

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Kadri Altküla

**TERVISHOIUTEENUSTE KÄIBEMAKSUVABASTUSE
KOHALDAMINE NING REFRAKTIIVKIRURGIAKLIINIKU
LAIENEMISE TASUVUSE HINDAMINE
SISENDKÄIBEMAKSU OSALIST MAHAARVAMIST
ARVESTADES**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Kaidi Kallaste

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele,
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Kadri Altküla

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 113454

Üliõpilase e-posti aadress: kadrialtkyla@hotmail.com

Juhendaja lektor Kaidi Kallaste:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

Kaidi Kallaste

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	3
SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBE MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED JA TERVISHOIUTEENUSTE KÄIBEMAKSUVABASTUSE ÕIGUSLIKU ALUSED	6
1.1. Käibemaksu olemus	6
1.2. Käibemaksuobjekt ja maksumäärad	8
1.3. Nullprotsendilise käibemaksu ja maksuvaba käibe erinevused	11
1.4. Maksuvabastusest loobumine	13
1.5. Tervishoiuteenuste maksuvabastust reguleeriv seadusandlus Eestis	14
1.6. Meditsiiniteenuste maksuvabastusest käibemaksudirektiivis	15
1.7. Sisendkäibemaks ja selle osaline mahaarvamine	15
1.8. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud	19
2. MEDITSIINITEENUSTE KÄIBEMAKSUVABASTUST PUUDUTAVAD KOHTULAHENDID	21
2.1. Euroopa Kohtu eelotsus: Skatteverket vs PFC Clinic AB	21
2.2. Euroopa Kohtu eelotsus: Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE vs Ypourgos Oikonomikon	23
2.3. Antud kohtulahendid võrdluses refraktiivkirurgia teenust pakkuva silmakliinikuga	25
3. REFRAKTIIVKIRURGIA UUE UURINGUKESKUSE VALIKUD NING TASUVUS	27
3.1. Probleemi kirjeldus ning uuringute põhjendus ja meetodika	27
3.2. Refraktiivkirurgiakliiniku uue uuringukeskuse idee ja vajalikkus	28
3.3. I alternatiivi tasuvuse hindamine	30
3.4. II alternatiivi tasuvuse hindamine	34
3.5. Järeldused ja ettepanekud	39
KOKKUVÕTE	40
VIIDATUD ALLIKAD	42
SUMMARY	44

ABSTRAKT

Antud bakalaureusetöö autorit huvitas, kas refraktiivkirurgiaga tegelev ettevõtte osutab maksuvabalt teenuseid kooskõlas seadusega ning kuidas meditsiiniettevõtte saab lisaks maksuvabale teenusele maksustatud teenuste või toodete pealt makstud käibemaksult osalist sisendkäibemaksu mahaarvata. Selle välja uurimiseks kasutati Euroopa Kohtu eelotuseid, erinevaid kirjandusallikaid, õigusakte ning uuritud kliiniku avaldatud andmeid.

Tervishoiuasutuses tervishoiutöötajate poolt osutatud teenused on lõpptarbijale maksuvabad. Kui ettevõtte pakub lisaks tervishoiuteenustele kas lisateenuseid või -tooteid, siis neid maksustatakse vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud maksumääradele. Tänu sellele tekib tervishoiuasutusel sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigus. Kui ettevõtte pakub lisaks teenuseid, mida osutab optometrist, kes ei ole tervishoiutöötaja, siis tuleb teenus maksustada 20%-lise käibemaksuga. Kui teenus on seotud osa tervishoiuteenusest ning ilma optometristita teostamatu, siis on see seaduslikult maksuvaba.

Bakalaureusetöö tulemustel on praktiline väärtus üliõpilastele ja praktikutele, kes huvituvad maksundusest ning refraktiivkirurgiast.

Võtmesõnad: refraktiivkirurgiakliinik, maksuvaba käive, sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine, NPV

SISSEJUHATUS

Üha tugevama sõnumiga tulevad turule refraktiiv- ja ilukirurgia kliinikud. Nende reklaame märkab nii tänavapildis kui ka sotsiaalmeedias. Mõlema kliiniku teenused jäävad paljude inimeste jaoks kättesaamatuks oma hinna tõttu. Ilu- ja refraktiivkirurgiakliinikute omanike nimed esinevad tihtipeale erinevates edetabelites, milles reastatakse suurimaid dividende teenivaid ärimehi. Kuna antud ettevõtted on registreeritud kui tervishoiuasutused, siis automaatselt kohaldub neile ka käibemaksuseaduse paragrahvi 16 lõike 1 punkt 2, millest tulenevalt on tervishoiuteenust pakkuvate ettevõtete käive maksuvaba. Antud bakalaureusetöök on võetud uurimise alla refraktiivkirurgiaga tegelevad kliinikud.

Refraktiivkirurgiakliinikutes tegeletakse peamiselt silmade laserkirurgiaga, mille eesmärgiks on patsientidel miinuskorrektsiooni kaotamine (prillidest vabanemine) ning kliendi nägemise emmetroopseks (normaalselt nägevaks) muutmine. Saavutatud tulemus ei ole igavene, kuna kõik patsiendid vajavad mingil ajahetkel, tõenäoliselt üle 40-sena, lisaks lugemisprille. Seetõttu on kõrvalisel isikul raske määratleda, kas antud kliinikutes ikkagi tegeletakse patsiendi ravimisega või on tegemist esteetilise protseduuriga.

Käesoleva töö eesmärk on välja selgitada, millistel juhtudel on tervishoiuteenust pakkuvate erakliinikute teenused maksuvabad ning hinnata uuritava refraktiivkirurgiakliiniku laienemise võimalusi, arvestades sisendkäibemaksu osalise mahaarvamisega.

Bakalaureusetööl on kolm keskset uurimisküsimust:

- Millised seaduslikud aspektid määratlevad kliinikute maksuvabade teenuste pakkumise?
- Millised on maksuvaba käibega kliinikute sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalused ja meetodid?
- Millised on uuritud refraktiivkirurgiakliiniku laienemise alternatiivid ning kuidas hinnata nende tasuvust?

Käesolev lõputöö on jagatud kolmeks osaks. Töö esimeses osas antaks ülevaade teoreetilistest alustest. Käsitletakse käibemaksu olemust, erinevaid maksumäärasid ja nende sätestamist, maksuvaba käibe ja 0%-lise käibemaksu erinevusi ning maksuvabastusest loobumist. Antakse ülevaade nii Eestis kehtivast seadusandlusest, mis reguleerib meditsiiniteenuseid ja käibemaksu, kui ka Euroopa Liidu Käibemaksudirektiivist. Lisaks uuritakse sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist ning selle piiranguid.

Lõputöö teises osas tutvustatakse ja analüüsitakse kaht tervishoiuteenust puudutavat Euroopa Kohtu lahendit, mis võiks olla olulised ka refraktiivkirurgiaga tegelevate silmakliinikute jaoks. Kohtulahendid on 2005. ja 2013. aastast.

Bakalaureusetöö kolmandas osas antakse ülevaade analüüsitud kliiniku laiendamise alternatiividest ja sellega seoses tekkivatest käibemaksu aspektidest. Püütakse anda hinnang võimalike teenuste ja toodete tasuvusele.

Antud töös kasutati andmekogumismeetodina dokumendivaatlust ja andmeanalüüsimeetodina võrdlust. Andmetena kasutati ka silmakliiniku nõusolekul autori poolt koostatud kokkuvõtteid, varasemaid seadmete ostuarveid ning kalkuleeritud prognoose.

Tänu erinevatele seisukohtadele refraktiivkirurgia teenuste maksustamise osas ning käsitletud teema uudsusele, pakub käesolev lõputöö autori hinnangul põnevat lugemist kõigile refraktiivkirurgiast ja käibemaksust huvitatutele.

Autor tänab kõiki töö valmimisele kaasa aidanud inimesi.

1. KÄIBE MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED JA TERVISHOIUTEENUSTE KÄIBEMAKSUVABASTUSE ÕIGUSLIKU ALUSED

Antud peatükis antakse ülevaade käibemaksu puudutavatest põhitõdetest ning erinevatest käibemaksu maksumääradest ning maksusoodustustest. Teooria osas on välja toodud erinevused 0%lisel käibemaksul ning maksuvabal käibel, mida tihtipeale üheks maksumääraks peetakse. Samuti on antud peatükis välja toodud ka maksuvabastusest loobumise võimalused ning keelud. Antud peatüki alapeatükid 1.5 ja 1.6 annavad ülevaate käibemaksuseaduse (edaspidi nimetatud KMS) ja Käibemaksudirektiivi määratlustest tervishoiuasutustele ning tervishoiutöötajatele. Peatüki viimased alapeatükid annavad ülevaate sisendkäibemaksust, selle mahaarvamisest ja mahaarvamise piirangutest.

1.1. Käibemaksu olemus

Käibemaks on oma olemuselt mitmetasandiline tarbimismaks, mis annab ettevõtjale võimaluse ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste väärtuse ulatuses käibemaksu maha arvestada müüdud kaupadele ja teenustele lisatud maksusummast. Käibemaks on üles ehitatud lisanduva väärtusega maksu põhimõttel. Ehk tegemist on maksutehnilise võttega, tänu millele rakendatakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluse tarbeks. Antud maksutüüp võtab enda alla kõik kaubad ja teenused, mida tarbitakse – ehk maksustatakse iga müügietaapi käigus, mis aitab vähendada maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra. Sisendkäibemaksu võivad maha arvata ainult Eesti seaduste järgi registreeritud käibemaksukohustuslased. (Kägi, Käibemaks 2004)

Paul Tammert on oma õpikus „Maksundus“ välja toonud kumulatiivse ja mitte kumulatiivse tarbimismaksu olemuse. Mitmeastmelise tarbimismaksu puhul koormatakse maksuga iga teostaud müügi tehingut ja nad jagunevad omakorda:

- Kumulatiivseks ehk kaskaadmaksuks ehk käibemaksuks, mille puhul ettevõtja ei saa oma ostuga kaasa tulevat (kaasnevat) maksusummat tagasi ega maha arvestada;
- Mittekumulatiivseks ehk lisanduva väärtuse maksuks, mille puhul ettevõtja arvestab sisseostetud väärtusega kaasneva maksu maha oma müüdud väärtustele lisatud maksusummast. (Tammert 2005)

Käibemaksu nimetatakse sageli ka kaudseks maksuks, kuna maksu tegelik kandja ja käibemaksukohustuslane ei lange käibemaksu puhul kokku. Lõpptarbijaks ehk lõplikuks maksukoormuse kandjaks võivad olla erinevad isikud või institutsioonid, näiteks füüsilised kui ka juriidilised isikud, isegi riik ja kohalik omavalitsus. Antud kahe viimase näite puhul on oluliseks teguriks, et sellisel juhul ei kasutata ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluse tarbeks. Enamustel juhtudest on lõpptarbijaks siiski füüsilised isikud, kes käibemaksu ostetud toote või teenuse hinna sees müüjale maksavad. Maksude administreerimise kohustus on jäetud ettevõtetele, kuna sel viisil on maksude laekumise tõenäosus suurem ja maksusummasid lihtsam koguda ning maksupettuste osakaal väiksem. Maksupettuste suur osakaal tähendab suurt rahalist kahju riigi jaoks. Käibemaksu kogutakse erinevatel ettevõtluse tootmisetappidel ja seda nimetatakse ka lisandunud väärtuse maksuks. Kui tootmisahel peaks mingil hetkel katkema, on kahju suurus oluliselt väiksem, kui tegemist oleks olnud üheetapilise müügitmaksuga, kus maksude laekumine sõltub ainult viimasest jaemüügittehingust. (Kägi ja Võimre, Käibemaks 2007)

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on kasu ettevõttele, kuna tegelikkuses on käibemaks suunatud lõpptarbijale ning sel viisil ei tohi see koormata ettevõtjat. Juhul kui seda põhimõtet ei järgita, võivad turul tekkida konkurentsitõrked. Kui tekib olukord, kus ettevõtja ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, on tema pakutatav toode või teenus mitme käibemaksuga koormatud ehk sisaldab mitme etapi käibemaksu, mida nimetatakse käibemaksu kumuleerumiseks ning tänu sellele toote hind konkurentide omast kõrgemaks. (Kägi, Käibemaks 2004)

Euroopa Liit tugineb oma põhimõtetes kaupade ja teenuste vabale liikumisele, mille tõttu on oluline jälgida käibemaksuseaduse efektiivse toimise seisukohast ühetaolise maksustamise printsiipi. Antud seletus määratleb, et kõiki maksumaksjaid tuleb kohelda võrdselt, tänu millele põhjendamatute maksusoodustuse ja –piirangute kehtestamine ei ole

lubatud. Sellised põhimõtted on loodud, et soodustada ettevõtluse arengut Euroopa Liidus. (Kägi, Käibemaks 2004)

Müüdav kaup või osutatav teenus, millel on rahaliselt hinnatav tarbimisväärtus olemas, ongi käibemaksuobjektiks. Käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, tänu millele on tegemist objektiivse ehk neutraalse maksuga. Käibemaksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust ega ka üldjuhul teenuse või toote võõrandaja ega selle ostja isikust. (Kägi ja Võimre, Käibemaks 2007)

„Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt – see tähendab, et ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit. Samas tuleb maksuhalduril majandusliku tõlgendamise meetodi abil vältida fiktiivset ning turuhinnast oluliselt erinevate tehingute toimumist.“ on oma raamatus „Käibemaks“ kirjutanud autorid Kalle Kägi ja Urmas Võimre. (Kägi ja Võimre, Käibemaks 2007)

Ettevõtte maksustamisperioodil tasumisele kuuluv käibemaks on maksustatavalt käibelt arvestatud. Sellelt on maha arvatud KMS-i järgi maksustamisperioodil tagastamisele kuuluv käibemaks. Võib tekkida olukord, kus üks ettevõtte kasutab teiselt ostetud kaupu või teenuseid ka maksuvaba käibe tarvis, siis on käibemaksu tagasiarvestamisel piirangud, milleks on käibe ja kogukäibe suhe. (Tikk 2008)

Seega ettevõtte tasub riigile käibemaksuna ainult osa maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksu, kui ettevõtte on teinud ettevõtluse tarbeks kulutusi. Käibemaksu osalisest tagasiarvestamisest räägib antud bakalaureusetöö samas peatükis olev alajoatus sisendkäibemaks ja selle osaline mahaarvamine.

