

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merje Vabrit

FS050

**PÖÖRDMAKSUSTAMISEGA SEOTUD
PROBLEEMIDE ANALÜÜS LÄHTUVALT EESTI JA
EUROOPA LIIDU ÕIGUSEST**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, BAC

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: Juuni, 2008
Töö pealkiri: Pöördmaksustamisega seotud probleemide analüüs lähtuvalt Eesti ja Euroopa Liidu õigusest	
Töö autor: Merje Vabrit	allkiri:
<p>Käesolev lõputöö pealkirjaga „Pöördmaksustamisega seotud probleemide analüüs lähtuvalt Eesti ja Euroopa Liidu õigusest” on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 39 leheküljest, sealhulgas üks lisa. Töös on kasutatud 16 allikat, millele on ka viidatud.</p> <p>Lõputöö eesmärk on lahti seletada pöördmaksustamise olemus ja analüüsida, kas pöördkäibemaksu kohaldamine riigisisestele tehingutele on Eestis vajalik ja mõistlik. Probleem antud lõputöö teema puhul on selles, et siseriikliku pöördmaksustamise mõju pole Eestis keegi teadustöö tasemel hinnanud.</p> <p>Uurimismeetodina kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Analüüsimaks riigisisestele tehingutele rakendatava pöördmaksustamise vajalikkust ning eeliseid ja puuduseid kasutas töö autor Maksu- ja Tolliameti ametnikega läbiviidud küsitlusi.</p> <p>Analüüsides siseriikliku pöördmaksustamise eeliseid ja puuduseid jõudis autor järeldusele, et Eestis ei peaks riigisisestele tehingutele pöördmaksustamist kohaldama. Kuigi siseriikliku pöördmaksu rakendamine vähendaks mõningaid käibemaksupettuseid ning annaks eelise ostjale, toob see endaga kaasa ka probleeme. Suhteliselt tõenäoline on, et tekivad uued käibemaksupettused teistes valdkondades. Autor on seisukohal, et riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamine muudaks praeguse süsteemi märkimisväärselt keerukamaks, kuid erilisi eeliseid see kaasa ei tooks.</p>	
Võtmesõnad : pöördmaks, ühendusesisesed tehingud, piiratud maksukohustuslane, siseriiklik pöördmaksustamine	
Keywords : reverse charge, intra-community transactions, tax payment of persons with a limited liability, intra-state reverse charges	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud:	
Juhendaja allkiri:	

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	4
1. LIIKMESRIIKIDEVAHELINE PÖÖRDMAKSUSTAMINE	6
1.1. Pöördmaksustamise olemus ja eesmärk.....	6
1.2. Ühendusesisesed tehingud, mille puhul rakendatakse pöördmaksustamist.....	10
1.2.1. Ühendusesisene kauba soetamine	10
1.2.2. Paigaldatava ja kokkupandava kauba ost.....	13
1.2.3. Kolmnurktehing	14
1.2.4. Teenused, mille käibe tekkimise koht on Eesti.....	15
1.3. Piiratud maksukohustuslase pöördmaksukohustus	18
2. SISERIIKLIK PÖÖRDMAKSUSTAMINE.....	21
2.1. Eesti siseriikliku pöördmaksustamise ajalugu	21
2.2. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise eesmärk ja eelised.....	24
2.3. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise võimalikud probleemid.....	29
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
LISA 1. Küsimustik	39

SISSEJUHATUS

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Käibemaksuga koormatakse kaupade ja teenuste lõpptarbijat. Ettevõtjad on ainult käibemaksu kogujad. Käibemaks peab olema neutraalne maks, mis tähendab, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Ei tohi tekkida käibemaksu kumulatsiooni ega alusetuid maksuvabastusi, kuna need võivad anda mõnele ettevõttele konkurentsi eelise ja see takistab vaba ettevõtlust. Käibemaks toimib lisandunud väärtuse maksuna – iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt. Lisaks lisandväärtuse maksuna eksisteerib ka pöördkäibemaks.

Lõputöö teema on aktuaalne sellepärast, et siiani on pöördmaksustamist kasutatud ainult liikmesriikide vahelistel tehingutel, kuid nüüd on võimalik pöördmaksustamist rakendada ka riigisisestele tehingutele.

Probleem antud lõputöö teema puhul on selles, et siseriikliku pöördmaksustamise mõju pole Eestis keegi teadustöö tasemel hinnanud. Lõputööga tahetakse uurida, millised probleemid võivad tekkida, kui hakatakse kasutama lisaks praegusele pöördmaksustamise korrale ka riigisisest pöördmaksustamist. Kas saavutatakse soovitud eesmärk - käibemaksupettuste vähenemine?

Lõputöö eesmärk on lahti seletada pöördmaksustamise olemus ja analüüsida, kas pöördkäibemaksu kohaldamine riigisisestele tehingutele on Eestis vajalik ja mõistlik. Lõputööga proovib autor välja selgitada, mida selline uuendus Eestile kaasa tooks. Selleks analüüsitakse siseriiklikku pöördmaksustamise eeliseid ja puuduseid.

Töö hüpotees on, et siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine ei ole vajalik ega mõistlik, kuna see ei lahenda probleeme, mille pärast seda tahetakse rakendada.

Antud lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis kirjeldatakse liikmesriikidevahelist pöördmaksustamist. Tuuakse välja pöördmaksustamise mõiste ning eesmärk. Lisaks kirjeldatakse ühendusesiseseid tehingud, mille puhul pöördmaksustamist rakendatakse: ühendusesisest kauba soetamist, paigaldatava või kokkupandava kauba ostmist, kolmnurktingut ning teenuseid, mille käibe tekkimise kohaks on Eesti. Samuti kirjeldatakse pöördmaksukohustust piiratud käibemaksukohustuslase puhul.

Teises peatükis analüüsitakse siseriiklikku pöördmaksustamist, kas selle rakendamine oleks vajalik, millised on rakendamise põhjused ning milliseid probleeme see endaga kaasa võiks tuua. Samuti tuuakse välja Eesti siseriikliku pöördmaksustamise ajalugu – Eestis rakendati siseriiklikku pöördmaksustamist kasvava metsa ja metsamaterjali ning sellega seotud teenuste soetamisel.

Antud teema kirjutamisel kasutatakse käibemaksualaseid allikaid. Lisaks käibemaksualastele raamatutele tuginetakse Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaaridele. Siseriikliku pöördmaksustamise analüüsimisel kasutatakse peamiselt erinevaid Euroopa Komisjoni arvamusi ja raporteid. Lisaks tuginetakse ka Portugali tehtud uuringule, kus analüüsitakse siseriikliku pöördmaksustamise mõju. Samuti kasutatakse erinevaid Eesti maksuseaduseid, Euroopa Liidu direktiive ja teemat puudutavaid internetilehekülgi. Uurimismeetodina analüüsimeks riigisisestele tehingutele rakendatava pöördmaksustamise vajalikkust ning eeliseid ja puuduseid kasutas töö autor Maksu- ja Tolliameti ametnikega läbiviidud küsitlusi.

1. LIIKMESRIIKIDEVAHELINE PÖÖRDMAKSUSTAMINE

1.1. Pöördmaksustamise olemus ja eesmärk

Pöördmaksustamiseks nimetatakse olukorda, kus kaubalt või teenuselt tekib käibemaksu tasumise kohustus ostjal mitte müüjal. Maksukohustus tekib ostjal juhul, kui tal on kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number teises liikmesriigis kui müüjal.¹

Pöördmaksustamise puhul lasub maksu arvestamise kohustus kauba või teenuse saajal, kuid käive tekib siiski kauba või teenuse müüjal². Seega, kui kauba või teenuse müüja ning ostja on registreeritud maksukohustuslasena erinevates liikmesriikides, siis tekib käibemaksu tasumise kohustus kauba või teenuse ostjal. Juhul, aga kui kauba või teenuse ostja ei ole registreeritud maksukohustuslaseks, siis tal maksukohustust ei teki.

