asutuseks Pärnu Ülejõe Gümnaasiumi toitlustustegevus, mida loetakse ettevõtluseks, sest toitlustust pakub koolis Koidula Gümnaasium. Kuigi Koidula Gümnaasiumi toitlustuse pakkumist ei loeta käibeks, sest teenust pakuvad sama gümnaasiumi töötajad. Kui teenust osutatakse väljapoole, on tegemist käibega ning arved esitatakse koos käibemaksuga.

Küsitluse põhjal uuriti, miks kohalikud omavalitsused on pidanud ennast registreerima maksukohustuslasteks ning kas tegevus on nimetatud käibemaksu direktiivi lisas 1. Direktiivi lisas 1 on nimetatud 13 tegevust, mille põhjal nimetatakse ettevõtluseks riigi-, valla- või linnaasutusi. Kohalike omavalitsuste poolt pakutavad teenused, mida pakutakse Eesti valdades ja linnades saadi küsitluse põhjal 5 tegevust (vt joonis 2), miks kohalikud omavalitsused on pidanud ennast maksukohustuslasteks registreerima. Osad kohalikud omavalitsused pakuvad erinevaid teenuseid, siis joonisesse lisati kõik tegevused, mida kohalikud omavalitsused küsitluse või vestluste põhjal vastasid. Kõige rohkem ehk 61,90% kohalikest omavalitsustest on hakanud maksukohustuslasteks, et pakkuda oma linnale või vallale vee-, gaasi-, elektri- ja soojusenergia teenust. Vee-, gaasi-, ja soojusenergia teenust saavad pakkuda ka teised maksukohustuslased ning erinevate teenuste pakujate vahel tekib konkurents. See ülesanne on kohalikele omavalitsustele seadusega ette antud ning ei ole kellegi teise täita.



Joonis 2. Direktiivi lisas 1 loetud tegevused, mida kasutavad Eesti käibemaksudokumentatsioon kohalikud omavalitsused (Autori poolt koostatud küsimustiku andmete põhjal)

Küsitluse ja vestluste põhjal uuriti, kas samu teenuseid pakuvad kohalikud omavalitsused ise või kasutavad selleks eraettevõtete abi. Selgus, et kokku on 29 kohalikku omavalitsust, kes pidid hakkama maksukohustuslaseks, sest pakuvad mingisugust teenust ning tehingute käive ületas piirmäära. Osad kohalikud omavalitsused pakuvad mitut teenust korraga ning kasutavad mõnikord eraettevõtte abi ning teise teenuse korral osutab kohalik omavalitsus ise teenust. 52% kohalikest omavalitsustest osutab ise oma vallale teenust ning 48% kasutab selleks eraettevõtete abi. Eraettevõtete poolt osutava teenuse tulu, läheb kohalike omavalitsuste eelarvetesse.

Kohalikel omavalitsustel on kasulik olla käibemaksukohustustlane, kui kohalik omavalitsus pakub teenuseid teisele ettevõttele. Arved esitatakse koos käibemaksuga ning tehakse tasaarveldus müügikäibemaksu ja ostukäibemaksu vahel. Hiljem on kohalikel omavalitsustel õigus MTA-lt nõuda tagasi sisendkäibemaksu. Kuigi kohalikud omavalitsused peavad jälgima, et nende peamiseks ülesandeks ei ole ettevõtlusega tegelemine.

Kokkuvõtvalt on Eestis 33 kohalikku omavalitsust, kes on pidanud ennast registreerima maksukohustuslaseks, sest nende majandustegevust on käsitletud KMS järgi ettevõtlusena. Neist 17 kohalikku omavalitsust on käibemaksukohustuslased ning 16 piiratud käibemaksukohustuslased. Kohalikel omavalitsustel on kasulik registreerida piiratud käibemaksukohustuslasteks, sest siis on kohalikel omavalitsustel võimalus soetada kaupu ja saada teenuseid nullmääraga. Ettevõtlusena käsitletakse kohalike omavalitsuste tegevust, kui tegevus on nimetatud direktiiv lisas 1 ja tegevus pakkumine ei mõjuta oluliselt konkurentsi. Küsitluse ja vestluste põhjal selgus, et kaheksa kohaliku omavalitsuse teenuse pakkumine ei ole nimetatud direktiivi lisas 1, kuigi tegevused olid sellised, mida saavad pakkuda ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. Analüüsi tulemusel selgus, et MTA võiks teha eraldi registri piiratud maksukohustuslastele.