1.2. Käibemaksuobjekt ja maksumäärad

Eesti Vabariigi käibemaksuseadus määratleb ära erinevad maksumäärad. Kasutusel on nii 20%-, 9%-, 0%-lised maksumäärad ja ka maksuvaba käive. Kui enamus toodetest ja teenustest on maksutatud 20%-lise maksumääraga, siis on erandid ka madalama maksumäära suhtes. KMS-i paragrahv 15 lõike 2 punktid sätestavad, millised kaubad ja teenused on 9%-lise maksustatava väärtusega. Sama paragrahvi lõike 3 punktid märgivad ära nullprotsendilise maksumääraga kaupade ja lõige 4 teenuste nimistu. Lisaks sätestab paragrahvi 15 lõige 5 „Nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse teenuse osutamise kohta sõlmitud lepinguga, tellimiskirjaga, arvega või teenuse osutamist tõendava

muu dokumendiga. Maksuhalduril on õigus nõuda teenuse osutamist tõendavaid lisadokumente.“ (Käibemaksuseadus 2015)

Mark Gallagher on oma 2005. aasta artiklis avaldanud keskmise rahvusvahelise maksumäära ja käibemaksult teenitud tulu osakaalu kogumaksutulust. Keskmine rahvusvaheline käibemaksumäär on 16%. Rahvusvaheliselt on keskmine saadav maksutulu käibemaksult 35% (Gallagher 2005). Argentiinas ettevõtte KPMG analüütikud Martín ja Fetzer on oma artiklis välja toonud, et Euroopas moodustab käibemaksudelt kogutud tulu kogumaksutulust kolmandiku. (Martín ja Fetzer 2005). Euroopa Käibemaksudirektiiv reguleerib, et madalaim normatiivne käibemaksumäär võib Euroopa Liidu riikides olla 15%. Kõrgeima maksumäära võivad liikmesriigid ise määrata. Alandatud käibemaksumäära alampiiriks on määratud kuuenda direktiivi järgi 5%. Võrdluseks Eestiga on meie lähimatest naabritest Soome normatiivseks käimaksumääraks 24% ja alandatud maksumäärad 14% ja 10%. Lätis ja Leedus on normatiivne käibemaksumäär 21%, kuid alandatud maksumäärad on vastavalt Lätis 12% ja Leedus 9% ja 5%. (Avalara 2015)

9%-lise käibemaksuga maksustatud tooted ja teenused on raamatud ja õppevahendid, ravimid, meditsiiniseadmed ja -abivahendid, perioodiliselt välja antavad trükised ja majutus koos hommikusöögiga. (Käibemaksuseadus 2015)

0%-lise käibemaksumääraga kaupade nimistusse kuuluvad eksporditavad kaubad, kaubad, mille võõrandamist käsitletakse ühendusesisese käibena, rahvusvahelistes vetes sõitvad merelaevad, rahvusvahelisteks lendudeks kasutatavad õhusõidukid, Eesti Pangale võõrandatav kuld jne. (Käibemaksuseadus 2015)

Käibemaksumäär 0 % on järgmiste teenuste maksustavast väärtusest: teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, rahvusvahelise reisi ajal osutatud teenus, rahvusvahelistes vetes sõitva laeva sadamateenus, kauba eksportimiseks või importimiseks osutatav veoteenus jne. (Käibemaksuseadus 2015)

KMS-i paragrahv 16 määratleb ära maksuvaba käibe. Paragrahvi lõike 1 punktid 1 kuni 8 sätestavad, milliseid sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet ei maksustata käibemaksuga. Ühes punktis on välja toodud ka tervishoiuteenused. Antud seaduse lõike 1 punkt 2 sätestab nii: „Tervishoiuteenus tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses ning valdkonna eest vastutava ministri määrusega kinnitatud nimekirjas nimetatud inimorgan või -kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat ja rinnapiim“. (Käibemaksuseadus 2015)

„Käibe käsitus on maksumaksjate jaoks väga oluline, sest selle põhjal otsustatakse, millised tegevused üldse kuuluvad käibemaksuseaduse mõju alla ja millised mitte. Käive omakorda jaguneb maksustatavaks käibeks ja maksuvabaks käibeks.“ (Kägi ja Võimre, Käibemaks 2007)

Kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt on käibemaksu objektiks:

- 1) Käive, väljaarvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eestis;
Maksuvabale käibele käibemaksu lihtsalt ei lisata. Maksustatavast käibest maksustatakse aga Eestis ainult see osa, mille tekkimise koht on Eesti. Kauba käive tekib Eestis, kui kaup toimetatakse saajale või tehakse talle kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist või teostatakse kauba käive, mis võõrandatakse vee- ja õhusõidukite pardal, mis väljub rahvusvahelistele reisidele Eestist.
- 2) Kauba import Eestisse, välja arvatud maksuvaba import;
Import on üldjuhul 20% määraga maksustatud tehing. Kui tegemist on sellise kauba sisseveoga, mille käive on käibemaksuseaduse alusel maksuvaba, ei tule tasuda ka impordi käibemaksu. Import on küll käibemaksu objektiks, kuid klassikalises mõttes ei ole tegemist käibega.
- 3) Teenuste osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud maksuvaba käive;
Sellised teenused on küll käibemaksu objektiks, kuid neile kohaldatakse nullmäära. Nullmäära ei saa kohaldada maksuvabadele teenustele.
- 4) Seaduse alusel maksuvaba kauba või teenuse (kinnisasi, kinnisasja üür või rent, krediidasutuse teenus, investeerimiskuld) käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohuslane lisanud käibemaksu;
- 5) Kauba ühendusesisene soetamine, välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine;
Kauba ühendusesisese soetamise näol pole küll tegemist soetaja käibega, kuid siiski kajastatakse need tehingud käibedeklaratsiooni maksustatava käibe real ning arvestatakse nendelt käibemaksu. (Kägi ja Võimre, Käibemaks 2007)

Kuigi KMS sätestab ning paljud kirjandusväljaanded selgitavad, millised tooted või teenused kuuluvad käibemaksustavate objektide alla, on endiselt paljude ettevõtjate jaoks antud teema ebaselge. Käesolevas bakalaureusetöös on peatükis 2 välja toodud ka kaks Euroopa Kohtu eelotsust, kus on tekkinud vaidlus meditsiiniliste teenuste maksustamise üle.

1.3. Nullprotsendilise käibemaksu ja maksuvaba käibe erinevused

Lasse Lehis selgitab oma õpikus „Maksuõigus“, mis erinevused on nullprotsendilisel käibemaksul ning maksuvabal käibel. „Käibemaksumäär 0% on praktikas käibiv termin, millega tähistatakse maksuvabastuse eriliiki. Erisus seisneb selles, et nullmääraga käive annab müüjale sisendkäibemaksu mahaarvestamise õiguse. Käibemaksudirektiivis, samuti paljude liikmesriikide käibemaksuseadustes ei kasutata nullmäära mõistet, vaid eristatakse kahte liiki maksuvaba käivet. Nullmäära kasutamine võimaldab seaduses paremini orienteeruda ning erinevaid maksuvabastusi paremini eristada, kuid asjatundmatule lugejale tekitab 0% maksumäära olemasolu kindlasti vähemalt esmapilgul segadust.“ (Lehis 2012)

Kägi ja Võimre selgitavad veel, et olukorra võib segaseks muuta see, kui mõned tehingud, mis on maksustatud, ei pruugi maksumaksja jaoks käivet kujutada. Näiteks toovad nad ühendusesisese kauba soetamise, tänu millele tekib hoopis pöördmaksustamine. Pöördmaksustamise rakendamisel vabastatakse Eesti käibemaksukohustuslasena mitteregistreeritud kauba või teenuse müüja Eestis registreerimisest ja käibemaksu tasumisest. Üldine pöördmaksustamise kohustus on sätestatud käibemaksuseaduses. Selle peamine eesmärk on edendada kaupade vaba liikumist, teenuste osutamist ning lihtsutada Euroopa Liidus ettevõtlust. Sihiks on liikmesriikidevahelist ettevõtlust ettevõtja jaoks hõlbustada ning vähendada tehinguid, mille puhul välisriigi maksukohustuslastel tekiks käibemaksu registreerimise kohustus Eestis. Kõige selle juures on oluline ka tagada, et kui maksustatav käive tekib Eestis, siis makstakse käibemaks siinses riigis. (Kägi ja Võimre, Käibemaks 2007)

Täieliku maksuvabastuse kaubale või teenusele annab nullmääraga käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvestamise kaudu kauba või teenuse omahinnast nii-öelda eemaldatakse käibemaks, mis on eelnevatel etappidel tasutud. Kui nullmääraga maksustatavat käivet deklareeritakse käibedeklaratsioonis, siis arvestatakse see käibe koosseisu, et arvutada sisendkäibemaksu osalise mahaarvestamise suhtarvu. Kui ettevõtte on käibemaksusoodustusega 0%, siis tuleb tal käibe kohta vormistada KMS-i § 37 välja toodud ning nõuetele vastav arve. Oluline on, et välja oleks toodud nullmäära rakendamise õigus. Ainult nende formaalsuste poolest erineb käibemaksu nullmäär näiteks KMS-i § 4 lõikes 2 loetletud tehingutest. (Lehis 2012)

Kuna eksporditav kaup või osutatav teenus maksustatakse sihtkohariigis, on seda laadi kaubad ja teenused maksustatud Eestis nullmääraga. Kui kasutatakse tavalist maksuvabastust, tekiks osaline riikidevaheline topeltmaksustamine. Toodete ja teenuste müümisel välisriiki

ning ka ekspordiga võrdsustatud käivete maksustamisel kasutatakse nullmäära (näiteks rahvusvahelistel liinidel sõitvate laevade ja lennukite müük, rentimine, hooldamine jne, samuti ekspordi vahendamine ning rahvusvahelised veoteenused, kauba müük vabatsioonides ja tolliladudes jne). (Lehis 2012)

Lasse Lehis märgib ka ära, et „Tõendamiskoormuse alusel võib nullmääraga maksustatud käibed liigitada kaheks. Kauba ühendusesisese käibe ja KMS-i § 10 lg 14 punktis 9 loetletud teenuste puhul peab maksumaksja kontrollima ja tõendama, et kauba või teenuse ostja arvestab tehingult käibemaksu oma asukohariigis. Kauba ekspordi, tolliladudes ja vabatsioonides tehtud tehingute, laevade ja lennukite müügi, remondi, varustamise jne puhul on küll vaja tõendada käibe sisuks olevad toimingud, kuid ei ole vaja kontrollida ostja isikut ning ostjal ei lasu pöördmaksustamise kohustust.“ (Lehis 2012)