Olukorras, kus tehinguid teostatakse erinevate liikmesriikide käibemaksukohustuslaste vahel vastutavad maksukohustuse täitmise eest nii ostja kui ka müüja. Müüjal on kohustus veenduda selles, kas ostja on teises liikmesriigis käibemaksukohustuslane või mitte. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri puudumisel peab müüja ise tehingule lisama oma asukohariigi määraga käibemaksu.³ Eesti isiku jaoks on üldjuhul soodsam rakendada pöördmaksustamist, kuna käibemaksumäärad on enamustes Euroopa riikides kõrgemad kui Eestis. Samuti ei teki pöördkäibemaksu kohustusest ettevõtja jaoks reeglina reaalselt maksukohustust, kuna arvestatud käibemaksu saab samal käibedeklaratsioonil ka sisendkäibemaksuna maha arvata⁴. Pöördmaksu näol on tegemist siis ettevõtja jaoks

¹ Arula, K. 2005. Maksuviidad 2006. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 67

² Pulk, S. Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust. <http://www.neti.ee/cgi-bin/cache?query=p%F6%F6rdmaksustamine&alates=0&url=http%3A%2F%2Fwww.bilanss.ee%2Fcgi-bin%2Fweb%2Findex.cgi%3Faction=viewnews%26id=506> 31.03.2008

³ Arula, K. 2005. Maksuviidad 2006. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 67

⁴ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 20 <http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

sisendkäibemaksu eriliigiga ning lõpptarbijale on see sarnaselt impordikäibemaksule ühekordne otsene maks.

Enne Euroopa Liiduga liitumist oligi pöördmaksustamise asemel impordikäibemaks. Alates Euroopa Liiduga liitumisest nimetatakse impordiks aga ainult ühenduse välistest riikidest kauba toimetamist Eestisse. Seega tuli võtta kasutusele uus regulatsioon ühenduse siseste kaupade soetamisele ja teenuste saamisele – pöördkäibemaks.

Varasema seaduse kohaselt oli teenuse impordiga tegemist siis, kui Eesti maksukohustuslane sai teenuse mitteresidendilt, välja arvatud juhul, kui teenust saadi mitteresidendi Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Nendeks teenusteks oli näiteks reklaamiteenus, tööjõu vahendamine, vallasasja üürile andmine ning intellektuaalse omandi õiguse üleandmine.⁵ Seega oli varasem regulatsioon üsna sarnane praegusega.

Kehtivas käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) on pöördkäibemaksukohustus sätestatud paragrahvi 3 lõikes 4, kus on märgitud, et maksukohustuslane peab maksma käibemaksu KMS § 10 lõikes 2 loetletud teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslane; Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena; kauba soetamiselt soetajana kolmnurktingus ning lisaks ka eelpool nimetatava kauba soetamiselt või teenuse saamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.

Säte, mille kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tasuda käibemaksu ka eraldi nimetatava kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud rakendub näiteks juhul, kui tegemist on Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenuse või Eestis korraldatava ürituse teenuse saamisega välisriigi maksukohustuslaselt.⁶

⁵ Lehis, L., Lind, K. 2003. Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu:OÜ Casus, lk 149

⁶ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 20
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

Püsiva tegevuskoha mõiste tõlgendamiseks võetakse aluseks tulumaksuseaduses sätestatud mõiste. Selle kohaselt on püsiv tegevuskoht igasugune koht, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis, sealhulgas filiaal; juhtimiskeskus, kontor, tehas või töökoda; ehitusplats, ehitus-, seadmestamis- või montaažitööde koht; koht, kus toimub loodusvara uurimine või kasutuselevõtmine, samuti nendega seotud järelvalve tegevus ning koht, kus toimub teenuste osutamine, sealhulgas juhtimis- ja konsultatsiooniteenused.⁷ Välisriigi isikult saadud kaubalt või teenuselt tekib Eesti maksukohustuslasel pöördmaksukohustus järelikult ainult siis, kui välisriigi isikul puudub eelpool nimetatud püsiv tegevuskoht Eestis.

Välisriigi isikul, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, tekib Eestis maksustatav käive ning kui käibe maht ületab 250 000 krooni, mis on maksukohustuslasena registreerimise piirmäär, peab ta ennast registreerima käibemaksukohustuslaseks ning käibemaks tuleb tal seega ise arvestada ja tasuda Eestis. Juhul, kui käive jääb alla 250 000 krooni ning välisriigi isik ei ole ka vabatahtlikult ennast käibemaksukohustuslaseks registreerinud, ei saa ta kauba müümisel või teenuse osutamisel hinnale käibemaksu lisada. Samuti ei teki kauba ostjal või teenuse saajal sellise tehingu osas pöördmaksukohustust.⁸ Seega on väga oluline, et Eesti maksukohustuslane kauba või teenuse saamisel välisriigi isikult kontrolliks müüja staatust. Kui müüjal on püsiv tegevuskoht Eestis, siis ei teki ostjal käibemaksu tasumise kohustust.

Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ (edaspidi direktiiv) on pöördmaksukohustus märgitud artiklis 194, kus on sätestatud, et käibemaksu on kohustatud tasuma kauba või teenuse saaja juhul, kui maksustatavaid kaupu tarnib või teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub. Artiklis 196 on eraldi välja toodud, milliste teenuste puhul pöördmaksukohustus tekib ning artiklis 197 on kirjeldatud tingimusi, millal kauba saajal on kohustus käibemaksu tasuda. Sarnaselt Eesti KMS-ga peab olema tegemist ühendusesisese kauba soetamisega, kusjuures on oluline, et kaubatarne saaja on maksukohustuslane liikmesriigis, kus kaupu tarnitakse.

⁷ Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 316 § 7 lg 1

⁸ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 21
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

Pöördmaksustamise eesmärgiks on edendada kaupade vaba liikumist ning teenuste osutamist ning lihtsustada liikmesriikidevahelist ettevõtlust⁹. See lihtsustab piiriüleseid tehinguid, kuna kauba või teenuse müüjal ei teki registreerimiskohustust Eestis, samuti ei pea välisriigi maksukohustuslane käibemaksu Eestis deklareerima. Samas aga tagatakse pöördmaksustamisega käibemaksu tasumine Eestis, kui siin tekib maksustatav käive.

Mida laiemalt võimaldab riik pöördmaksustamist, seda lihtsam ja väiksemate kuludega on välisriigi ettevõtjal võimalik võõrandada kaupu ja osutada teenuseid teises liikmesriigis. Eestis on kehtiv laia pöördmaksustamise põhimõte ehk maksukohustuslasel on kohustus tasuda käibemaksu ka eraldi nimetatata kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud, kuid kellel tekib antud tehingu osas Eestis maksustatav käive.¹⁰

Kõikides liikmesriikides aga ei kehti laia pöördmaksustamise põhimõte ning võib juhtuda, et mõne teenuse või kauba puhul teises liikmesriigis pöördmaksukohustust ei teki. Näiteks rakendatakse Lätis ja Tšehhis pöördmaksustamist ainult intellektuaalsetele teenustele, muudele teenustele pöördmaksustamist ei kohaldata. Samas aga Saksamaal, Hollandis ning Taanis on kehtiv laia pöördmaksustamise mõte, kuigi Taanis ei kohaldata pöördmaksustamist ehitusteenustele. Lisaks sellele on erisusi ka selles küsimuses, kas pöördmaksustamist on võimalik rakendada, kui teenuse osutaja on registreeritud teenuse saaja riigis maksukohustuslasena. Näiteks Eestis, Slovakkias, Sloveenias ning Suurbritannias ei ole sellisel juhul võimalik pöördmaksustamist rakendada, kuid näiteks Belgias, Austrias, Hispaanias, Portugalis, Ungaris ja Saksamaal on see võimalik.¹¹