## KOKKUVÕTE

Kohaliku elu küsimusi kohalikus vallas või linnas otsustab ja korraldab kohalik omavalitsus, kes tegutseb seaduste alusel, lähtudes valla- või linnaelanike õigustatud vajadustest ja huvidest. Kohaliku omavalitsuse ülesanded on loetletud kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses ning muudes õigusaktides.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et viimaste aastate jooksul on tulnud Euroopa Liidu Kohtust sarnase teemaga lahendeid, kus palutakse abi kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 lõigu tõlgendamisest, mis puudutab kohalikke omavalitsusi, et millal on kohalik omavalitsus maksukohustuslane.

Lõputöö on uudne, sest lõputöös küsitletakse Eesti kohalikke omavalitsusi ning uuritakse linna- ja vallavalitsuste käibemaksukohustuse põhjuseid.

Probleem seisneb selles, et Eestis tegutseb suur hulk kohalikke omavalitsusi ettevõtlusega, aga käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja ettevõtluse alused ei ole piisavalt reguleeritud. Direktiivi 2006-112-EÜ artikli 13 lõike 1 kohaselt ja Eesti käibemaksuseaduses ei ole eraldi rõhutatud asutuste ja isikute ametivõimuna tegutsemist, mis erineb direktiivi tõlgendusest.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida kohalike omavalitsuste käibemaksukohustust Eestis. Lõputöö eesmärk täideti läbi uurimisülesannete.

Esimeses uurimisülesandes anti ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaks on riiklik, perioodiline, objektiivne ja kaudne maks. Käibemaksul on kolm printsiipi, milleks on neutraalsuse põhimõte, kus kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Sihtkohamaa printsiip, kus toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Lisandunudväärtuse printsiip, mille põhimõtteks on vabastada ettevõtjad käibemaksust. Käibemaksukohustuslaseks on ettevõtlusega tegelev isik, kellel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine saab toimuda kohustuslikult või vabatahtlikult.

Teises uurimisülesandes anti ülevaade ettevõtluse mõistest ja olemusest. Eestis ei ole ühtset definitsiooni ettevõtlus mõistele. Seaduste põhjal võib ettevõtluseks nimetada isiku iseseisvat majandustegevust, kus ei ole oluline, kas kaupa või teenust võõrandatakse tasuliselt või tasuta. Kohalike omavalitsuste puhul käsitletakse ettevõtluseks tegevust, siis kui tegevus on nimetatud käibemaksudirektiivi lisas 1 ning tegevus ei mõjuta oluliselt konkurentsi. Ettevõtluse juures tuleb teada saada, kas riigi-, valla või linnaasutus on käibemaksuseaduse kohaselt maksukohustuslane või mitte ning tuleb vastata küsimusele, kas isik pakub oma tegevusega eraõiguslikule isikule konkurentsi.

Kolmandas uurimisülesandeks analüüsiti kohalike omavalitsuste maksukohustust Euroopa Kohtu kohtupraktikas kohtulahendite abil. Selgus, et igat avalik-õiguslikku organisatsiooni tuleb eraldi vaadata, et teada saada just selle organisatsiooni maksukohustusest. Eraldi tuleks vaadata, et välja selgitada, kas maksukohustuse ära jätmise muudaks konkurentsi ning kas samasugust tegevust saaksid teha ka eraõiguslikud ettevõtted. Direktiivis 2006/112/EÜ ei ole täpselt määratletud, millal loetakse avalik-õiguslike organisatsioonide tegevust ettevõtluseks. Direktiivis on puudusi ning kohalikel omavalitsustel on raske aru saada, millal tekib maksukohustus ning sellega suurenevad kohalike omavalitsuste halduskulud.

Neljandas uurimisülesandes analüüsiti kohalike omavalitsuste üksuste maksustamist. Eestis 33 kohalikku omavalitsust käibemaksukohustuslased – 17 käibemaksukohustuslased ning 16 piiratud käibemaksukohustuslased. Kohalikel omavalitsustel on kasulik registreerida piiratud käibemaksukohustuslasteks sest, siis on kohalikel omavalitsustel võimalus soetada kaupu ning saada teenuseid nullmääraga. Küsitluse ja vestluste põhjal selgus, et kaheksa kohaliku omavalitsuse teenuse osutamine ei ole nimetatud direktiivi lisas 1. Tegevused olid sellised, mida saavad pakkuda eraõiguslikud äriühingud ning mille maksustamata jätmise mõjutab oluliselt konkurentsi. Analüüsi tulemusel selgus, et MTA võiks teha eraldi registri piiratud maksukohustuslastele.

Soovitused edaspidiseks: analüüsida kohalike omavalitsuste hallatavate asutuste osakaalu käibemaksukohustuslastena.

## SUMMARY

Different issues concerning life in a local community or town are ruled and organised by the local government, which operates on the basis of law, based on justified needs and interests of local people. The mission of a local government is itemised by the Local Government Act and other legislations.