Maksuvaba ja nullmääraga käive erinevad teineteisest selle poolest, et maksuvaba käive ei anna sisendkäibemaksu maha arvestamise õigust. Kui toode on maksuvaba, siis toote lõpphind kallineb, kuna toote hinna sees on ka müüja poolt tasutud käibemaks, mille lõpptarbija kinni maksab. Maksuvabaks saab tõenäoliselt jääda ainult viimase müüja poolt lisatud väärtus. See on ka põhjuseks, miks maksuvabastuse loetellu kuuluvad põhiliselt teenused, mis on tööjõumahukad ning mille pakkumiseks ei ole soetatud palju kaupu või tarbitud teenuseid. Impordi puhul on mõtet kaupu käibemaksust vabastada ja ka ainult juhul, kui importija on ise kauba lõpptarbija. Samas on ka palju kaupu, mis on alandatud 9%-lise maksumääraga. Kui teenuse või kauba ostja ei ole käibemaksukohustuslane, siis ainult sel juhul on maksuvabastusest kasu. Kui ettevõtte, kes on ise käibemaksukohustuslane, ostab kaupu või teenuseid, mis on maksuvabad, tekib käibemaksu kumulatsioon. See on põhjuseks, miks kauba või teenuse hind hoopis kallineb, mitte ei odavne. Selleks, et ära hoida kaupade või teenuste hindade tõusu, on teatud ettevõtetele antud võimalus sellise olukorra ärahoidmiseks maksuvabastusest loobuda ning vabatahtlikult käivet maksustada. (Lehis 2012)

Kui tooted või teenused on maksuvabad, siis on nad eelkõige kasulikud lõpptarbijale, kuna teenuse hinda on alandatud. Maksuvabastusega teenused ongi peamiselt sotsiaalse iseloomuga, et nad oleksid oma tarbijale võimalikult kättesaadavad. See on ka põhjus, miks maksuvabastusega on peamiselt teenused, mitte tooted. Kaupade puhul on need otseselt seotud maksuvaba teenusega (näiteks koolitusteenusega seotud õppevahendid, haigete toitlustamiseks kasutatav toit). Sotsiaalse iseloomuga maksuvaba teenuste hulka kuuluvad

peamiselt avaliku sektori korraldatavad või finantseeritavad teenused. Tänu sellele võib väita, et riik täidab oma võimufunktsioone, mitte ei ole tegemist ettevõtlusega. (Elling 2014)

Maksuvabastused, mida antakse avalikes huvides, on reglementeeritud käibemaksudirektiivi artiklis 132, mis on Euroopa Liidu liikmesriikidele kohustuslikud. Direktiivi sätteid tuleb tõlgendada täpselt ning korrektselt, mis on maksuvabastuste rakendamise tingimuseks. Kindlasti tuleb vältida maksupettuseid, kuritarvitamisi ning ettevõtjate ebavõrdset kohtlemist. Liikmesriikidele on siiski jäetud võimalus maksuvabastuste piiramiseks, kuid sellisel juhul ei tohi ühtegi neist kohaldamata jätta ning nad peavad tagama maksuvabastuse lihtsa ja korrektse rakendamise. Käibemaksudirektiivi artikkel 132 määratleb ära sotsiaalse iseloomuga või avalikes huvides kehtestatud käibemaksuvabastused. (Elling 2014)

1.4. Maksuvabastusest loobumine

Seadusega on ettevõtetele õigus paljude tehniliste maksuvabastuste puhul maksuvaba käivet vabatahtlikult maksustada, mis on tihti ettevõtjatele kasulikum kui maksuvabastuste rakendamine. Selline olukord on kasulik ettevõtetele, kes tegelevad palju ettevõtete vaheliste tehingutega. Tehnilise iseloomuga maksuvabastuste põhiline eesmärk on vältida võimalikku topeltnmaksustamist. Suurem osa maksuvabastuse objekte on kas maksevahendid (näiteks postmark, maksumärk, loteriipilet) või investeeringuobjektid (näiteks kinnisvara, väärtpaber, investeeringukuld). Vabatahtlik maksustamisõigus ehk optioon on antud ehitiste müügile ning üüri- ja rendikäivetele ja finantsteenustele. Maksuvabastuse rakendamisel kaotab müüja sisendkäibemaksu mahaarvestamise õiguse, kuid optiooni korral sisendkäibemaksu mahaarvestamise õigus säilib. Maksuvabastust on kasulik rakendada siis, kui ostjaks või üürnikuks on eraisik või maksuvaba käibega ettevõtja (näiteks pank), sest müügikäibelt kokkuhoitud käibemaks on suurem kui kaotatud sisendkäibemaks. Käibemaksu lisamine on seevastu kasulik siis, kui ostjaks või üürnikuks on teine ettevõtja, kes kasutab ehitist oma maksustatava käibe tarbeks ning saab seetõttu kogu tehingult makstud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Sotsiaalse iseloomuga teenuste puhul on optioonid keelatud. Peamiseks põhjuseks on, et sedalaadi teenuseid ei kasuta mitte ettevõtjad, vaid füüsilised isikud, järelikult puudub kumulatsiooni oht ning optioonide rakendamine võib kahjustada hoopis tarbija huve. (Lehis 2012)

1.5. Tervishoiuteenuste maksuvabastust reguleeriv seadusandlus Eestis

Eesti tervishoiuteenuste korraldamise (edaspidi nimetatud TTKS) seaduse paragrahv kaks reguleerib, mis on tervishoiuteenus. Sama seaduse paragrahvi lõige 1 sätestab, et tervishoiuteenuseks loetakse tervishoiutöötaja poolt ravi eesmärgil tehtavaid tegevusi. Näideteks on toodud haiguse, vigastuse või mürgistuse ennetamist, diagnoosimist ja ravimist. Samuti määratleb seadus, et tervishoiu teenuse eesmärgiks peab olema patsiendi vaevuste leevendamine, tervisliku seisundi halvenemise ärahoidmine ning tervise taastamine. (Tervishoiuteenuste korraldamise seadus 2015)

Seega refraktiivkirurgia teenuseid pakkuvad ettevõtted vastavad antud paragrahvi vähemalt ühele tingimusele. Kuna tegemist on kirurgilise sekkumisega ja ambulatoorse raviga. Patsiendi ööpäevaks haiglasse paigutamine ei ole vajalik ning teostatud protseduuri järgselt lubatakse ta kodusele ravile. Patsient jäetakse pideva jälgimise alla nädalaks, vajadusel pikemalt.

TTKS paragrahv kolm reguleerib ära, kes on tervishoiutöötaja. Paragrahvi lõige üks sätestab: „Tervishoiutöötajad käesoleva seaduse tähenduses on arst, hambaarst, õde ja ämmaemand, kui nad on registreeritud Terviseameti.“ (Tervishoiuteenuste korraldamise seadus 2015). Ja lõige kaks „Tervishoiutöötaja võib osutada tervishoiuteenuseid omandatud kutse või eriala piirides, mille kohta talle on väljastatud Terviseameti tõend tervishoiutöötajana registreerimise kohta.“ Veel reguleerib seadus tervishoiutöötajateks farmatseudid, proviisorid. (Tervishoiuteenuste korraldamise seadus 2015)

Refraktiivkirurgiaga tegelevates ettevõtetes töötavad silmaarstid, operatsiooniõed ning optometristid. Seadus ei reguleeri optometristi kui tervishoiutöötajat. Ettevõttes on töökorraldus jaotatud järgmiselt. Klient registreerib ennast silmauuringule, mille teostab vajaliku ettevalmistusega optometrist. Uuringu järgselt otsustab silmaarst koostöös optometristiga, kas antud patsient on sobilik laserprotseduurile. Patsient, kelle tervislik seisund ning silmade olukord võimaldab protseduuri läbi viia, saab ennast registreerida operatsioonile. Operatsiooni päeval enne protseduuri selgitab protseduuriõde kliendile võimalikud riskid ning kirjeldab ka operatsioonijärgse paranemise käiku. Seejärel viib kirurg läbi operatsiooni protseduuriõde assisteerimisel. Kõik osutatud teenused on tasulised, nii uuring kui operatsioon. Mõlemad protseduurid, nii optometristi läbiviidud uuring kui ka silmakirurgi teostatud operatsioon, on arvel märgitud kui maksuvabastusega teenused. Kuigi optometrist ei ole TTKS-i kohaselt tervishoiutöötaja, on ta antud teenuseahelas väga olulisel

kohal. Operatsiooni teostavad tervishoiutöötajad ehk silmaarst ja protseduurõde. Seega on mõlema teenuse maksuvabastus õigustatud.

KMS-i paragrahvi 16 lõige 1 punkt 2 määratleb, et tervishoiuteenust osutavad ettevõtted on vabad käibe maksustamisest. (Käibemaksuseadus 2015). Seega ei ole nendel ettevõtetel õigust ka sisendkäibemaksu tagasi küsida.

1.6. Meditsiiniteenuste maksuvabastusest käibemaksudirektiivis

Käibemaksudirektiiv 2006/112 (varasemalt Euroopa Nõukogu kuues direktiiv) määratleb oma peatüki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ artiklis 132, et Euroopa Liidu liikmesriigid vabastavad käibemaksust tehingud nagu haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused. Samuti määratleb ära 132 artikli esimese punkti c alampunktis, et käibemaksust on vabastatud ka meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele. (Käibemaksudirektiiv 2006)

Käibemaksudirektiivi mõju ulatub isegi väljaspoole Euroopa Liitu. Näiteks Ida-Euroopa riigid, kes on hiljuti ühinenud või soovivad ühineda Euroopa Liiduga, on muutnud oma käibemaksu süsteemi kuuenda direktiiviga ühilduvaks. Liikmesriikidel on kohustuslik kohaldada käibemaksu hõlmavad seadused käibemaksudirektiiviga. (Oldman ja Schenk 2007)

Seega sätestab ka käibemaksudirektiiv, et tervishoiuteenuseid pakkuvad kliinikud, sealhulgas refraktiivkirurgiaga tegelevad ettevõtted peaksid olema käibemaksust vabastatud. Direktiiv reguleerib ka, et tervishoiutöötajate poolt teostatavad teenused ei ole Euroopa Liidus käibemaksuga koormatud.

1.7. Sisendkäibemaks ja selle osaline mahaarvamine

Euroopa Kohus on erinevate kohtulahendite puhul korduvalt toonitanud, et kuna maksukoormuse mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu, siis peab olema see kohaldatud liikmesriikides ühtemoodi. Liikmesriigid võivad piirata

käibemaksu mahaarvamise õigust ainult käibemaksudirektiivis sõnaselgelt määratletud juhtudel. (Elling 2014)

Lasse Lehis on õpikus „Maksuõigus“ defineerinud sisendkäibemaksu nii: „Sisendkäibemaks on käibemaks, mille maksukohustuslane maksab teisele maksukohustuslasele kauba või teenuse ostmisel, samuti imporditud kauba eest tollile tasutud käibemaks ning pöördmaksustamise korras arvestatud käibemaks. Sisendkäibemaks peab olema arvestatud või tasutud kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse maksustatava käibe tarbeks, ettevõtlusega seotud KMS-i § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute tarbeks või välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks.“ (Lehis 2012)

Maksude liigitamise aluseks on aeg, maksu makstakse kas üks kord või tehakse seda perioodiliselt. Käibemaksu puhul on tegemist perioodilise maksuga ehk ettevõtjal lasub kohustus käibemaks iga kuu deklareerida ning tasuda. Maks tuleb deklareerida järgneva kuu 20. kuupäevaks ning ka tasuda samaks tähtajaks. Kui ettevõtte on registreeritud käibemaksukohustuslaseks, siis on ta kohustatud esitama käibedeklaratsiooni iga maksustamisperioodi kohta olenemata sellest, kas ettevõttel on tekkinud maksukohustus. (Elling 2014)

Käibedeklaratsiooni esitades deklareeritakse müügi käibe lisaks ka ettevõtluse jaoks kasutatud omatarve ja pöördmaksustamise korras maksustatav käive. Ettevõtted, kes on registreeritud käibemaksukohustuslaseks deklareerivad käibedeklaratsioonis ka nullmääraga maksustatud käivet ja maksuvaba käivet. Ettevõtted, kes on piiratud maksukohustuslased esitavad käibedeklaratsioonis ainult pöördmaksukohustuse aluseks olevat ostukäivet. (Lehis 2012)

Sisendkäibemaksu mahaarvamiseõigusega on seotud mitmed tingimused ja piirangud. Üheks piiranguks on, et mahaarvamiseõigus on ainult Eestis registreeritud käibemaksukohustuslastel. Käibemaksu ei saa maha arvata piiratud maksukohustuslased. Ettevõtetel võib tekkida kohustus tasuda käibemaksu kaupade importimisel või mõne muu vastava tehingu korral (näiteks teises liikmesriigist uue transpordivahendi soetamisel). Kuid see ei anna õigust sisendkäibemaksu tagasi küsida. (Kägi, Käibemaks 2004)

Tõnis Elling seletab oma õpikus „Käibemaks“ lisaks „ Kui Eesti maksukohustuslane tegeleb ettevõtlusega ka väljaspool Eestit ja soetab välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kaupu või teenuseid nii Eestist kui ka teisest riigis, siis saab ta oma Eestis tekkinud maksustatavalt käibelt arvutada käibemaksust maha arvata ainult selle ossa

sisendkäibemaksust, mille ta tasus Eestis soetatud kaupadelt või teenustelt. Maksukohustuslasel on võimalus teatud tingimustel välisriigist tagasi küsida seal soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasutud käibemaks. Kui isik on teise liikmesriigi maksukohustuslane, saab ta maha arvata selles riigis ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu.“ (Elling 2014)