Seega on Eesti maksukohustuslasel soovitatav kontrollida, kuidas toimub pöördmaksustamine erinevates Euroopa Liidu liikmesriikides, et mitte maksustamisel eksida. Autor on aga seiskohal, et vältimaks probleeme, mis võivad tekkida ühendusesisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamisel, tuleks pöördmaksustamise regulatsiooni Euroopa Liidu liikmesriikides ühtlustada. Autori arvates võiks kõikides liikmesriikides kehtestada üldise pöördkäibemaksu kohustuse, mille

⁹ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 21
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

¹⁰ Tingas, R. Teenuste pöördmaksustamine on ELis harmoniseerimata.
<http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/1146> 31.03.2008

¹¹ Sama

kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tasuda käibemaksu ka eraldi nimetamata kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud, kuid kellel tekib antud tehingu osas teises liikmesriigis maksustatav käive. See välistaks probleemid, kus maksumaksja ekslikult ei rakenda pöördmaksu, kuna ei ole kursis teise riigi seadusandlusega.

1.2. Ühendusesisesed tehingud, mille puhul rakendatakse pöördmaksustamist

1.2.1. Ühendusesisene kauba soetamine

Kauba ühendusesiseseks soetamiseks nimetatakse olukorda, kus kaup soetatakse teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ning see toimetatakse ka teisest liikmesriigist Eestisse¹². Direktiivis on kaupade ühendusesisene mõiste selgitatud artiklis 20, mille kohaselt on see sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja lähetab või veab kaupade soetajale teise liikmesriiki, kusjuures on oluline, et kaubad soetatakse ettevõtluse eesmärgil.

Kauba ühendusesisesel soetamisel rakendatakse pöördkäibemaksukohustust, mis tähendab, et käibemaksu arvestab ja tasub kauba soetaja. Arvestatud käibemaksu saab deklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata ning reaalselt käibemaksu maksmise kohustust üldjuhul ei teki, väljaarvatud juhul, kui kaup soetati mitteettevõtluse tarbeks.¹³

Ühendusesisese kauba soetamise puhul tekib käive liikmesriigis, kust kaup välja toimetati, kuid käibemaksu arvestamine ja maksmine toimub liikmesriigis, kuhu kaup toimetati. Müüja kohaldab 0% käibemaksumäära ning ostjal on kohustus tehingu pealt käibemaksu arvestada.¹⁴ Eestis tuleb kohaldada üldjuhul 18% käibemaksumäära, 5% on soodusmäär ning see kehtib näiteks ravimite soetamisel teisest liikmesriigist.

¹² Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259. § 8 lg 1

¹³ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 45

¹⁴ Samas, lk 46-47

Pöördmaksustamise rakendamiseks on kehtestatud arvetele kindlad reeglid, mis tagavad ülevaate tehingu pooltest ja võõrandatud kaubast¹⁵. Pöördmaksustamise puhul tuleb lisaks teistele nõuetele märkida arvele ka kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number. Lisaks on vaja märkida ka viide: nullmäära rakendamise aluseks on ostja kohustus ühendusesiseselt soetamiselt arvestada pöördmaks.¹⁶

Kauba ühendusesisesel soetamisel esineb ka kaks tingimust:

- Kaup soetatakse teise liikmesriigi maksukohustuslaselt.

Juhul, kui kauba müüja ei ole teises liikmesriigis maksukohustuslane, siis ei arvestata selliselt tehingult käibemaksu üheski riigis. Antud juhul kehtib samasugune loogika nagu Eesti-siseste tehingute puhul. Kui Eesti maksukohustuslane ostab kaupa mittemaksukohustuslaselt ei teki samuti käibemaksukohustust.

- Kaup toimetatakse teisest liikmesriigist Eestisse.

Juhul, kui Eesti maksukohustuslane soetab kauba näiteks Inglismaalt ning toimetab selle Lähti, ei nimetata seda kauba ühendusesiseseks soetamiseks. Samuti ei tule sellist tehingut Eesti käibedeklaratsioonis kajastada ning käibemaksu tasuda Eestis.¹⁷

Oluline on, et tehingu tegemisel oleksid täidetud mõlemad tingimused. Vastasel juhul ei saa tehingut lugeda ühenduse siseseks soetamiseks ning üldjuhul ei saa rakendada ka pöördkäibemaksu.

KMS paragrahvis 8 lõikes 3 on välja toodud tehingud ja toimingud, mida ei käsitata kauba ühendusesisese soetamisena:

- kauba ajutine toimetamine Eestisse teenuse osutamiseks, sealhulgas vallasasja toimetamine Eestisse üürile või rendile andmiseks või võtmiseks;
- kauba ajutine toimetamine Eestisse kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;

¹⁵ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 47

¹⁶ *Samas*, lk 205, 207

¹⁷ *Samas*, lk 48-51

- vallasasja ajutine toimetamine Eestisse tööks vallasasjaga, välja arvatud juhul, kui vallasasi toimetatakse Eestisse selle ühendusest väljatoimetamise eesmärgil;
- Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt;
- kauba toimetamine Eestisse kaugmüügiks;
- kauba, välja arvatud uue transpordivahendi soetamine füüsilise isiku poolt isiklikuks otstarbeks;
- kauba soetamine maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt alla 160 000 krooni aastas;
- kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes rakendab kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorda oma maksukohustuse arvestamisel teises liikmesriigis;
- kauba soetamine soetaja poolt kolmnurktingus;
- võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektrienergia toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse;
- kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse selle ühendusest väljatoimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustatakse teises liikmesriigis ja kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul, arvates kauba Eestisse toimetamisest;
- kauba toimetamine Eestisse, kui see kaup oli toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- vallasasja toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse, kui vallasasi oli Eestist toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt tööks vallasasjaga.

Eelpool nimetatud tehinguid ja toiminguid küll ei loeta ühendusesiseseks kauba soetamiseks, kuid see ei välista pöördmaksukohustuse tekkimist. Näiteks tasub käibemaksu ostja Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamisel teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ning kauba soetamisel soetaja poolt kolmnurktingus.

1.2.2. Paigaldatava ja kokkupandava kauba ost

Paigaldatav või kokkupandav kaup käibemaksuseaduse paragrahv 2 lõike 3 punkti 2 kohaselt on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.

See tähendab seda, et müüjal kaasneb kauba müügiga kohustus ise või enda nimel osutada paigaldamise või kokkupanemise teenust. Lisaks sellele on oluline veel see, et kaup võõrandatakse ning paigaldatakse või pannakse kokku teises liikmesriigis. Samuti tuleb tähelepanu pöörata paigaldamise või kokkupanemise teenuse osakaalule kogu tehingu suhtes. Nimelt, kui paigaldamise või kokkupanemise teenuse maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest on tegemist paigaldatava või kokkupandava kaubaga. Juhul, kui sellise teenuse maksumus on alla 5 protsendi kogu tehingu maksustatavast väärtusest on tegemist tavalise kauba müügiga.

Näiteks, kui Läti maksukohustuslane müüb Eesti maksukohustuslasele kaupa, mille hind on 20 000 krooni ning kokkupanemisteenus hind on 400 krooni. Antud juhul on kokkupanemise teenuse maksumus 2 protsenti kogu tehingu maksustatavast väärtusest, seega ei ole tegemist paigaldatava ega kokkupandava kaubaga, vaid tavalise kauba müügiga.