The title of the thesis is „Value Added Tax Liability of Local Governments“. The thesis has 37 pages and 2 annexes. 45 literature sources have been used, which all have been referred to in the text.

The main problem on what the thesis is based on, is the fact that there are a lot of local governments engaged in enterprises, but registering to be a value added tax payer and the basis of entrepreneurship are not regulated well enough.

The graduation thesis seeks to investigate local governments obligation to be a value-added tax payer. The following research tasks were set to achieve this objective: 1. Provide an overview of the concept value-added tax. 2. Provide an overview of the concept of entrepreneurship. 3. Analyse local governments obligation to be a value-added tax payer from Case law of the court of Justice of the European Union. 4. Analyse local governments taxation.

The analysis demonstrated, that there are 33 local governments in Estonia, who have had to register themselves as value-added tax payers, because according to Estonian Value-Added Tax Act, their economical activity is considered to be an entrepreneurship. From those, 17 are value-added tax payers and 16 are limited value-added tax payers. Because defining entrepreneurship is not clear, there are often bafflements when local government can be considered as value-added tax payer and when not. From the court of Justice of the European Union decisions came out that every local government's aspects and competition in the specific region has to be analysed separately. Based on the analysis, proposition is made to the Tax and Customs Board according to Value-Added Tax Act to create a separate index for the limited value-added tax payers.



## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

A.A.Talt., 1991. *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Washington International Monetary Fund.

*Albert Collee v Finanzamt Limburg an der Lahn*, (2007), C-146/05.

*Commission of the European Communities v French Republic*, (1988), C-50/87.

*Diego Cali & Figli SRL*, (1996), C-343/95.

*Economic activities carried out by an organisational entity of a municipality other than as a public authority*, (2015), C-276/14.

*Eesti Vabariigi põhiseadus* (2011).

*Eesti Vabariigi põhiseaduse kommenteeritud väljaanne* (2012).

Elling, T., 2008. *Käibemaks, I osa*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Elling, T., 2014. *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: KMS OÜ.

Jakob, W., 1998. *Umsatzsteuer*. München.

*Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus* (2015).

*Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus* (2014).

Kommer, A., 2004. *Avaliku sektori ökonomika*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

*Käibemaksu maksutamise kord* (1990).

*Käibemaksuseadus* (2015).

*Legal aid services provided in legal proceedings in return for a part contribution paid by the recipient*, (2009), C-246/08.

Lehis, L., 2000. *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne*. Tartu: OÜ Casus.

Lehis, L., 2001. *Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus*. [Võrgumaterjal]

Leitav: [http://web.finance.ee/index2.php?option=com\\_content&do\\_pdf=1&id=23](http://web.finance.ee/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=23) [Kasutatud: 04.01.2015].

- Lehis, L., 2004. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.
- Lehis, L. & Lind, K., 2003. *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*. Tartu: Casus.
- Lind, K., 2001. *Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses*. *Juridica*, lk 242-251.
- Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus* (2014).
- Maksu- ja Tolliamet., 2015. *Käibemaksukohustuslaste eel-ja järelkontroll*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=14777> [Kasutatud: 06.12.2015].
- Maksu- ja Tolliamet., 2015. *Millal registreerida käibemaksukohustuslasena*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=32622> [Kasutatud: 06.12.2015].
- Maksu- ja Tolliamet., kuupäev puudub. *Ettevõtluse alustamine ja füüsilisest isikust ettevõtjaks registreerimine*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.emta.ee/failid/FIE\\_alustamine.pdf](http://www.emta.ee/failid/FIE_alustamine.pdf)  
[Kasutatud: 14.01.2016].
- Member States to consider activities of bodies governed by public law exempted*, (2009), C-102/08.
- Merusk, K., 1996. *Avalik-õiguslik juriidiline isik avaliku halduse organisatsioonis*. *Juridica*, lk 174-178.
- Merusk, K. & Olle, V., 2009. On Assignment of Local Government Tasks to the Private Sector in Estonia. *Juridica International*, Volume 16, pp. 33-43. Leitud: EBSCOhost. [05.05.2016].
- Miettinen, A. & Teder, J., 2006. *Ettevõtlus. 1, Ettevõtlusest, ettevõtjatest ja ettevõtluspoliitikast*. Tallinn: Külim.
- Ministero dell Economia e della Fianze, Agenzia delle Entrate v FCE Banc plc*, (1987), C-50/87.
- Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ - ELi ühine käibemaksusüsteem* (2006).
- Nõukogu kuues direktiiv, 77/388/EMÜ* (1977).
- Parrest, N., (2014). *Segadus mõistetes seoses avaliku võimu ülesannetega*. *Juridica*, lk 732-739.
- Provision of off-street car-parking facilities for which a charge is made*, (2008), C-288/07.
- Pulk, S., 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. Tallinn: Juura.