Lisandunud väärtuse maksude haldamise kõige olulisemaks lüliks on sisendkäibemaksu mahaarvestamise täpsus. Antud valdkonnas on kõige rohkem maksuvaidlusi. Tulumaksu ja käibemaksu puhul tehakse mahaarvestamist erinevalt. Tulumaksul tehakse mahaarvamised tulust ning korrutatakse tulude ja kulude vahe maksumääraga. Seevastu käibemaksul arvestatakse müügikäibe maksusumma, seejärel arvestatakse maksusummast maha müügikäibe jaoks teistele ettevõtetele makstud käibemaks. Selle tulemusena tagatakse lisandunud väärtuse maksustamine. Kui arvestada iga müügiahela lüli poolt tasutud käibemaksude kogusumma, võrdub see kokku kauba või teenuse lõpphinnalt arvutatud käibemaksuga. Nii Eestis kui ka kogu Euroopa Liidus on kasutusel kaudse mahaarvamise meetod, mis tähendab, et lisandväärtust ei arvestata mitte otse, vaid maksusummade vahe kaudu. (Lehis 2012)

Kaudse meetodi eelis otsese meetodi rakendamise ees on, et viimane ei pruugi alati anda õigeid tulemusi. Seepärast otsustati kasutada kaudset meetodit. Kuna kõik ettevõtte tarbeks ostetud tooted või osutatud teenused ei ole käibemaksuga maksustatud, lisaks on eri toodete ja teenuste hulgas ka eri käibemaksusummasid. Sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on oluliseks reegliks, et ostja saab oma käibemaksukohustust vähendada ainult nii palju, kui maksavad ostetud kaupade ja teenuste eest käibemaksu müüjad. Oluliseks reegliks on, et kui tegemist on ettevõtete vahelise tehinguga, siis maksulaekumine annab kokku nulli. Kui kauba või teenuse müüja käibemaksukohustus suureneb, siis vastupidiselt ostja käibemaksukohustus väheneb ehk tegemist on korrespondeeruvuse põhimõttega. Siiski ei kehti sisendkäibemaksu mahaarvestamisel raamatupidamisarvestuses rakendatav tulude ja kulude vastavuse põhimõte. Põhjuseks, miks see nii on, sest käibemaksuga ei maksustata ettevõtja tulu. Sõltumata sellest, millal tooteid ja teenuseid tegelikkuses tulude eesmärgil kasutama hakatakse või millise perioodi jooksul kaupu majandustegevuseks kasutatakse, arvestatakse sisendkäibemaks maha kaupade või teenuste soetamise hetkel. Käibemaksuarvestuses ei toimu sarnast tegevust nagu kauba amortiseerimisel, et põhivara

soetamise kantakse ettevõtluses kasutatava põhivara kulud tuludest maha pikema aja jooksul. (Lehis 2012)

Sisendkäibemaksu osaline mahaarvestamine võib toimuda kahel võimalusel. Kui käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtte kasutab kaupu ja teenuseid üheaegselt maksuvaba ja maksustatava käibe teostamiseks, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamine alusel, kui suur on ettevõtte maksustatav käive. Sisendkäibemaks korrutatakse maksustatava käibe ja kogukäibe suhtega. Antud suhtarv arvestatakse eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Igakuises arvepidamises kasutatakse eelmise kalendriaasta käibe ja kogukäibe suhtarvu ning iga kalendriaasta lõpus arvestatakse uus suhtarv ja tehakse ümberarvutused. Kui ettevõtlusega on tegeletud vähem kui üks kalendriaasta, tuleb pöörduda taotluse alusel maksuhalduri poole, kes arvestades eelmise kalendriaasta maksustatavat käivet ja kogukäibe prognoositavat suhet määrab vajaliku suhtarvu. Suhtarvu tuleb ümardada alati üles täisprotsendini, et hoida ära suhtarvu rakendamise vajadus, kui ettevõttel on maksuvaba käivet väga väikeses summas. Kui suhtarvu arvestatakse, siis jäetakse käivete hulgast välja põhivara müük ja abistavate finantseeringute käive. (Lehis 2012)

„KMS-i §-s 33 on sätestatud meetodid sisendkäibemaksu mahaarvestamiseks. Siinjuures on oluline, kas sisendkäibemaks on otseselt seotud maksustatava või maksuvaba käibega. Maksukohustuslasel on ühel ja samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.“ kirjutab Tõnis Elling õpikus „Käibemaks“. (Elling 2014)

Proportsionaalne mahaarvestamise meetodit peetakse lihtsamaks, kuna selle puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogukäibe suhet kõikidelt ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt, mil käibemaks korrutatakse läbi käivete suhtarvuga. (Elling 2014)

Segameetodit ehk otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvestamise segameetodit kasutades arvutatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks saadud teenuse või soetatud kauba sisendkäibemaks. Kui toode on soetatud või teenus on osutatud maksuvaba käibe tarbeks, siis sisendkäibemaksu käibemaksust maha ei arvata. Maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks ostetud kauba või osutatud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha proportsionaalse mahaarvamise meetodi rakendamisel. Suhtarv, mis tekib maksustavalt käibelt ja kogukäibelt. Antud meetodil on kolm osa: maksustatav käive (sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus), maksuvaba käive (sisendkäibemaksu ei arvestata maha) ja suhtarvu rakendamine. Segameetodi puhul tuleb raamatupidamises kajastada eraldi

nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet. Oluline on pidada arvestust ka mõlema tarbeks soetatud kaupade ja teenuste üle. Segameetod küll vajab täpsemat arvepidamist, kuid on tihti kokkuvõttes maksumaksjale soodsam lahendus. (Elling 2014)

Käibemaksu osaline mahaarvamine tekib ka olukorras, kus maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii ettevõtluse tarbeks kui ka osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel. Peamiselt puudutab see äriühinguid, kelle tegevus ei ole täies ulatuses ettevõtlus (näiteks mittetulundusühingud, füüsilisest isikust ettevõtjad, avalik-õiguslikud isikud). KMS § 29 lõike 4 rakendamisel ei määratle seadus meetodeid ega valemeid, maksumaksja peab ise kauba või teenuse ettevõtluse tarbeks kasutatava osa eristama ning vastavalt sellele osale viima läbi sisendkäibemaksu mahaarvamise. Kui ettevõtte ei oska ise ettevõtluseks kasutatavat osa leida, siis on võimalus pöörduda abi saamiseks maksuhalduri poole, kes määrab täpsema sisendkäibemaksu mahaarvestamise korra. (Lehis 2012)

1.8. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud

„Üldjuhul peab iga ettevõtja sisendkäibemaksu mahaarvamisel igal üksikul juhtumil ise hindama ja otsustama, kas soetatud kaup või teenus on ettevõtlusega seotud, ning vastavalt määrama mahaarvatava käibemaksu ulatuse. Mõnel juhul võib see osutada liiga keerukaks ning seetõttu võib seaduseandja lihtsustamise huvides kehtestada mõned kululiigi jaoks sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu või piirangu (RKHK 3-3-2-85-03). Nii sätestabki käibemaksudirektiivi artikkel 176, et mingil juhul ei tohi lubada sisendkäibemaksu mahaarvamist luksuskaupadelt, meelelahutuselt ja vastuvõtukuludelt. Paljudes liikmesriikides on säilitatud varasemast ajast ka muid piiranguid kindlate kauba- või teenusegruppidega (näiteks sõiduautod) seotud sisendkäibemaksu mahaarvamisele.“ kirjutab raamatus „Maksuõigus“ Lasse Lehis. (Lehis 2012)

Lisaks märgib Lehis, et KMS-i § 30 keelab sisendkäibemaksu maha arvata külaliste vastuvõtuks ning töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud teenustelt ja kaupadelt. Erandiks on siinkohal töölähetused, millel on õigus mahaarvamist teha. Samad piirangud on kehtestatud ka tulumaksuga maksustamisel. Peamiseks erinevuseks on, et tulumaksuarvestuses on näiteks vastuvõtukuludel maksuvabad piirmäärad (juriidilistel isikutel 2% väljamakstud palkadest), siis sisendkäibemaksul on vastupidiselt mahaarvamine täielikult keelatud. Ettevõtlusega kaudselt seotud tegevusi ning meelelahutusliku sisuga kulutusi

loetakse vastuvõtukulude alla. Kui ettevõtte teeb lisakulutusi ettevõtluse tarbeks kauba või teenuse soetamisel, ei kuulu see vastuvõtukulude alla. Näiteks võib tuua, kui ettevõtte maksab kinni ostetud seadme paigaldaja sõidu- ja majutuskulud. (Lehis 2012)

Antud peatükk andis ülevaate käibemaksust, selle kohaldamisest ning mahaarvamisest. Kui arvestada, et tervishoiuteenuseid pakkuv refraktiivkirurgiakliinik on käibemaksuseaduse ning Euroopa kuuenda direktiivi järgi maksuvaba käibega, siis neil puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvestada. Kuna tervishoiuasutuses on tegemist sotsiaalset laadi tegevusega, ei ole ettevõttel õigus ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida. Ainus võimalus on ettevõttel sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata.

2. MEDITSIIINITEENUSTE KÄIBEMAKSUVABASTUST PUUDUTAVAD KOHTULAHENDID

Antud peatükis analüüsitakse kahte Euroopa Kohtuni jõudnud eelotsust. Mõlema lahendi puhul on tegemist meditsiini ettevõtetega, kes on osutanud oma patsientidele või nende lähedastele lisateenuseid. Euroopa Kohtu eelotsused annavad ülevaate, millised antud lahendite puhul välja toodud teenused on seaduslikult käibemaksust vabastatud ja millised mitte.

2.1. Euroopa Kohtu eelotsus: Skatteverket vs PFC Clinic AB

17. veebruaril 2012 küsis Rootsi kohus Högsta förvaltningsdomstolen Euroopa kohtult eelotsust Rootsi maksuamet ehk Skatteverket Euroopa Kohtult ja PFC Clinic AB kohtulahendi kohta. PFC Clinic AB on iluteenuseid pakkuv kliinik. „PFC viis läbi rindade suurendamist ja vähendamist, rindade korrigeerimist, kõhuplastikat, rasvaimu, näo korrigeerimist, kulmude tõstmist, silma-, kõrva- ja ninalõikusoperatsioone ning muid ilukirurgiateenuseid. Äriühing pakub ka selliseid raviteenuseid nagu püsiv karvaeemaldus fotoepilatsiooniga, naha fotonooendus, tselluliidiravi ning Botoxi ja Restylane'i ilusüstid. Eelotsusetaotluse kohaselt tehakse protseduure teatud juhtudel patsientidele, kes vajavad pärast haigusest, vigastusest või kaasasündinud füüsilisest puudest tervenemist ilukirurgilist ravi. Muudel juhtudel tehakse protseduure eelkõige tulenevalt patsiendi soovist muuta või parandada oma väljanägemist. Sõltumata nende eesmärgist ja meditsiinilisest seisukohast on need erinevad protseduurid eelotsuse taotluse esitanud kohtu arvates sarnased teenused ja neid võivad osutada samad isikud.“ (Skatteverket vs PFC Clinic AB 2013).

PFC Clinic AB tegi Rootsi maksuametile taotluse 2007. a maikuus vastava maksustamisperioodi kohta, kus taotles sisendkäibemaksu tagastamist. Skatteverket tegi otsuse taotluse rahuldamisest keelduda. Leiti, et PFC-l ei ole lubatud sisendkäibemaksu maha arvestada, kuna tegemist on ilu- ja taastuskirurgiaga, mis kujutab endast meditsiinilist abi.

Rootsi maksuameti vastus kliinikule oli, et tervishoiuteenused on maksust vabastatud, seega ei ole PFC-l ka õigust sisendkäibemaksu mahaarvestust teha. (Skatteverket vs PFC Clinic AB 2013)

Kuna pooled ühisele kokkuleppele ei jõudnud, kaebas PFC Clinic AB maksuameti otsuse edasi Stockholmi lääni halduskohtusse, kes kaebuse rahuldab. Kohtu otsuseks oli, et ettevõtte poolt pakutavad teenused ei kujuta endast meditsiinilist abi ning on ilu- ja taastusraviteenused. Skatteverket esitas appellatsioonikaebuse Stockholmi lääni teise astme kohtusse, kes rahuldab appellatsioonikaebuse, kuid ainult osaliselt. Teise astme kohtu vastuseks oli, et raviteenused, mis on olulised taastusraviks või psühholoogiliseks raviks ning on läbi viidud tervishoiutöötajate poolt, kellel on vastav eriluba, on maksuvabad. Maksuamet kaebas otsuse edasi Kõrgemasse Halduskohtusse, kes pöördus eelotsuse saamiseks Euroopa Kohtusse. Rootsi Kõrgem Halduskohus palus abi terminite tõlgendustele „meditsiinile abi“ ja „meditsiinilise abi andmine“. Peamiseks eesmärgiks oli välja selgitada, kas igasugust kosmeetilist ja kirurgilist sekkumist tervishoiutöötaja poolt loetakse meditsiiniliseks abiks või on oluliseks määrajaks hoopis protseduuri eesmärk. (Skatteverket vs PFC Clinic AB 2013)

Euroopa Kohtu kolmanda koja vastus Rootsi Kõrgemale Halduskohtule 21. märtsil 2013 oli, et lähtuda tuleb Nõukogu direktiivist 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (Skatteverket vs PFC Clinic AB 2013). Direktiivi artikli 132 lõike punktid b ja c määratlevad, et „Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud: haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused; meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele; (Euroopa Liidu Nõukogu 2006).