Erinevates riikides võib protsentuaalne piirmäär olla erinev või hoopiski puududa. Peamine on aga see, et lähtutakse põhimõttest, et kui paigaldamise või kokkupanemise teenuse osatähtsus on ebaoluline, siis ei pea eriregulatsiooni rakendama, see tähendab, et tegemist ei ole paigaldatava ega kokkupandava kaubaga, vaid tavalise kauba müügiga.¹⁸ Tavalise kauba müügi korral tekib käive kauba lähteriigis, kuid maksustatakse sihtkohariigis. Paigaldatava ja kokkupandava kauba korral aga tekib käive kauba lähteriigis, samuti toimub seal ka maksustamine sarnaselt muu ühendusesisese kaubaga. See tähendab seda, et kui ostja on käibemaksukohustuslane, siis rakendatakse pöördmaksustamist. Olukorras, kus ostja ei ole käibemaksukohustuslane pöördmaksustamist rakendada ei saa ning müüjal on kohustus kauba paigaldamise või kokkupanemise riigis ennast

¹⁸ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. september 2006, lk 12
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

käibemaksukohustuslaseks registreerida. Seejärel peab ta tehingult ise käibemaksu arvestama ja selle ka tasuma.

1.2.3. Kolmnurktehing

Kolmnurktehingu mõiste on sätestatud käibemaksuseaduses paragrahv 2 lõikes 8, mille kohaselt on see kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi käibemaksukohustuslase vahel, kusjuures täidetud peavad olema järgmised tingimused:

- esimese liikmesriigi maksukohustuslane võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele, kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele;
- kaup toimetatakse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki;
- maksukohustuslane, kes kolmnurktehingus on edasimüüjaks, ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;
- käibemaksu tasub kolmnurktehingus kauba soetaja (kolmanda liikmesriigi maksukohustuslane).

Näitena võiks tuua järgmise tehingu: Rootsi maksukohustuslane müüb kauba Eesti maksukohustuslasele, kes omakorda müüb selle edasi Läti maksukohustuslasele. Kaup ise aga liigub otse Rootsist Lätti. Antud kolmnurktehingu puhul Rootsi maksukohustuslane loeb müügi kauba ühendusesiseseks käibeks, mida maksustatakse nullmääraga. Eesti maksukohustuslasel aga ei teki ühendusesisest kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist Eestis, kuna kaup ei toimetatud Eestisse ega ka Eestist välja. Kauba ühendusesisene käive tekib ainult selles riigis, kust kaup välja toimetati ning kauba ühendusesisene soetamine tekib selles riigi, kuhu kaup toimetatakse. Antud näite puhul tekib kauba ühendusesisene soetamine seega Lätis. Eesti maksukohustuslasel on siiski kohustus kolmnurktehingut deklareerida ühendusesisesel kauba käibe aruandel – deklareerib müügi Läti maksukohustuslasele. Käibemaksu arvestamise kohustus on Läti maksukohustuslasel, kes rakendab pöördmaksustamist.¹⁹ Pöördmaksukohustus tekib

¹⁹ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. september 2006, lk 15
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

kolmnurktehingus seega ainult maksukohustuslasel, kes on kauba soetaja, mitte edasimüüjal.

Kolmnurkteingu erisätete eesmärgiks on vältida maksukohustuslaste täiendavaid registreerimiskohustusi teistes liikmesriikides. Juhul, kui kolmnurktehingus olev edasimüüja on registreeritud ka kauba lähteriigis või sihtkohariigis, siis ei saa rakendada kolmnurkteingu erisätteid, kuna sellises olukorras ei teki ühtegi täiendavat registreerimiskohustust.²⁰ Kui kolmnurkteingu erisätteid ei eksisteeriks peaks ka edasimüüja käibemaksu tasuma. Samuti tekiks edasimüüjal täiendavad registreerimiskohustused.

1.2.4. Teenused, mille käibe tekkimise koht on Eesti

Eestis rakendatakse teenuste puhul pöördkäibemaksu juhul, kui teenuse maksustamise koht on Eesti ja teenuse osutaja on välisriigi isik. Olukorras, kus teenuse maksustamise koht ei ole Eesti, ei rakendata pöördmaksustamist ning Eestis ei pea käibemaksu juurde lisama.²¹

Teenus on selline ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup. Täpsustusena on käibemaksuseadusesse lisatud, et ka väärtpaberi võõrandamist nimetatakse teenuseks. Samuti loetakse teenuseks tasu eest majandustegevusest hoidumist, õiguse kasutamisest loobumist või olukorra talumist. Elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja loetakse ka teenuseks.²² Üldistades võib öelda, et kõik, mis ei ole kaup on teenus.

Nagu eelpool mainitud, on KMS paragrahvi 3 lõike 4 punktis 5 märgitud, et maksukohustuslane peab maksuma käibemaksu KMS § 10 lõikes 2 loetletud teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslane. Nende teenuste puhul tekib teenuse saajal teenuse saamise päevast

²⁰ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 16
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

²¹ Arula, K. 2004. Maksuviidad 2005. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 77

²² Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259. § 2 lg 3

registreerimise kohustus juhul, kui teenuse saaja ei ole veel registreeritud käibemaksudokumentatsioonilaseks ega piiratud maksukohustuslaseks²³. Kõigil nendel teenustel on käibe tekkimise kohaks Eesti.

Teenused, mille korral tuleb rakendada pöördmaksustamist, kui neid osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele on järgmised:

1. intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;
2. reklaamiteenus;
3. konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;
4. finantsteenuse, välja arvatud seifi üürile andmine, või kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
5. tööjõu kasutada andmine;
6. vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine;
7. elektroonilise side teenus, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
8. elektrooniliselt osutatav teenus;
9. vahendamisteenus;
10. töö teises liikmesriigis asuva vallasasjaga, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist sellest liikmesriigist välja;
11. kauba ühest liikmesriigist teise veo teenus, kaasa arvatud kauba vedu Eestisse või Eestist, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;
12. kaubaveoteenus, mida osutatakse Eestis, kui see moodustab osa veost, mis algab või lõpeb teises liikmesriigis, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;
13. maagaasi või elektrienergia võrguühendusele ligipääsu võimaldamine või maagaasi ja elektrienergia edastamine võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;
14. tasu eest punktides 1–9, 13 ja 15 nimetatud teenusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine;

²³ Arula, K. 2004. Maksuviidad 2005. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 81

15. välisõhu kaitse seaduses reguleeritud kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguste ühiku võõrandamine.²⁴

Kõik need teenused on sisuliselt samad, mis on märgitud ka direktiivis artiklis 56, kus siis on samuti öeldud, et nende teenuste osutamise kohaks on teenuse saaja asukohariik.

Tööjõu kasutada andmise teenuse asemel oli enne 2006. aastat nimetatud tööjõu vahendamise teenus. Kuna aga tegelikult oli selle sätte mõtteks tööjõu välja rentimine, siis see praegune säte ei laiene tööjõu vahendamisega tegelevatele ettevõtetele. Sätet peavad järgima ettevõtet, kes lepingu alusel rendivad oma töötajaid teistele ettevõtetele.²⁵ Ettevõtted, kes tegelevad tööjõu vahendamisega osutavad vahendamisteenust ning peavad seega järgima vahendamisteenuse käibemaksuga maksustamise põhimõtteid.

Vahendamisteenuse puhul tuleb kõigepealt vaadata seda, kas teenuse saaja on teises liikmesriigis maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslasena registreeritud või mitte. Kui saaja on teises liikmesriigis maksukohustuslane, siis tekib tal pöördmaksukohustus. Juhul, kui saaja on mittemaksukohustuslane, siis pöördmaksukohustust ei teki ja teenuse maksustamine sõltub sellest, milline on vahendatava tehingu käibe toimumise koht.²⁶

Näiteks, kui Eesti maksukohustuslane osutab vahendamisteenust välisriigi ettevõtjale, siis tekib teenuse saajal pöördmaksukohustus. Kui aga vahendamisteenus toimub kahe Eesti maksukohustuslase vahel, siis pöördmaksustamist ei toimu ning käibemaksu lisab teenuse hinnale juurde teenuse osutaja. Olukorras, kus välisriigi ettevõtja osutab Eesti maksukohustuslasele vahendamisteenust, tekib Eesti maksukohustuslasel pöördmaksukohustus.

Vallasasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise käibe tekkimise koht on üldjuhul teenuse saaja asukohariik, kuid see ei kehti transpordivahendite kohta, kuna neid maksustatakse teenuse osutaja asukohariigis. Selle tõttu ei ole Eesti maksukohustuslasel,

²⁴ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259. § 10 lg 2

²⁵ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 48
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

²⁶ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 70-71

kes rendib transpordivahendit, kohustust tasuda pöördmaksu, kuna teenuse osutaja peab ise sellele tehingule käibemaksu lisama.²⁷

Ühendusesisese kaubaveoteenuse puhul on oluline see, kellele teenust osutatakse. Näiteks, kui välisriigi maksukohustuslane osutab teenust Eesti maksukohustuslasele on käibe tekkimise koht Eesti ja Eesti maksukohustuslane peab maksma pöördkäibemaksu, olenemata selles, kus kaubavedu ise toimub. Samamoodi maksustatakse ka ühendusesisese kaubaveo korraldamise teenus ning sellega seotud kõrvalteenused.²⁸ Nendeks kõrvalteenusteks võivad olla kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veolepingu raames, kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine²⁹. Ühendusesisese kaubaveoteenuse maksustamise põhimõtete järgi maksustatakse ka siseriiklikku vedu, mis moodustab osa ühendusesisest veost.³⁰ Näiteks, kui kaup veetakse Helsingist Pärnusse, siis võib vedu, mis toimus Pärnu ja Tallinna vahel käsitada ühendusesisese veona.

Maagaasi või elektrienergia võrguühendusele ligipääsu võimaldamine või maagaasi ja elektrienergia edastamine võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused on topehtmaksustamise või mittemaksustamise vältimiseks teenuste nimekirjas, millele rakendub kohustuslik pöördkäibemaks juhul, kui teenuse saajaks on Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane.³¹

1.3. Piiratud maksukohustuslase pöördmaksukohustus

Piiratud maksukohustuslane on mõiste, mis muutus aktuaalseks pärast Euroopa Liiduga liitumist, kuna Euroopa Liidus toimub kaupade vaba liikumine ning tollipiiril käibemaksu ei koguta. Lisaks sellele eeldatakse, et käibemaksu tasutakse kauba soetaja või teenuse saaja asukohariigis. Kuna kõik isikud aga ei ole käibemaksukohustuslased, siis ei saa neilt

²⁷ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 48
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

²⁸ *Samas*, lk 50

²⁹ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 77

³⁰ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 50
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

³¹ *sama*

näiteks ühendusesisesele soetamiselt ka käibemaksu tasumise kohustust nõuda. Seega on võetud kasutusele piiratud maksukohustuslase mõiste.

Piiratud maksukohustuslane on käibemaksuseaduse mõistes piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane. See on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, kes on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamiseks registreeritud ning kelle maksukohustused vastavad piiratud maksukohustuslase maksukohustustele.³² Piiratud maksukohustuslasel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata ning samuti ei lisa ta enda poolt võõrandatavatele kaupadele või osutatavatele teenustele käibemaksu.³³ Sisendkäibemaksu maha arvamise õigust ei ole piiratud maksukohustuslasel sellepärast, et tal puudub maksustatav müügikäive.

Piiratud maksukohustuslaseks saavad registreerida juriidilised isikud, riigi- või omavalitsusasutused ja füüsilisest isikust ettevõtjad. Viimaste puhul tuleb kindlasti jälgida seda, et pöördmaksustamine puudutaks ainult ettevõtlusega seotud soetamisi.³⁴ Seega ei saa piiratud maksukohustuslaseks registreerida füüsiline isik, kes ei tegele ettevõtlusega. Samuti ei teki füüsilisest isikust ettevõtjal pöördmaksukohustust juhul, kui ta soetab kaupu või teenuseid oma tarbeks.

KMS § 3 lõikes 5 on sätestatud, et piiratud maksukohustuslasel tekib pöördkäibemaksu kohustus sarnaselt maksukohustuslasega kauba ühendusesisesel soetamisel; KMS § 10 lõikes 2 loetletud teenuste saamisel, kui need on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena; kauba soetamisel soetajana kolmnurktingus ning eelpool nimetatata kauba soetamisel või teenuse saamisel ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.

³² Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259. § 3 lg 2

³³ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1.september 2006, lk 19
<http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008

³⁴ Huberg, M., Uusorg, M. 2005. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Rimess, lk 544

Kauba soetamisel tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus juhul, kui kaup soetatakse mõnest Euroopa Liidu liikmesriigist ning toimetatakse Eestisse. Olukorras, kus kaup ostetakse väljastpoolt Euroopa Liitu kohaldub kauba sisseveole impordi tolliprotseduur.³⁵ Kaupade soetamisel tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus siis, kui kaupade maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 160 000 krooni.³⁶ Piirmäär aitab vältida segadust käibemaksustamisel olukorras, kus on tegemist pisikeste ja juhuslike kauba soetamisega. Kui mittemaksukohustuslasest ettevõtja soetab kaupu alla 160 000 krooni, siis ei teki tal piiratud maksukohustust. Sellisel juhul sisaldub käibemaks juba kauba hinnas ning pöördmaksustamise kohustust ei teki.

Teenuste saamisel sellist piirmäära ei ole ning piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus tekib kohe, kui teenust saadakse välisriigi maksukohustuslaselt. Esineb vaid kaks tingimust, mille puhul teenuste saamisel tekib piiratud maksukohustus. Esiteks, välisriigi maksukohustulane ei ole registreeritud Eestis ning teiseks peab olema tegemist KMS § 10 lõikes 2 loetletud teenusega.³⁷ Nendeks teenusteks on näiteks tarkvara ost internetist, reklaamiteenus või konsultatsiooniteenus.

Piiratud maksukohustuslase mõiste aitab tagada sihtkohamaa põhimõtte rakendamist. Kui ei eksisteeriks piiratud maksukohustuslase staatust, tuleks mitmed tehingud maksustada müüja riigis, kuid see tähendaks seda, et ostja riik kaotaks nendelt tehingutelt käibemaksu. Lisaks sellele võib tekkida ka konkurentsimoonutus, kuna kaupu või teenuseid ostetakse sellisel juhul riigist, kus käibemaksumäär on madalam.

³⁵ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 84

³⁶ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259. § 21 lg 2

³⁷ Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 86

2. SISERIIKLIK PÖÖRDMAKSUSTAMINE

2.1. Eesti siseriikliku pöördmaksustamise ajalugu

Siseriiklik pöördmaksustamine on olukord, kus pöördmaksustamist kohaldatakse riigisisestele tehingutele. See tähendab seda, et pöördmaksukohustust rakendatakse ühes riigis registreeritud maksukohustuslaste vahel.

Eestis on varasematel aegadel siseriikliku pöördmaksustamist ka rakendatud. Kuni 2004. aasta 01. maini kehtinud käibemaksuseaduse kohaselt tekkis maksukohustuslasena registreeritud ostjal kasvava metsa ja metsamaterjali soetamise korral pöördmaksukohustus. Sellise erikorra rakendamise eesmärgiks oli vähendada metsaäris maksupettusi, kus müüjad ei tasunud ostjatelt saadud käibemaksu. Metsamaterjali pöördmaksustamine toodi käibemaksuseadusesse 17. novembril 1999 vastu võetud seadusega, mis jõustus 01. jaanuaril 2000³⁸.