Põllumäe, S., 2003. *Kohaliku omavalitsuse funktsioneerimine ja õigus*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Raamatupidamis- ja Maksuportaal. 2006. *Käibemaksu ajalugu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/kaibemaksu1-ajalugu-2006-09-04> [Kasutatud: 06.12.2015].

Rahandusministeerium. 2009. *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS\\_kommentaariid\\_seis\\_01\\_01\\_2015\\_ules.pdf](http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaariid_seis_01_01_2015_ules.pdf) [Kasutatud: 12.04.2016].

Rahandusministeerium. 2016. *Käibemaksu ajalugu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/280/> [Kasutatud: 31.01.2016].

Reiljan, J. & Timpmann, K., 2010. The Problems and Development Potential of Revenue Autonomy in Estonia Municipalities. *Discussions on Estonian Economic Policy*, Volume 18, pp. 377-403. Leitud: EBSCOhost. [04.05.2016].

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

*Transactions of agricultural intervention agencies and staff shops*, (2007), C-408/06.

*Tsiviilseadustiku üldosa seadus* (2015).

*Tulumaksuseadus* (2015).

*Äriseadustik* (2015).

# LISAD

## Lisa 1. Käibemaksukohustuslaste kohalike omavalitsuste andmed seisuga 16.02.2016

Kohalikud omavalitsused	Käibemaksukohustuslasena registreerimise number	Kohustuse alguskuupäev
1. Albu Vallavalitsus	EE101173360	17.09.2007
2. Haanja Vallavalitsus	EE101015211	16.07.2004
3. Häädemeeste Vallavalitsus	EE101632393	01.05.2013
4. Kihnu Vallavalitsus	EE101635963	01.06.2013
5. Kohtla-Järve Linnavalitsus	EE100172155	01.05.1996
6. Koigi Vallavalitsus	EE101094449	20.10.2006
7. Kuresaare Linnavalitsus	EE100051218	01.09.1997
8. Käru Vallavalitsus	EE100478325	01.09.1997
9. Laekvere Vallavalitsus	EE101352411	01.04.2010
10. Laimjala Vallavalitsus	EE101262404	15.07.2008
11. Leisi Vallavalitsus	EE100051182	01.09.1997
12. Maardu Linnavalitsus	EE100680320	01.04.2001
13. Meremäe Vallavalitsus	EE101698515	01.03.2014
14. Märjamaa Vallavalitsus	EE101458661	29.06.2011
15. Pärnu Linnavalitsus	EE100139651	01.06.1997
16. Rae Vallavalitsus	EE101105846	18.12.2006
17. Rakvere Linnavalitsus	EE100685451	01.05.2012
18. Saku Vallavalitsus	EE100770256	01.08.2002
19. Saue Linnavalitsus	EE100748178	21.12.2011
20. Sillamäe Linnavalitsus	EE100501373	01.12.1998
21. Tallinna Linnakantselei	EE100210813	01.07.1994
22. Tartu Linnavalitsus	EE100670291	01.02.2001
23. Tõstamaa Vallavalitsus	EE101289953	20.04.2009
24. Vaivara Vallavalitsus	EE100651139	28.03.2007
25. Valga Linnavalitsus	EE101618993	18.06.2012
26. Vasalemma Vallavalitsus	EE100937222	01.05.2011
27. Vigala Vallavalitsus	EE100717727	01.10.2001
28. Vihula Vallavalitsus	EE100720594	01.10.2001
29. Vinni Vallavalitsus	EE101378398	01.08.2010
30. Viru-Nigula Vallavalitsus	EE100875821	20.09.2011
31. Võru Linnavalitsus	EE100426322	17.01.2013
32. Väandra Alevivalitsus	EE101294906	01.06.2009
33. Öru Vallavalitsus	EE100498017	01.03.1998

## **Lisa 2. Küsimustik käibemaksukohustuse kohta kohalikele omavalitsutele**

Olen Sisekaitseakadeemia Finantskolledži kolmanda kursuse tudeng Merilin Möller ning palun abi oma lõputöö kirjutamisel. Lõputöös soovin uurida kohalike omavalitsuste käibemaksukohustust.

Palun Teil vastata paarile küsimusele, mis aitaks kaasa minu lõputöö kirjutamisele.

1. Miks teie linnavalitsus on käibemaksukohustuslane?
2. Kua olete käibemaksukohustuslane olnud?
3. Milliseid ettevõtlus teenuseid/kaupu Teie linnavalitsus pakub?
4. Kas ettevõtlus teenuseid/kaupu osutades kasutate eraõiguslike äriühingute abi? Kui jah, nimetage mõni.