Direktiivi alusel andis Euroopa Kohus vastuseks:

- 1) sellised teenused, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis kujutavad endast ilukirurgiat või iluravi, kuuluvad mõistete „meditsiiniline abi“ ja „meditsiinilise abi andmine“ alla käibemaksudirektiivi kõnealuse artikli lõike 1 punktide b ja c tähenduses, kui nende teenuste eesmärk on diagnoosida, hooldada või ravida haigusi või tervisehäireid, samuti inimeste tervise kaitse, säilitamine või taastamine;

- 2) pelgalt see, kuidas iluravi protseduuri läbi tegev isik protseduurist aru saab, ei ole iseenesest määrava tähtsusega selle kindlakstegemisel, kas nimetatud protseduuril on ravialane eesmärk;
- 3) arvestades asjaolusid, et sellised teenused nagu põhikohtuasjas arutusel on, kas osutab või vastavad protseduurid viib läbi litsentseeritud meedik, või et selliste protseduuride eesmärgi teeb kindlaks nimetatud erialaspetsialist, võivad mõjutada selle hindamist, kas niisugused protseduurid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuuluvad vastavalt mõistete „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” alla direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b ja selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses;
- 4) selleks et hinnata, kas niisugused teenused nagu need, mis on arutusel põhikohtuasjas, on käibemaksust vabastatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide b või c alusel, tuleb arvesse võtta kõiki nimetatud lõike 1 punktides b või c esitatud nõudeid ja muid selle direktiivi IX jaotise 1. ja 2. peatüki asjassepuutuvaid sätteid, nagu artikli 132 lõike 1 punkti b osas nimetatud direktiivi artikleid 131, 133 ja 134. (Skatteverket vs PFC Clinic AB 2013)

Eelotsuse Skatteverket versus PFC Clinic AB vastuseks Euroopa Kohtust oli, et tegemist on maksuvaba teenusega. Kohtu hinnang PFC Clinic AB oli, et kui tegutsetakse oma kutsevaldkonnas ning väljaantud litsentsi piires, siis on tervishoiutöötaja poolt tervishoiu asutuses osutatud teenused maksuvabad

2.2. Euroopa Kohtu eelotsus: Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE vs Ypourgos Oikonomikon

17. septembril 2004 aastal esitati Euroopa Kohtusse eelotsuseks saamiseks kohtuasi Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE ja Ypourgos Oikonomikon (Kreeka rahandusminister) vahel. Euroopa Kohtu poole pöördumise põhjuseks oli kohtulahend, mis sai alguse, kui Kreeka juriidiliste isikute maksuamet kontrollis Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE 1992. ja 1993. aasta maksuperioode puudutavaid dokumente. Maksuamet avastas, et äriühing on pakkunud haiglas viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutamise teenust ning patsientide saatjatele toitu ja majutust. Maksuamet leidis, et antud teenuste osutamise puhul ei ole tegemist meditsiinilise teenusega ning seega määras

äriühingule nimetatud aastate eest parandatud maksusummad. (Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE 2005)

Ygeia kaebas otsuse Ateena esimese astme kohtusse ning apellatsioonikaebuse Ateena teise astme kohtusse. Ygeia väidab, et antud teenus aitab kaasa patsientide ravile ja sotsiaalsele heolule. Äriühing väidab, et haiglaravi vajavate patsientide jaoks on oluline nende lähedaste juuresolek ning samuti aitab see vähendada abipersonali töökoormust. Samuti väidetakse, et suhtlus välismaailmaga aitab kiirendada inimeste psühholoogilist paranemist ning vähendada patsiendi haiglakulusid. Mõlema astme kohtus jäi kaebus rahuldamata, kuna antud teenuseid peeti haiglaraviga otseselt mitte seotuks. Äriühing kaebas otsuse edasi ka Ateena kõrgemaisse halduskohtusse. Eelotsusega soovib Ateena kõrgeim halduskohus saada vastust küsimusele, kas vaidlust tekitavad teenused kuuluvad mõiste haiglaravi ning meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevuse“ alla. (Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE 2005)

Euroopa Kohtu kolmas koda leidis, et kohtupraktika kohaselt tõlgendatakse kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi kitsalt. Antud artikkel kaldub kõrvale üldprintsipiist, mis määratleb, et koheselt maksustatakse käibemaksuga kõik teenused, mida maksukohuslane on tasu eest teostanud. Antud direktiiv on välja töötatud, et välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine. Euroopa Kohus leidis, et direktiivi artikkel 13 A osa lõige 1 punkt b ei defineeri mõisteid haiglaravi ning meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus“. Siiski võib antud sätte sõnastusest tõlgendada, et see ei pea silmas teenuseid, mis ei ole otseselt seotud ei haiglaravi ega ka viimase poolt saadud meditsiinilise teenusega. Seega ei kuulu Ygeia poolt pakutavad televiisori ja telefoni teenused ning patsientide külastajate majutus ja toitlustus antud mõistete alla. Antud teenuseid osutatakse hoopis teenuse saajate haiglaravi või viimaste poolt saadud meditsiinilise abi suhtes kõrvalteenusena. Kuuenda direktiivi artikkel 13 A lõike 1 punktis b sätestatu ongi seotud meditsiinilise teenuse maksust vabastamiseks, et see ei muutuks oma maksumuse tõttu kättesaamatuks. Seega nimetatud direktiivi punkt sätestab, et maksuvabastuse eesmärgiks on üksnes nende teenuste osutamine, mis loogiliselt sobituvad meditsiiniliste teenuste hulka või on möödapääsmatud teraapia eesmärkide saavutamisel. Ainult selliste teenuste pakkumine võib mõjutada ravi hindasid. (Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE 2005)

Euroopa Kohtu vastuseks oli:

- 1) Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punktis b nimetatud isikute poolt haiglaravil viibivatele isikutele telefoni ja televiisori kasutada andmine ning nende saatjatele toidu ja voodikohtade pakkumine ei kujuta endast üldreeglina eespool viidatud sätte mõttes haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevust. See võib teisiti olla ainult siis, kui need teenused on möödapääsmatud haiglaravi ja meditsiinilise abiga taotletud teraapia eesmärkide saavutamiseks ning kui nende põhieesmärk ei ole teenida nende osutajatele lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.
- 2) Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kohtu menetluses olevate vaidluste konkreetsete asjaolude pinnal ning vajaduse korral asjaomastele patsientidele tehtud arsti ettekirjutusi arvestades teha kindlaks, kas osutatud teenused vastavad nendele tingimustele. (Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE 2005)

Euroopa Kohtu eelotsus Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE versus Ypourgos Oikonomikon vastuseks oli, et antud teenused, mida pakuti patsiendile ja tema lähedastele haiglas viibitud perioodi jooksul, ei ole maksuvabastusega. Euroopa Kohtu seisukoht oli, et teenused ei ole kuidagi seotud tervishoiutöötaja poolt pakutavate teenustega, mis võiksid olla tema Terviseameti tõendil. Seega ei saa neid lugeda maksuvabaks. Teenused, mis ei ole otseselt seotud patsiendi tervise parandamise või haiguse ägenemise peatamisega ei ole tervishoiu teenused. Samuti ei saa lugeda maksuvabastusega teenuste hulka patsiendi lähedastele osutatud teenuseid.

2.3. Antud kohtulahendid võrdluses refraktiivkirurgia teenust pakkuva silmakliinikuga

Kui analüüsida refraktiivkirurgiat pakkuvat silmakliinikut ja tema poolt osutatavaid teenuseid, võib järeldada, et nii optometri poolt läbiviidud uuring kui ka silmakirurgi teostatud protseduur on arvel õigustatult märgitud kui käibemaksuvaba teenus. Kuigi optometrist ei ole TTKS-i kohaselt tervishoiutöötaja, võib tema poolt osutatavat teenust

pidada otseselt seotud tegevuseks käibemaksudirektiivi mõistes, sest silmade uuring on lahutamatult seotud ning isegi möödapääsmatu kõrvalteenus, mis osutatakse patsiendile ja millela ei saaks sooritada põhiteenust ehk operatsiooni. Enne protseduuri läbib patsient väga põhjalikud silmauuringud. Uuringute läbiviimiseks on koolitatud optometristid. Kui antud teenust osutaksid silmaarstid, siis oleks protseduuri hind veelgi kõrgem ning veel suuremale hulgale patsientidest kättesaamatum.

Protseduuri ise viivad läbi tervishoiutöötajad ehk silmaarst ja protseduuri õde. Seega on mõlema teenuse maksuvabastus õigustatud. Samas aga puudub kliinikul soetatud teenustelt ja kaupadelt (peamiselt seadmetelt) õigus sisendkäibemaksu tagasi küsida, sest väljund on maksuvaba ja seda ei ole võimalik ka opsiooni korras maksustada.

3. REFRAKTIIVKIRURGIA UUE UURINGUKESKUSE VALIKUD NING TASUVUS

Käesoleva bakalaureusetöö eelnevates peatükkides vastati püstitatud uurimisküsimusele, et uuritud refraktiivkirurgiakliinik on nii KMS-i kui ka käibemaksudirektiivi määratluste järgi maksuvaba käibega ettevõtte. Samuti sai eelneva teooria ja ka kohtulahendite analüüsi järgi selgeks, et kui antud kliinikus teostavad silmauuringuid ja protseduure tervishoiutöötajad on teenused kliendile maksuvabad. Kuna hetkel tegeleb antud ettevõtte ainult maksuvaba käibega, siis puudub silmakliinikul sisendkäibemaksu mahaarvestamise õigus.

3.1. Probleemi kirjeldus ning uuringute põhjendus ja meetodika

Ettevõtte tegeles kuni käesoleva aasta märtsikuuni ainult refraktiivkirurgia silmauuringute ja protseduuridega. Kuna Eesti turg on väike ning refraktiivkirurgiakliinikuid on turule lisandunud ning ühel hetke võib tekkida olukord, kus uuritud kliinik ei pruugi enam ainult ühte tüüpi teenuste pakkumisega olla jätkusuutlik. Seetõttu on ettevõtte võtnud eesmärgiks oma teenuste valikut laiendada. Bakalaureusetöös uuritud kliinik alustas 10 aastat tagasi refraktiivkirurgia uuringutele lisaks ka laste silmauuringutega ning nii otsustati pöörduda sama uuringutüübi juurde tagasi. Lasteuuringute teostamine lõpetati 9 aastat tagasi, kuna refraktiivkirurgia patsientide osakaal suurenes ning viimast tüüpi uuringute teostamine oli ettevõttele kasumlikum. Täna, 10 aastat hiljem, on needsamad lapsed, kes 2005 aastal silmauuringutest osa võtsid, nüüdseks saanud täisealisteks ning külastanud kliinikut uuesti, et läbida refraktiivkirurgia protseduur.

Kuna tegemist on maksustatud toodetega ja maksustatav käive prognoosi kohaselt ületab aastas 16000 eurot, siis ettevõttel tekib kohustus registreerida end käibemaksukohustuslaseks ning õigus maksustatava käibe jaoks soetatud kaupadelt/teenustelt sisendkäibemaks maha arvata. Kuna uuritava ettevõttel on ka maksuvaba käivet, tekitab see

sisendkäibemaksu osalise mahaarvestamise õiguse. Lisaks sisendkäibemaksu osalisele mahaarvestamisele on antud peatükis uuritud ka ettevõtte rahavoogusid ning arvatud puhasnüüdiväärtused (edaspidi nimetatud NPV) juhul, kui ettevõtte uus filiaal tegeleks ainult ühte tüüpi uuringutega – laste silmauuringutega (edaspidi nimetatud I alternatiiv) või tegeletakse nii uuringute kui ka prillimüügiga (edaspidi nimetatud II alternatiiv).