Algse redaktsiooni kohaselt rakendati pöördmaksustamist ainult kasvava metsa raieõiguse ja metsamaterjali soetamisel. Pöördmaksustamine ei puudutanud töödeldud metsamaterjali ega teenuseid. Muudatuse põhjuseks oli see, et maksudest kõrvalehiilijad vormistasid metsamaterjali kooritud puitmaterjaliks.³⁹ Niiviisi ei pidanud pöördmaksustamist rakendama ja oli taas võimalik korraldada maksupettusi, kus müüjad ei tasunud ostjatelt saadud käibemaksu.

01. aprillist 2001. aastast kuni 01. maini 2004. aastani kehtiva KMS-i § 32 lõike 1 kohaselt arvestas ostja tasumisele kuuluva käibemaksusumma, kui üks registreeritud maksukohustuslane võõrandas teisele registreeritud maksukohustuslasele kasvava metsa raieõiguse, metsamaterjali või töödeldud metsamaterjali või kui üks registreeritud

³⁸ Lehis, L., Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne. Tartu:OÜ Casus, lk 816

³⁹ *Samas*, lk 816-817

maksukohustuslane osutas teisele registreeritud maksukohustuslasele metsa ülestöötamise, ülestöötatud metsa koondamise, väljaveo, kokkuveo, pealelaadimise, mahalaadimise, ümberlaadimise, sorteerimise, virnastamise või metsamaterjali või töödeldud metsamaterjali vedamise teenust (edaspidi metsamaterjal).

Sama paragrahvi lõikes 6 on ära toodud ka metsamaterjali ja töödeldud metsamaterjali mõisted käibemaksuseaduse tähenduses: metsamaterjal on puu või selle tüve järkamisel saadud ümarpuut, kusjuures mõiste ei laiene metsa kõrvalkasutuse saadustele (nt käbid, istikud, oksad ja puukoor) ning töödeldud metsamaterjaliks loetakse osaliselt või täielikult kooritud, teritatud või keemiliselt töödeldud metsamaterjal.

Eelpool nimetatud tehingute puhul oli pöördmaksustamine kohustuslik. Seega ei saanud pooled vastastikkusel kokkuleppel pöördmaksust loobuda. Lisaks sellele lasus erikorra rakendamisel kogu risk ja vastutus ostjal, kuna pöördmaksustamine ei sõltunud sellest, kuidas müüja arve vormistas, kas ta lisis arvele käibemaksu või mitte ning kas arvele oli tehtud märge pöördmaksustamise kohta või mitte. Olukorras, kus ostja kasvõi teadmatuses tasus müüjale kaupade eest summa koos käibemaksuga, oli ta siiski rikkunud pöördmaksustamise reegleid ning maksuametil oli õigus nõuda ostjal käibemaksu tasumist riigile. Seda isegi siis, kui müüja oli käibemaksu deklareerinud. Ostja sai sel juhul müüjalt käibemaksusumma tagasi nõuda tsiviilhagi esitamise teel alusetu rikastumise sätete kohaselt.⁴⁰ Seega oli väga oluline, et just ostja oli kursis pöördmaksustamise reeglitega. Samas oli tähtis ka, et müüja kontrolliks ostja staatust, sest erikord rakendus ainult siis, kui tehinguid tehti kahe käibemaksukohustuslase vahel. Juhul, kui ostja ei olnud käibemaksukohustuslaseks registreeritud, siis tal pöördmaksukohustust ei tekkinud ning müüja pidi sellises situatsioonis ise käibemaksu deklareerima ja tasuma.

Pöördmaksustamise õigeks rakendamiseks nõuti, et müüja esitaks erikorra alluvate kaupade ja teenuste kohta eraldi arve. Muid kaupu või teenuseid ei tohtinud samal arvel kajastada. Juhul, kui müüja esitas arve, kus olid peal nii erikorra alluvad kaubad või teenused ning tavakorra alluvad kaubad või teenused ja keeldus seda parandamast, siis oli ostjal õigus pöördmaksustamist rakendada kogu arve suhtes. Lisaks eraldi arvele, nõuti ka, et arvel oleks müüja poolt tehtud märge, et ostja arvestab ja tasub käibemaksusumma.⁴¹

⁴⁰ Lehis, L., Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne. Tartu:OÜ Casus, lk 820

⁴¹ *Samas*, lk 821

Kui müüja ei esitanud ostjale eraldi arvet või ei teinud arvele märget, et ostja maksab käibemaksu, siis see ei tähendanud seda, et pöördmaksustamist ei rakendatud. Nagu ka ülalpool juba kirjeldati, ei sõltunud pöördmaksustamine sellest, kuidas müüja arvet vormistas. Pöördmaksu rakendumiseks oli oluline see, et käibemaksukohustuslaseks registreeritud ostja soetas teiselt käibemaksukohustuslaselt metsamaterjali.

Selline erikord küll elimineeris maksupettusi, kus müüjad lisasid müügiarvele käibemaksu, kuid ei tasunud seda. Samas aga tõi metsamaterjali pöördmaksustamine kaasa ka probleeme. Nimelt oli erikord vastuolus Kuuenda Direktiiviga, kuna selline pöördmaksustamine tekitab konkurentsimoonutusi – puidu kokkuostjad, töötledjad ja eksportijad ei pidanud oma hankijatele käibemaksu tasuma, teiste materjalide kokkuostjad, töötledjad ja eksportijad aga pidid.⁴²

Konkurentsimoonutuse seletamiseks on järgnevalt võrreldud üldkorra ning erikorra kauba ja teenuste soetamiselt tekkivaid maksukohustusi. Üldkorra puhul peab ostja kaupade ja teenuste hinnad maksma koos käibemaksuga. Edasimüügi korral lisab ta müügihinnale samuti käibemaksu. Järgmise kuu käibedeklaratsioonis arvutab ostja tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu ja saab niiviisi käibemaksusumma, mis on vaja riigile maksta. Erikorra puhul ei tasunud ostja kaupade või teenuste eest käibemaksu, edasimüügi puhul aga lisas müügihinnale ikkagi käibemaksu, seda juhul, kui edasimüüdiv kaup ei olnud enam metsamaterjal. Järgmise kuu käibedeklaratsioonil kajastas ostja metsamaterjali soetamist pöördmaksustamisena ning reaalselt maksukohustust ei tekkinudki, kuna tasumisele kuuluva käibemaksu sai sama kuu käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata, seda juhul, kui ostja samas kuus metsamaterjalist tehtud oma tooted ära müüs. Seega sai erikorra puhul ostja kasutada käibemaksusumma ulatuses raha oma ettevõtluse jaoks, samal ajal, kui üldkorra puhul on käibemaksusumma juba kaupade ja teenuste soetamisel ära makstud.

Kõige suurem konkurentsimoonutus ilmnas aga puidutöötledjatel, kes eksportisid oma toodangu. Nimelt kehtib kauba ja teenuse ekspordil käibemaksu nullmäär ning kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu saab ettevõtja tagasi. Seega üldkorra puhul tasub kauba või teenuse soetaja müüjale käibemaksu ning peab ootama selle tagastamist peale

⁴² Lehis, L., Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne. Tartu:OÜ Casus, lk 824

käibedeklaratsioonide esitamise kuupäeva üldjuhul 30 päeva.⁴³ Erikorra puhul aga ei pidanud metsamaterjali ostja kohe käibemaksu tasuma ning sai seda raha, mis tavakorra puhul ettevõtjale alles hiljem tagastatakse, kasutada oma ettevõtluse edendamiseks. Üldjuhul on aga need summad suhteliselt suured ning seega tekkis erikorra rakendamisel puidutöötajatel ebavõrdne olukord teiste tööstusharudega võrreldes.