Enim kasutavad ettevõtted uute projektide kasumlikkuse hindamisel puhasnüüdisväärtuse meetodit. NPV meetod arvestab projekti eluiga, aastaseid rahavoogusid ning esialgset investeeringut projekti. Kui NPV väärtus on suurem kui 0, tasub projekt vastu võtta. Negatiivse NPV korral tuleks projekt kõrvale jätta. (Lin ja Shih 2005)

Puhasnüüdisväärtuse arvutamise valem on:

$$NPV = C_0 + \frac{C_1}{1+i} + \frac{C_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{C_n}{(1+i)^n}$$

C_0 – esialgsed kulud

C_n – projekti aastane rahavoog

n – projekti eeldatav kestus

i – diskonteerimismäär (Gray ja Harvey 1997)

Antud valemit on kasutatud peatükis 3.5 arvestamaks välja NPV väärtust, otsustamaks, kas kavandatud uuringukeskus avada või mitte ning milline alternatiividest oleks parim.

3.2. Refraktiivkirurgiakliiniku uue uuringukeskuse idee ja vajalikkus

Antud bakalaureusetöös uuritud refraktiivkirurgiakliiniku eesmärk järgneva aasta jooksul on laiendada oma spetsialiteeti ning pakkuda endiselt väga professionaalsete ja uudsete diagnostikaseadmetega silmauuringuid. Kui eelnevalt tegeleti ainult refraktiivkirurgia patsientidega, siis alates selle aasta märtsist alustati esimese lisauuringu tüübiga. Uuritud silmakliinikus teostatakse nüüdseks ka nägemisuuringuid lastel. Kuna silmakliinikus on kasutusel ainult kolm nägemisuurimise kabinetti ning laste silmauuringud osutusid arvatust menukamaks, on ettevõtte sunnitud oma uuringuruumid ümber planeerima või laienema.

Esiolguvalt prognoositi, et kliinik suudab hetkel olemasolevate tingimuste juures teenindada 50 last kuus ehk uuringuid teostatakse viiel päeval kuus. Tegelikuses on kujunenud hoopiski, et kui refraktiivkirurgia uuringute arvelt avati uusi lasteuuringute aegu lisaks veel 50, siis isegi 100 uuringut kuus osutus liiga väheseks ning ootejärjekorrad venivad

kuni 2 kuu pikkuseks. Vahemärkuseks võib lisada, et antud teenus populariseerus väga minimaalse reklaami toel. Ainus turunduslik meede, mida kasutati, oli uudiskirja laiali saatmine olemasolevale kliendibaasile. Hetkel on kliiniku kliendibaasiks ligi 20 000 patsienti. Antud refraktiivkirurgiakliiniku eesmärk on, et ootejärjekorrad ei tohi olla pikemad kui 2 kuni 3 nädalat. Seega tuleb, kas laiendada samades ruumides, mis on kahjuks võimatu või rentida uued ruumid ning avada lisaks lasteuuringute keskus.

Ameerika optometristide assotsiatsiooni reeglite järgi tuleks lastel nägemist kontrollida kohe pärast sündi, kuue kuu vanuselt, kolmeaastaselt ning enne kooli minekut. Kooliealised lapsed peaksid nägemiskontrollis käima iga kahe aasta tagant. Lapsed, kellel on nägemise või silmadega probleeme või nad kuuluvad riskigruppi, neil tuleks nägemist monitoorida tihedamini. (Gilmartin ja Harvey 2004).

2015. aasta 1. jaanuari seisuga oli Eesti rahvastiku arv 1 312 300 inimest. 2014. aastal sündis Eesti Vabariigis ligi 13 700 last, mis on rahvaarvust 1,04 % (Statistikaamet, Eesti rahvaarv vähenes eelmisel aastal 2015). 2011. a rahvaloenduse andmete järgi on Eestis 0-14-aastaste laste osakaal kogurahvastikust 15% (Statistikaamet, Laste osatähtsus rahvastikus väheneb 2012).

Seega, kui võtta aluseks Ameerika optometristide assotsiatsiooni ettekirjutus, tuleks laste nägemist kontrollida enne kooli jõudmist vähemalt 4 korda. Samas ei ole Eestis mitte ühtegi seadust ega reeglit, mis sätestaks, millal ja kuidas lastel nägemist tuleks kontrollida. Seega võib eeldada, et 2014. aastal sündinud lastest on vähesed käinud esimese 6 kuu jooksul nägemiskontrollis. Seega peaksid 2015. aastal nägemisuuringutel osalema ligi 13 700 kuni aastat last. Võttes arvesse, et lastel tuleks silmi kontrollida enne kooliminekut veel 3 korda, teeb see ainuüksi 2014. aastal sündinud laste silmauuringuid kokku veel 41 100 uuringut. Kui võtta arvesse, et Eestis oli 2011. aasta seisuga rahvastikust 15% lapsi, on nende koguarvuks ligikaudu 200 000 last, siis sihtgrupp on väga lai.

Uuritud refraktiivkirurgiakliiniku senist lasteuuringute statistikat (tabel 1) vaadates on näha, et ligikaudu 20% lastest, kes on silmakontrollis käinud, kutsutakse kas tagasi silmaarsti vastuvõtule ja väljastatakse prilliretsept või jäetakse jälgimisele. Jälgimisele jäetakse laps kas kuueks kuuks või üheks aastaks. Selle aja möödudes kutsutakse laps uuesti uuringutele, et jälgida, kas müoopia on arenenud või amblüopia taandunud.

Tabel 1. 3 kuu jooksul teostatud lasteuuringute arv

Kuu	Teostatud lasteuuringute arv	Korduvuuringule kutsutud	Jälgimisele jäetud
Märts	96	10	5
Aprill	109	12	8
Mai ¹	84	7	3

Allikas: autori koostatud

Tabel 1 toob välja lasteuuringute arvud kuude lõikes. Kui eelnevalt oli mainitud, et kliinik suudab vabade uuringuruumide arvelt teostada 50 uuringut kuus, siis tabel 1 näitab, et uuringuid on teostatud rohkem ning järelkult on seda tehtud refraktiivkirurgiateenuste arvelt. Tabel toob välja ka täpsed arvud, kui palju lapsi on jäetud jälgimisele ning kui suur osa neist on kutsutud tagasi korduvale visiidile. Aprillikuus teostatud uuringud sisaldavad ka märtsis korduvale uuringule kutsutud lapsi. Sama skeem jätkub ka järgnevatel kuudel.

3.3. I alternatiivi tasuvuse hindamine

Bakalaureusetöö käigus uuritud refraktiivkirurgiakliinik suudab vabade uuringuruumide arvelt hetkel vastu võtta 50 lasteuuringut kuus, mis teeb kogu aasta lõikes 600 uuringut. Kui arvestada, et nõudlus on oluliselt suurem, on ettevõttel mõistlik teostada oluliselt rohkem uuringuid. Kuna ettevõttel ei ole võimalik antud ruumides laiendada ega ka ruume ümber paigutada, siis on vajadus luua lisafiliaal lasteuuringuid teostava keskuse näol.

Lasteuuringuid teostab lastespetsialist, kes on erialalt meditsiiniõde. Kõik tema poolt läbi viidud uuringute tulemused vaatab üle silmaarst, kes annab klientidele tagasisidet ning vajadusel suunab edasisele ravile. Kuna teenust osutavad tervishoiutöötajad, on see lõpptarbijale käibemaksuvaba. Kui uuringuid teostaks optometrist, kes ei ole tervishoiutöötaja, tuleks teenuse hinnale lisada 20%-line käibemaks. Kui silmaarst töötleb läbi ka kõik optometrismi teostatud lasteuuringud, siis on teenus patsiendile käibemaksuvaba.

Hetkel on lasteuuringute hinnaks 29 eurot, mis on arvestatud turu keskmist hinda järgides. Antud kliinik ei tee koostööd Eesti Haigekassaga ning seetõttu on teenus tasuline. Paljud silmakliinikud pakuvad ka 5 eurose visiiditasu kõrval tasulisi visiite, mille maksumuseks on enamasti 30 kuni 50 eurot. Kuna Haigekassa lepingumaht on väike, on see

¹ Tabelis 1 on kajastatud uuringul osalenud laste arv seisuga 25.05. 2015

on põhjuseks, miks ravijärjekorrad väga pikaks muutuvad. See aga on uuritud silmakliiniku põhitõdede vastu, kuna teenust soovitakse pakkuda kliendile võimalikult kiiresti ja väga head kvaliteeti pakkudes.

Kui arvestada, et lasteuuringute teostaja suudab päevas uurida kümne lapse nägemist, teeb see keskmise töötatud kuu jooksul 210 uuringut (aluseks on võetud 168 töötundi pikkune kuu). Tabelist 1 on näha, et koheselt kutsutakse tagasi uuringutele ligikaudu 11% lastest, teeks see uue uuringukeskuse ühe kuu uuringute koguarvust 25 uuringut. Seega uusi uuringuid võetakse vastu 185. Hetkel on võtnud ettevõtte seisukoha, et järeluuringud kuni 6 kuu jooksul on kliendile tasuta. Seega kuu käive oleks 29 eurose uuringu korral 5365 eurot, kui arvestada, et lasteuuringuid teostab ainult üks spetsialist ja ühes kabinetis. Tasulise teenuse puhul ei saa eeldada, et avades uues silmakliiniku filiaalis kaks lasteuuringute kabinetti, oleks mõlemad kabinetid 100%-lise täituvusega. Seega tuleb lisafiliaalis teostada kas teist tüüpi uuringuid või lisaks pakkuda muid nägemisega seotud tooteid, näiteks prilliraamid ja optilised prilliklaasid.

Antud silmakliinik soovib laieneda ning rendib selle tarbeks uued ruumid eeldusel, et uuringute suurema huvi kasvades oleks võimalik kabinette ümber paigutada. Ümberplaneerimise käigus lisaseinte paigaldamisega oleks võimalik ühe kabineti asemel samale pinnale paigutada kaks nägemisuuringute ruumi. Ettevõtte on võtnud eesmärgiks omafinantseeringuga uuringukeskus avada, lisafinantseeringut pangalaenu näol ei ole plaanitud. Uuringukeskuse jaoks vajalikud ruumid renditakse, seadmed ostetakse välja. Ruumid on plaanitud rentida Kawe Plaza hoone 1. korrusel Tallinnas. Ruumide pindala on 118 m², ruutmeetri hinnaks on 25 eurot ruutmeeter ehk rendikulu on 2950 eurot, millele lisandub käibemaks. Kõrvalkulud (väljaarvatud internett ja valveteenus) on 4,5 eurot ruutmeetri kohta. Interneti- ja valveteenuste kuluks on kokku arvestatud 176 eurot.

Senise kliiniku praktika juures loetakse seadmete keskmiseks elueaks 5 aastat. Lõputöös uuritud kliinikul on seadmeid, mis on amortiseerunud ka kiiremini ning seetõttu välja-vahetatud või on kasutusele võetud uuem ning kaasaegsem tehnika, mille mõõtmistulemused on täpsemad. Samas on ka seadmeid nagu näiteks vaateväljauuringute aparaat, mis pärast 5 aastast kasutamist endiselt töökorras on. Need on põhjused, miks on arvestatud uues uuringukeskuses kasutatavate seadmete elueaks 5 aastat.

Tabel 2. Esialgne investeering uuringukeskusesse I alternatiivi puhul (eurodes)

	Soetusmaksumus	Käibemaks	Soetusmaksumus käibemaksuga
Foropter koos tooliga	5000	1000	6000
Visustabel	1500	300	1800
Prooviklaaside kohver koos prooviraamiga	500	100	600
Refraktomeeter	4500	900	5400
Plusoptix	5000	1000	6000
Funduskaamera 3Nethra	7000	1400	8400
Topograaf PentaCam	40 000	8000	48 000
Icare	3500	700	4200
2 sülearvutit	1600	320	1920
Ruumide rent	2950	590	3540
Sisustus	20 000	4000	24 000
Kommunaalid	707	141	848
Esialgsed kulud kokku			102 308

Allikas: autori koostatud

Kuna ettevõtte ei ole registreeritud käibemaksukohustuslane, aga soetab teisest liikmesriigist kaupa suuremas summas kui 10000 euro eest kalendriaastas, siis tekib ettevõtte kohustus end registreerida piiratud käibemaksukohustuslaseks. Piiratud käibemaksukohustuslased peavad soetuselt tasuma Eestis 20 % käibemaksu, aga neil puudub õigus sisendkäibemaksu tagasi küsida. Kuna tabelis 2 toodud kaheksa esimest seadet (foropter koos tooliga, visustabel, prooviklaaside kohver koos prooviraamiga, refraktomeeter, Plusoptix, funduskaamera 3Nethra, topograaf PentaCam ja Icare) soetatakse teisest liikmesriigist (arvel VAT 0%), siis Eestis tekib soetamisel käibemaksukohustus ehk tasutav käibemaks kajastatakse soetusmaksumuses. Seega esialgne investeering uude uuringukeskusesse oleks 102 308 eurot.

Antud näite kohaselt tegutseb uuringukeskus kui refraktiivkirurgiakliiniku filiaal, kus pakutakse endiselt ainult tervishoiutöötajate poolt läbi viidavaid teenuseid. Seega on tema käive maksuvaba ning teenuste hindadele käibemaksu ei lisata. Ettevõtte teeniks oma tulu laste silmauuringutelt aastas keskmiselt 64 380 eurot.

Tabel 3. Uuringukeskuse rahakäive aastast I alternatiivi puhul (eurodes)

Rahakäive	Käibemaksuga	Käibemaksuta	Käibemaksu arvestus
Silmakontrolli teenus	64 380 (maksuvaba käive)	64 380	
Sissetulekud kokku	64 380	64 380	
Väljaminekud			
Tööjõukulud	-48 684	-48 684	
Rahakäive	Käibemaksuga	Käibemaksuta	Käibemaksu arvestus
Ruumide rent	-42 480	-35 400	-7080
Kommunaalkulud	-10 181	-8 484	-1696,8
Kulud raamatupidamisele	-120	-100	-20
Väljaminekud kokku	-101 465		
Rahajäägi muutus	-37 085		

Allikas. autori koostatud

Rahakäibe tabelist 3 on näha, et rahajäägi muutus on negatiivne. Isegi, kui prognoositavalt oleks võimalik viienda aasta lõpus seadmete ja sisustuse müügist saada 27 300 eurot (30%-se soetusmaksumusest), ei muuda see investeeringut tasuvaks (vt tabel 4).

Tabel 4. Uuringukeskuse rahakäive I alternatiivi puhul aastate lõikes(eurodes)

Aasta	0	1	2	3	4	5
Esiagne investeering	-102 308					
Rahakäive aastast		-37 085	-37 085	-37 085	-37 085	-37 085
Lõpetav rahavoog						+27 300
Kokku aastane rahakäive	-102 308	-37 085	-37 085	-37 085	-37 085	-9785

Allikas: autori koostatud

Negatiivsete rahavoogude baasil, ilma NPV-d arvutamata, saab öelda, et alternatiiv I, kus uus uuringukeskus tegeleb ainult ühte tüüpi silmauuringutega, investeeringuna ei ole tasuv.

Seega avatav silmakliinik peaks lisaks ühte tüüpi uuringute teostamisele pakkuma veel erinevaid teenuseid või tooteid. Kuna ligikaudu 20% lastest vajab korduvuuringuid ning paljudele neist kirjutatakse välja prilliresept, siis on jõutud järeldusele, et selle asemel, et saata kliendid edasi mujale prillipoodi, oleks neile ise prille müüa.

3.4. II alternatiivi tasuvuse hindamine

Arvestades, et müopia (lühinägelikkuse) osakaal rahvastiku seas aina tõuseb, siis tulevikus on prillikandjaid tänapäeval oluliselt rohkem näha. Elie Dolgini avaldatud artiklist võib leida, et Ida-Aasias on ligi 90% lastest ja noortest täiskasvanutest lühinägelikud. Lõuna-Korea pealinnas Soulis on 96,5% 19-aastastest noortest meestest miinusprillide kandjad. Müopia hüppeline kasv hakkab jõudma ka Põhja-Ameerikasse ja Euroopasse. Teaduslikud uuringud on näidanud, et müopia peamiseks teguriks on, et lapsed ei viibi enam piisavalt õues ning kasutavad liialt palju nutiseadmeid ning nende õppetöö kestab liiga kaua. Päikesevalgus stimuleerib dopamiini vallandumist silmapõhja, mis hoiab ära silma kasvamise. Lühinägelikkuse peamiseks põhjuseks on, et inimese silm on liiga pikk. (Dolgin 2015)

Kui Eesti laste igapäeva toimingud ei muutu ning nad ei veeda välitingimustes rohkem aega, siis on suur tõenäosus, et ka siinsetel lastel müopia osakaal kasvab ehk on rohkem lapsi, kes prille vajavad. Kui me võtame aluseks Statistikaameti 2011 aruande, et Eestis elab ligi 200 000 last ning kui prognoosida Eestile sama olukorda kui Ida-Aasias, et tulevikus kannab 90% lastest kannab prille, teeb see kokku 180 000 noort prillikandjat.

Kui võtta eesmärgiks tänase päeva ja arvestades, et 20% lastest ehk 25 last kuus ostab oma prillid antud uuringukeskuse prillipoest, mis teeb aastaseks müügi koguseks 300 prillipaari. Lisaks on arvestatud, et avades eraldi lasteuuringute keskuse, kus müüakse ainult lasteprille, on prognoositav, et päevas müüakse 3 paari prille lisaks antud uuringukeskuses silmi kontrollinud lastele. See teeb aastas lisaks ligikaud 756 prillipaari ning aastaseks prillide müügiarvuks kokku on 1056 prilli. Arvestades, et keskmiselt maksavad Eesti turul peegeldumisvastase pinnakattega plastikklaasid 50 eurot (autori 2014 aastal läbi viidud uuring) ning laste prilliraamide müügihinnaks on arvestatud keskmise sisseostuhinna järgi 85 eurot, teeb see prillide maksumuseks 135 eurot. Seega prillide müügi käive kuus oleks 11 880 eurot ning aastakäive 142 560 eurot.

Kuna prillid on alandatud käibemaksumääraga 9% ning ettevõtte maksustatav käive ületab aastas 16 000 euro piiri, peab kliinik registreerima end käibemaksukohustuslaseks. Kuna teatud teenused ettevõttes on maksuvaba käibega ning prillide müük käibemaksustatud, tekib ettevõttel käibemaksukohustus ning sisendkäibemaksu osalise mahaarvestamise õigus.

Tabelis 5 nähaolevate prilliraamide sisseostuhinnana on arvestatud selle aasta veebruarikuus ettevõttesse ostetud prilliraamide keskmist hinda ning korrutatud see prognooside järgi sisseostetud prilliraamide kogusega. Tegemist on 118 ruutmeetrise üüripinnaga, millel asuvad silmauuringute kabinet, silmauuringute tarbeks kasutatavate masinate ruum ning üldkasutatavad ruumid, jääb registratuuri pindalaks ligikaudu 50 ruutmeetrit. Selline ruum võimaldab teha väljapanekut ligi 800 prillipaarile. Prilliraamide suuremates kogustes tellimine toimub 2 korda aastas, seega esialgse hinnangu järgi tuleks ettevõttel tellida esialgu korraga 1300 prillipaari.

Kuna prognoositavalt käive kokku (käibemaksuta) on 195 169 eurot, sealhulgas prillide müügist saadav käive 130 789 eurot, siis maksustatava käibe osakaal kogukäibest on 67%. Seega, kui edaspidi rakendatakse sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist, siis arvestatakse proportsiooniga 67%. Alljärgnevates tabelites 5 ja 6 on arvestatud sisendkäibemaksu nii otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi kui ka proportsionaalse mahaarvamise meetodiga ning võrreldakse saadud tulemusi. Selgitatakse välja kumma meetodi rakendamine on antud ettevõtte puhul kasulikum. Kuna seadmete soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamist ei tehta (kasutatakse 100% maksuvaba käibe jaoks), siis sisendkäibemaksu ümberarvestust igaaastaselt põhivara puhul teha ei tule.

Tabel 5. Esialgne investeering uuringukeskusesse II alternatiivi puhul (eurodes)

	Soetusmaksumus	Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod	Proportsionaalse mahaarvamise meetod	Soetusmaksumus käibemaksuga
Foropter koos tooliga	5000			6000
Visustabel	1500			1800
Prooviklaaside kohver koos prooviraamiga	500			600
Refraktomeeter	4500			5400
Plusoptix	5000			6000

	Soetusmaksumus	Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod	Proportsionaalse mahaarvamise meetod	Soetus- maksumus käibemaksuga
Funduskaamera 3Nethra	7000			8400
Topograaf PentaCam	40 000			48 000
Icare	3500			4200
2 sülearvutit	1600	$320 \cdot 0,67 = 214$	$320 \cdot 0,67 = 214$	1920
Ruumide rent	2950	$590 \cdot 0,67 = 395$	$590 \cdot 0,67 = 395$	3540
Sisustus	20 000	$4000 \cdot 0,67 = 2680$	$4000 \cdot 0,67 = 2680$	24 000
Prilliraamid	36 400		$2195 - 3276 = -1081^2$	36 400
Kulud kokku				146 260
Tagastatav sisendkäibemaks		-3289	-2208	
Esialgseks investeeringuks vajaminev summa otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit kasutades				142 971
Esialgseks investeeringuks vajaminev summa proportsionaalse mahaarvamise meetodit kasutades				144 052

Allikas. autori koostatud

Antud tabelist 5 on näha, et laste silmauuringute keskuse loomise kulutused on suured, kuna seadmed on hinnalised ning korraga tuleb suur investeering teha prilliraamide sisseostuks. Ettevõtte esialgsed kulud uue uuringukeskuse loomiseks on segameetodit kasutades 142 971 eurot ja proportsionaalset mahaarvamist kasutades 144 052 eurot. Kui võrrelda sega- ja proportsionaalset meetodit, on tabelist näha, et ettevõtte peaks eelistama segameetodit, kuna tagastatava sisendkäibemaksu summa on 1081 euro võrra suurem. Sama summa ulatuses on segameetodit kasutades ka ettevõtte esialgseteks investeeringuteks vajalik summa väiksem.

Tabelis 6 on kuludesse arvestatud ka igal aastal juurde tellitavad prilliraamid. Kui aastas müüakse 1056 prillipaari, siis igal kevadel ja sügisel tellitakse juurde ca 600 prilliraami. Arvestades, et laste prilliraami keskmine sisseostuhind on 28 eurot, teeb see aastaseks prilliraamide kuluks 33 600 eurot.

² pöördmaksustamisel ainult 67% mahaarvamine toob soetamisel käibemaksu tasumise kohustuse.

Tabel 6. Uuringukeskuse rahakäive aastast II alternatiivi puhul (eurodes)

Rahakäive	Käibemaksuga	Käibemaksuta	Käibemaksu arvestus	
			Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodil	Proportsionaalse mahaarvamise meetodil
Prillide müük	142 560	130 789	11 771	11 771
Silmakontrolli teenus (maksuvaba käive)	64 380 (maksuvaba käive)	64 380		
Sissetulekud kokku	206 940	195 169	11 771	11 771
Väljaminekud:				
Tööjõukulud	-48 684	-48 684		
Ruumide rent	-42 480	-35 400	$7080 \cdot 0,67 = 4744$	$7080 \cdot 0,67 = 4744$
Kommunaalkulud	-10 181	-8 484	$1697 \cdot 0,67 = 1137$	$1697 \cdot 0,67 = 1137$
Prilliraamid	-33 600	-33 600		$3024 \cdot 0,67 = 2026$
Prilliklaasid	-5985	-5491	494	$494 \cdot 0,67 = 331$
Kulud raamatupidamisele	-120	-100	$20 \cdot 0,67 = 13$	$20 \cdot 0,67 = 13$
Tasutav käibemaks			5383	7223
Väljaminekud kokku segameetodiga	-142 401			
Väljaminekud kokku proportsionaalse meetodiga	-144 241			
Rahajäägi muutus segameetodiga	64 539			
Rahajäägi muutus proportsionaalse meetodiga	62 699			

Allikas. autori koostatud

Tabelist 6 on näha, et segameetodit kasutades on ettevõtte prognoositav rahajäägi muutus suurem kui proportsionaalse meetodi korral. Käive silmauuringute ja prillide müügist oleks 206 940 eurot ning ettevõttes täiendav positiivne rahavoog 64 539 eurot. Tabelis 7 on arvestatud uuringukeskuse aastased rahakäibed segameetodil.

Tabel 7. Uuringukeskuse rahakäive aastate lõikes II alternatiivi puhul segameetodit kasutades (eurodes)

Aasta	0	1	2	3	4	5
Esiagne investeering	-142 971					
Rahakäive aastast		+64 539	+64 539	+64 539	+64 539	+64 539
Lõpetav rahavoog						+63 700
Kokku aastane rahakäive	-142 971	+64 539	+64 539	+64 539	+64 539	+128 239

Allikas: autori koostatud

NPV arvutamisel on kasutatud diskontomäära 12%. Ka tabelis 7 on arvestatud, et viienda aasta lõpuk müüakse seadmed ja sisustus järelturul 30%-se soetusmaksumuse hinnaga. Lõpetav rahavoog 5-ndal aastal on kokku 63 700 eurot, seadmete müügist 20 100 ning sisustuselt 7200 eurot ning prilliraamide müügist vabanev tulu oleks 36 400.