2.2. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise eesmärk ja eelised

Euroopa Komisjon on viimasel ajal hakanud üha rohkem pöörama tähelepanu kehtivale maksupoliitikale. Kuna väga levinud on mitmesugused käibemaksupettused, eelkõige karusellpettused, kus osaleb suhteliselt vähe inimesi, kuid välja petetud summad on vägagi suured, siis soovitakse kehtestada uusi reegleid, millega saaks pettuseid oluliselt vähendada.

Üheks võimalikuks lahendiks, mida mõned liikmesriigid, eesotsas Saksamaaga propageerivad, on rakendada pöördmaksukohustus ka riigisisestele tehingutele. Arvatakse, et siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine elimineerib käibemaksupettused, kus me ei tea, kes on müüja.

24. juuli 2006 a. Euroopa Nõukogu Direktiiviga 2006/69/EÜ kehtestati liikmesriikidele võimalus rakendada alates 1. jaanuarist 2008 siseriiklikku pöördmaksustamist järgmistele kaupadele ja teenustele:

- ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused, ning ehitustööde üleandmine;
- eelnevas punktis loetletud tegevusega seotud personaliteenused;
- kinnisasja müük, kui tarnija on valinud maksustamise;
- kasutatud materjali tarded, sellise kasutatud materjali tarded, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli tarded ning järgmiste kaupade tarded ning teenuste osutamine:

⁴³ Lehis, L. 2001 Soovikontsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615. Maksumaksja, 2, 14.

- nii mustmetallide kui ka värviliste metallide jäätmete, jääkide ning kasutatud materjalide, sealhulgas must- või värviliste metallide või nende sulamite töötlemisel, tootmisel või sulatamisel saadud pooltoodete tarned;
 - osaliselt töödeldud must- ja värviliste metallide tarned ja nendega seotud töötlemisteenused;
 - must- ja värvilistest metallidest, nende sulamitest, räbust, tuhast, valtsimisjäätmetest ja metalle või nende sulameid sisaldavatest tööstusjääkidest koosnevate jääkide ja muu ringlusessevõtmiseks sobiva materjali tarned ning nende toodete sorteerimise, lõikamise, tükeldamise ja pressimisega seotud teenused;
 - vanaraua ja vanametalli, samuti jääkide, lõikmete ja murru ning klaasist, klaasikildudest, paberist, papist, kartongist, kaltsudest, luudest, nahast, kunstnahast, pärgamendist, toornahast, kõõlustest, nöörist, paelast, köiest või trossist, kummist ja plastikust koosneva kasutatud ja ringlusessevõtmiseks sobiva materjali tarned ja nendega seotud töötlemisteenused;
 - eelpool nimetatud materjalide tarned pärast töötlemist, mis hõlmab puhastamist, lihvimist, sorteerimist, lõikamist, purustamist, kokkupressimist või plokkideks valamist;
 - alusmaterjali töötlemisel saadud jääkide ja jäätmete tarned.
- selliste kaupade tarned, mida üks maksukohustuslane annab teisele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel;
 - kaubatarned omandiõiguse reservatsiooni loovutamise puhul oma õigust kasutavale tsessionaarile;
 - kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

Kusjuures liikmesriikidel endal on õigus täpsemalt määratleda hõlmatud kaubatarned ja teenuste osutamised ning tarnijate ja teenuse osutajate või saajate kategooriad, kelle suhtes riigisisest pöördmaksustamist kohaldatakse.⁴⁴

Enne aga, kui siseriikliku pöördmaksustamist saab rakendada, tuleb analüüsida, millised on uue süsteemi mõjud – millised on eelised ja millised on võimalikud probleemid. Kindlasti

⁴⁴ Euroopa Nõukogu Direktiiv 2006/69/EÜ artikkel 1 punkt 7

tuleb selgeks teha, kas eelised kaaluvad üles tekkida võivad probleemid ning kas täidetakse eesmärk – käibemaksupettuste vähenemine. Järgnevalt on analüüsitud Euroopa Komisjoni arvamusi ja uuringuid, Portugali koostatud uuringut ning Maksu- ja Tolliameti ametnikega läbi viidud küsitlusi (LISA 1) saamaks teada, millised on siseriikliku pöördmaksustamise eelised ja puudused. Küsitlusele vastas 12 ametnikku.

Euroopa Komisjoni arvates tuleks riigisisestele tehingutele pöördmaksustamist rakendada järgnevatel põhjustel:

- väheneb märkimisväärselt pettuste võimalused ja välistatakse uued olulised pettuseriskid;
- tagatakse maksustamise neutraalsus;
- tagatakse liikmesriikides omamaiste ja muude ettevõtjate mittediskrimineeriv kohtlemine.⁴⁵

Autor on seisukohal, et riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamise puhul väheneb tõepoolest pettuste arv, kus müüja on teadmata, kuna maksukohustus langeb müüjalt ostjale ning enam ei olegi oluline teada niivõrd seda, kes on müüja, vaid seda, kes on ostja. Lisaks sellele ei ole müüjal enam tarvidust ennast riigi eest nõ peita, kuna temale maksukohustus ei lasu. Samas aga arvab autor, et ei saa kindlalt väita, et uued pettuseriskid välistatakse. Autor on seisukohal, et kunagi ei või teada, milliseid pettuseid maksukohustuslased välja mõtleavad. Juhul, kui kaovad ära osad pettuse võimalused, võib eeldada, et maksukohustuse vältimiseks katsetatakse üha uusi pettuseliike.

Euroopa Komisjoni arvates tagab siseriiklik pöördmaksustamine maksustamise neutraalsuse. Ka autor on seisukohal, et see tõesti on nii. Maksustamise neutraalsus tähendab seda, et kõiki tarbimise vorme tuleb maksustada ühetaoliselt. Siseriikliku pöördmaksustamise korral see põhimõte ei muutu – kõiki tarbimise vorme maksustatakse ikkagi ühetaoliselt. Ainus asi, mis maksustamise seisukohalt muutub on isik, kes maksu tasub. Seega tagatakse riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamisel maksustamise neutraalsus.

⁴⁵ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal “Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta” KOM(2006) 254 lõplik – 2006/0076 (COD), lk 10

Autor nõustub ka kolmanda punktiga, mille Euroopa Komisjon välja toob – siseriikliku pöördmaksustamisega tagatakse liikmesriikides omamaiste ja muude ettevõtjate mittediskrimineeriv kohtlemine. Siseriikliku pöördmaksustamise puhul ei oma tähtsust ettevõtja päritolu, kuna võrdselt koheldakse nii oma riigi ettevõtjaid kui teise liikmesriigi ettevõtjaid. Iga käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtja, kes soetab eelpool nimetatud kaupu või teenused teiselt käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtjalt peab käibemaksu tasuma. Seega ei diskrimineerita välismaiseid ettevõtjaid ega ka omamaiseid ettevõtjaid.