Tabel 8. Uuringukeskuse rahakäive aastate lõikes II alternatiivi puhul proportsionaalset meetodit kasutades (eurodes)

Aasta	0	1	2	3	4	5
Esiagne investeering	-144 052					
Rahakäive aastast		+62 699	+62 699	+62 699	+62 699	+62 699
Lõpetav rahavoog						+64 781 (km kohustus väheneb 1081€ lisaks, esialgsetest kuludest)
Kokku aastane rahakäive	-144 052	+62 699	+62 699	+62 699	+62 699	+127 480

Allikas: autori koostatud

$NPV_{\text{segameetod}} = -142\,971 + 64\,539/(1+12\%)^1 + 64\,539/(1+12\%)^2 + 64\,539/(1+12\%)^3 + 64\,539/(1+12\%)^4 + 128\,239/(1+12\%)^5 = 125\,823$ eurot.

$$\text{NPV}_{\text{proportsionaalne meetod}} = -144\,052 + 62\,699/(1+12\%)^1 + 62\,699/(1+12\%)^2 + 62\,699/(1+12\%)^3 + 62\,699/(1+12\%)^4 + 127\,480/(1+12\%)^5 = 118\,722 \text{ eurot.}$$

Nii sega- kui otsemeetodi puhul arvestatud NPV-d on positiivsed, kuid kuna segameetodi aastased rahavood ning NPV väärtused on suuremad, on meetod antud ettevõtte jaoks kasumlikum.

3.5. Järeldused ja ettepanekud

Autori hinnangul tasub refraktiivkirurgiakliinikul avada uus uuringukeskus juhul, kui seal osutatakse teenusena nii maksuvaba käibega silmauuringuid, kui ka müüakse käibemaksustatud tooteid prillide nõol. Sisendkäibemaksu osaliseks mahaarvamiseks sobib segameetod, mis võimaldab lisaks 67%-lisele proportsionaalsele mahaarvestusmeetodile ka maksustava käibe tarbeks soetatud toodete/teenuste 100%-lise sisendkäibemaksu mahaarvamise. Kuigi antud meetodit loetakse üldjuhul keerukamaks, on see antud ettevõtte näitel kasulikum.

Ettevõttele on kasulik lisateenuse pakkumine ka oma kliendibaasi täiendamiseks. Senine silmakliiniku kogemus näitab, et peamiselt tulevad lastega nägemisuuringutele lapsevanemad, kes ise prille kannavad. Väga head teenust pakkudes võivad nemad ise hetkel või nende lapsed tulevikus osutada refraktiivkirurgi protseduuri patsientideks.

KOKKUVÕTE

Käesolevas bakalaureusetöös keskendus autor varasemast kogemusest ja huvist lähtuvalt refraktiivkirurgiaga tegelevate ettevõtete käibemaksuvabastusele. Pealkirjast ja püstitatud kesketest uurimisküsimusest lähtuvalt oli töö eesmärgiks välja selgitada, kas refraktiivkirurgiaga tegelevad silmakliinikud on tervishoiuasutused ning kas nende poolt osutatavatele teenustele kehtib käibemaksuvabastus ning hinnata kliiniku laienemise võimalusi sealjuures arvestades sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise.

Lõputöö eesmärkide täitmiseks kasutati erinevaid kirjandusallikaid ning õigusakte, samuti ka kahte erinevat kohtulahendit ning uuritud kliiniku avaldatud andmeid. Tänu neile oli võimalik püstitatud uurimisküsimustele vastata.

Teoreetilises osas selgitati lahti käibemaksu olemus, 0%-lise käibemaksu ja maksuvaba käibe erinevused. Välja toodi ka, milliste kaupade ja teenuste puhul on võimalik maksuvabastusest loobuda ning kuidas sisendkäibemaksu osaliselt maha arvestada. Lisaks on esimeses peatükis lahti selgitatud tervishoiuteenuseid reguleerivad seadused ning direktiiv. Kuna tervishoiuteenust pakkuvad kliinikud on sotsiaalse sisuga ettevõtted, siis nemad ei või maksuvabastusest loobuda, kuna on oht, et sellisel juhul muutub teenus lõpptarbija jaoks kättesaamatult kalliks. Kuid seda tüüpi erakliinikutel on õigus ettevõtluse tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest segameetodi või proportsionaalse otsemeetodi järgi sisendkäibemaksu tagasi arvestada, kui nad on registreeritud kui käibemaksukohustuslased.

Teises peatükis analüüsiti kahte tervishoiuteenuse käibemaksuvabastuse kohaldamist puudutavat Euroopa Kohtu eelotsust ning nende võrdlust refraktiivkirurgiaga tegelevate silmakliinikute osutatavate teenustega. Antud peatükk andis vastuse, et refraktiivkirurgia silmakliinik pakub oma teenuseid seaduslikult maksuvabalt. Oluliste piirangutena on lõputöös välja toodud, et teenused on maksuvabad, kui neid osutab tervishoiutöötaja või neid osutatakse tervishoiuasutuses Terviseametis registreeritud teenuste valdkonnas. Lisaks vastati käesolevas töös küsimusele, et optometrist, kes ei ole tervishoiutöötaja, võib pakkuda teenust

tervishoiuasutuses käibemaksuvabalt, kui tema poolt osutatav teenus on möödapääsmatu kõrvalteenus.

Kolmandas peatükis anti ülevaade bakalaureusetöös uuritud refraktiivkirurgia silmakliiniku laienemise alternatiividest ning tasuvuse hindamisest. Uuritud silmakliinik on tihedas konkurentsivõrgus ning juhtkond võttis vastu otsuse teenuseid laiendada ning esmalt alustada lasteuuringute tüübiga. Kui ettevõtte tegeleks uut uuringukeskust luues ainult ühte tüüpi silmauuringutega, siis sel juhul ei oleks antud filiaal jätkusuutlik, kuna rahavood näitasid, et uuringukeskus oleks jätkuvalt kahjumis. Kui ettevõtte müüks klientidele lisaks antud uuringutüübile tootena ka prille, mis on 9%-se alandatud käibemaksumääraga, siis rahavoogude ning NPV arvutuse põhjal tasuks uuringukeskusesse investeerida. Antud peatükis arvestati välja ka, et uuritud erakliiniku jaoks on sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodina kasulikum segameetod, kuna see võimaldab maksustatava käibe (prillide müügi) tarbeks soetatud kaupadelt/teenustelt 100%-liselt sisendkäibemaksu maha arvata ning suurema osa uuringukeskuse käibest moodustab maksustatav käive. Välja arvestati, et maksustatava käibe osakaal kogukäibest on 67%, mis annab õiguse samas proportsioonis sisendkäibemaksu maha arvata ka üldkuludelt. Samas aga näiteks prilliklaaside ostul on ettevõttel õigus 100% sisendkäibemaksu maha arvata.

Edasisteks uuringuteks soovib autor antud teema huvilistel põhjalikumalt uurida terve ettevõtte rahavoogusid ning lisaks esimesele lisauuringu tüübile analüüsida ka võimalikke muid alternatiive ja nende NPV-d.

Autorit hinnangul on püsitatud eesmärgid täidetud ning töö pakub põnevat lugemist ka teistele maksundusest huvitatud üliõpilastele ja refraktiivkirurgiaga tegelevatele praktikutele.

VIIDATUD ALLIKAD

- TNK Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 2. augusti 2007. a maksuotsuse nr 12-5/286 tühistamiseks nr 3-3-1-3-09. Riigikohtu halduskolleegium. 05.03.2009.
- Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE versus Ypourgos Oikonomikon 16. juuni 2004.a liidetud kohtuasjade nr C-394/04 ja C-395/04 eelotsuseks. Euroopa Kohtu kolmas koda. 1.12.2005 <http://old.eu-rlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0394:ET:HTML> (4. märts 2015)
- Dolgin, E. (2015). The myopia boom. – *Nature*, no. 519, pp. 276 – 278.
- Eesti rahvaarv vähenes eelmisel aastal. Statistikaamet. 16.01.2015
<https://www.stat.ee/90778>
- Elling, T. (2014) Käibemaks. Tallinn.
- European Union EU VAT rates. Avalara VATlive 14. märts.2015
<http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>.
- Gallagher, M. (2005). Benchmarking tax systems - *Director*, 1.mai 2005, pp. 125-144.
- Gray, S., Campell R. H. (1997). Valuation of Cash Flows II Investment Decisions and Capital Budgeting http://people.duke.edu/~charvey/Classes/ba350_1997/vcf2/vcf2.htm.
- Gilmartin, B., Harvey, W. (2004) Paediatric Optometry. Philadelphia: Elseiver Limited.
- Kägi, K. (2004) Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
- Kägi, K., Võimre, U. (2007) Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
- Käibemaksudirektiiv. Vastu võetud Euroopa Nõukogus 28. november 2006. a - 2006/112/EÜ
- Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10. detsember 2003. a - RT I, 2003, 82, 554
- Laste osatähtsus rahvastikus väheneb. Statistikaamet. 1.06.2012.
<https://statistikaamet.wordpress.com/2012/06/01/laste-osatahtsus-rahvastikus-vaheneb/>
- Lehis, L. (2012) Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura.

- Lin, T, Shih, T-L. Applying Real Options And The Maximum NPV Rule To Market Entry/Exit Strategies. *Asia-Pacific Journal of Operational Research*, no. 22, pp. 71-83.
- Martín, J., Torsten, F. Input VAT recovery in Latin America: credit where it is due - *International Tax Review. Indirect Taxes* no. 16, pp 38-41.
- Oldman, O., Schenk, A. (2007). *Value Added Tax A Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press.
- Tammert, P. (2005) *Maksundus*. Tallinn: OÜ Aimwell.
- Tervishoiuteenuste korraldamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 9. mai 2001. a - RT I, 2001, 50, 284
- Tikk, J. (2008). *Finantsarvestus*. Tallinn: kirjastus Valgus.
- Skatteverket vs PFC Clinic AB 8. veebruar 2012.a liidetud kohtuasjas nr C91-12 eelotsuseks. Euroopa Kohtu kolmas koda. 21.03.2013 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:62012CJ0091&from=EN> (4. märts 2015)

SUMMARY

APPLICATION OF VAT EXEMPTION FOR MEDICAL SERVICES AND EXPANSION EFFECTIVENESS ASSESSMENT OF A REFRACTIVE SURGERY CLINIC REGARDING PARTIAL DEDUCTION OF INPUT VAT

Kadri Altküla

Hereby the author of the bachelor thesis based on her own previous experience and her private interest has focused on value added tax (VAT) exemptions of enterprises of refractive surgery clinics. According to the headline of the thesis and the main questions in focus the main goal of this bachelor thesis is to ascertain whether the refractive surgery clinics are medical care institutions and whether the services provided by refractive surgery clinics applies VAT exemptions. The author also evaluates the possibilities of refractive surgery clinic to expand its business taking into account the partial input VAT deduction.

The author has used various literary sources and legal acts, as well as two European Court decisions and available data of refractive surgery clinic in question. All previously mentioned resources were important to find the key solutions to the questions stipulated in the bachelor thesis.

In theoretical part of the thesis the author explains the nature and essence and differences of value added tax, 0% value added tax and value added tax exemptions. It is also described what in kind of services the service provider can waive the tax exemptions and how to partially deduct of input value added tax. The author has also given brief overview of health care laws and European Union directive. Since the medical and health care institutions and clinics are social enterprises then they can not waive their right of tax deductions, since

there may be a threat that in that case the services may become too expensive for the consumer. Although if the clinics are registered as VAT obligatory then they has right proportionally to combine direct calculation or proportional deduction of tax in case of providing services or goods.

In second chapter of the thesis the author has analysed two of the European Court preliminary conclusions about the exemption of VAT in case if providing medical care services and whether they are applicable in case of refractive surgery clinics. The chapter gives final certainty that the refractive surgery clinic provides its services without VAT according to the best practice and the valid law. It is explained that the services are tax free if the service provider has medical education and the services are provided in health care institution that are registered in National Health Care Institution. As well, the optometrist may provide services in medical care institution tax free if his or hers services are unavoidable and necessary ancillary service.

In third chapter the author describes the overview and possibilities of expanding the business of refractive surgery clinic in question and its alternatives and profitability. The refractive eye surgery clinic strikes intense competition and the management board of the clinic has decided to expand the activities of the clinic and to provide more services additionally. The first new service line includes children eye studies. But if the clinic would open a branch of the company only to provide such children eye study services then it would not be profitable and economically reasonable, as the cash flow statement declares that the branch would be in deep losses. If the company would decide to sell additionally classes and medical sunglasses with 9% VAT rate then the cash flow statement and net present value calculations show that there might be rationale and profitable decision for the company. It is also calculated that the combine method is more reasonable since it allows deduct input tax from the taxable turnover (sale of glasses) in the rate of 100% and it is known that most of the turnover of the future branch is taxable. The author has made calculations that show that at least 67% of whole turnover is taxable and thereof if gives right to deduct input tax from the general business costs. However the company would have right to deduct input tax in the amount on 100% in case of purchase of spectacle lenses.

In future researches the author suggest to review the whole cash flow and financial data of the company as well as consider other alternatives besides the branch of children eye research studies and their net present value.

According to the authors believe the goal established in these thesis is fulfilled and the work in general provides interesting reading for other students and persons who are interested in taxation of refractive surgery services or other similar services.