Lisaks Euroopa Komisjonile on siseriikliku pöördmaksustamise mõjusid analüüsinud ka Portugali pöördmaksustamise töögrupp. Nende eesmärgiks oli samuti välja selgitada, kas pöördmaksustamise rakendamine riigisisestele tehingutele oleks otstarbekas. Portugali töögrupi arvates on siseriiklikul pöördmaksustamisel järgmised eelised:

- vähendab karusellpettusi. Pöördmaksustamise rakendamine riigisisestele tehingutele limiteerib situatsioone, kus arvetele märgitakse tegelikust väiksem maksustatav väärtus, kuna maksukohustus langeb müüjalt ostjale;
- vähenevad tagasimaksete nõuded, eriti situatsioonides, kus tagasimaksete nõuded esitatakse siseriikliku hankija poolt;
- oluliselt vähenevad ärikulud, kuna ostjad ei pea enam riigile maksma ettemakse, seega suureneb ka ettevõtete konkurentsivõime;
- muudetakse lihtsalt isikut, kes maksu tasub – maksukohustus langeb müüjalt ostjale. Ei muudeta maksuarvestust.⁴⁶

Nii Euroopa Komisjon kui ka Portugali töögrupp on seisukohal, et siseriiklik pöördmaksustamine vähendab maksupettusi. See on ka peamine põhjus, miks riigisisestele tehingutele pöördmaksustamist tahetakse rakendada. Siseriiklik pöördmaksustamine limiteerib ka autori arvates olukorrad, kus müüjad märgivad arvetele tegelikust väiksema maksustatava väärtuse, kuna müüjal kaob selleks mõjuv põhjus. Tavakorra puhul on müüjal tõepoolest kasulik märkida arvetele väiksem maksustatav väärtus, kuna sellisel juhul tema käibemaksukohustus väheneb. Erikorra puhul aga müüjal selline vajadus puudub, kuna maksukohustus lasub ostjal.

⁴⁶ Vat - „Reverse-Charge” Work Group. Impact analysis. Report. Lk 31-32

Autor on seisukohal, et tagasimaksete nõuded väheneksid ainult juhul, kui siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse kõikidele kaupadele ja teenustele. Olukorras, kus ainult teatud kaupadele ja teenustele rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist see ei toimiks. Autori arvates sel juhul tagasimaksed hoopis suurenevad, kuna ettevõtja soetab oma kauba või teenuse edasimüügiks ilmselt ka teisi kaupu ja teenuseid, mis ei kuulu siseriikliku pöördmaksustamise valdkonda. Nende kaupade või teenuste puhul ettevõtja käibemaksu ise tasuma ei pea, kuid saab arvestada sisendkäibemaksu hulka. Edasimüügil ei pea ettevõtja enam käibemaksu maksma, seda juhul, kui edasimüüdav kaup või teenus jääb siseriikliku pöördmaksustamise valdkonda. Seega tekib ettevõttel enammakse nende kaupade või teenuste tõttu, millele riigisisest pöördmaksustamist kohaldada ei saa.

Autor nõustub Portugali töögrupi välja toodud eelise, et siseriiklik pöördmaksustamine vähendaks ettevõtte ärikulusid, kuna ettevõtjad saavad raha, mille üldkorra puhul müüjale tasuksid, kasutada ettevõtluse arendamiseks. Sellega suurendavad nad ka konkurentsivõimet. Samas aga on see teiste ettevõtete suhtes, kellele siseriiklikku pöördmaksustamise sätted ei laiene, ebavõrdne ning tekitab konkurentsimoontust.

Maksu- ja Tolliameti ametnike arvates ei tekiks riigisisestele tehingutele pöördmaksu rakendamise korral väga palju eeliseid. Peamiselt märgiti ära, et väheneks riulifirmade kasutamine, kuna käibemaksu peaks maksma ostja. Lisaks arvati, et eeliseks on see, et ostjal pole uue süsteemi puhul vaja enam oodata käibemaksu tagastusnõude täitmist maksuhalduri poolt. Samuti toodi välja, et eelised oleksid selliste kaupade tarnetel, mida üks maksukohustuslane annab teisele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel või kinnisvara võõrandamise sundmüügil võlgniku poolt kohtuotsuse alusel, kuna sellisel juhul oleks riigil reaalsem võimalus kätte saada laekuv käibemaks, seda eeldusel, et ostja ei ole pahauskne ega seotud müüjaga.

Eeltoodule tuginedes on autor seisukohal, et peamised eelised siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise puhul on käibemaksupettuste vähenemine, eriti limiteeritakse olukorrad, kus me ei tea, kes on ostja ning sellised pettused, kus arvele märgitakse tegelikkusest väiksem maksustatav väärtus. Lisaks sellele tagatakse omamaiste ja välismaiste ettevõtjate mittediskrimineeriv kohtlemine. Kindlasti annab riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamine eelise ostjale, kes ei pea enam käibemaksu tagastust ootama. Ostja ei pea oma raha maksma käibemaksuna müüjale, vaid saab seda

raha kasutada oma ettevõtluse arendamiseks. See annab talle konkurentsieelise võrreldes teiste valdkondadega, kus siseriiklikku pöördmaksustamist ei rakendata. Eelpool nimetatud eelised oleksid autori arvates peamised põhjused, miks võiks pöördmaksustamist rakendada riigisisestele tehingutele.

2.3. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise võimalikud probleemid

Eelmises peatükis on kirjeldatud põhjuseid, miks riigisisestele tehingutele tuleks pöördmaksustamist rakendada. Järgnevas peatükis aga on välja toodud, missugused on võimalikud puudused ja probleemid siseriikliku pöördmaksustamise kohaldamisel.

Euroopa Komisjon on seisukohal, et siseriikliku pöördmaksustamise rakendamisel on järgnevad puudused:

- uute pettuseriskide vältimiseks kaasnevad täiendavad deklareerimiskohustused;
- heas usus pöördmaksustamist kohaldavate ettevõtjate õiguskindluse tase (tehingu käibemaksustamine sõltub kliendist);
- rakendamise kulud.

Lisaks sellele märgib Euroopa Komisjon oma teatises ka seda, et siseriikliku pöördmaksu kohaldamise puhul tuleb tagada ühenduse raamistiku rangete tingimuste järgimine, eriti ühisturu hea toimimise ja lihtsustamispoliitika suhtes (eri sättes, eriti arvete ja täiendavate kohustuste valdkonnas).⁴⁷

Euroopa Komisjon on teinud ka uurimuse, kus analüüsitakse siseriikliku pöördmaksustamise mõjusid. Uurimuses küsiti osalejatelt, millised alljärgnevatest mõjudest kaasnevad, kui riigisisestele tehingutele rakendatakse pöördmaksu:

- administratiivsed kulud;
- rahavoo mõjud;

⁴⁷ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal “Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta” KOM(2006) 254 lõplik – 2006/0076 (COD), lk 10

- konkurentsivõime mõjud;
- muud tähelepanekud⁴⁸

Siseriikliku pöördmaksustamise korral tekivad ettevõtetel kindlasti nii ühekordsed kui ka püsivad administratiivsed lisakulud. Kõige suuremad püsikulud on põhjustatud kohustusest pidada elektrooniliselt andmeid ostu ja müügi kohta. Selleks, et olla seadusekuulekas maksukohustuslane on vaja müügi- ja ostuarved registreerida korrektselt. Kulutused tulenevad sellest, et tekivad lisa kohustused registreerimisel, on vaja ette valmistada ja kontrollida igapäevaseid nimekirju ning on vaja teostada täiendavaid kontrole kindlustamiseks arvete korrektsuse. Uuringus osalenud ettevõtjad arvasid, et tekib väga palju probleeme igapäevaste nimekirjade koostamises, kuna võib esineda elektrikatkestusi või muid tõrkeid. Ühekordseteks kuludeks on edasimüüjate ja hankijate andmete uuendamine, töötajate välja koolitamine ning IT süsteemide uuendamine.⁴⁹ Eriti suureneksid kulutused autori arvates ettevõtetel, kes pole varem pöördmaksustamisega kokku puutunud, kuna nemad peavad kõige enam oma töötajaid koolitama. Samuti on kulutused suuremad ettevõtjate jaoks, kes peavad soetama uued IT süsteemid, kuna need on kas vanad või ei võimalda muudatuste sisseviimist.

Uuringust tulenes, et mõjud rahavoole sõltuvad ettevõtte tüübist ning on mõjutatud impordist ja ekspordist. Väikestel ning keskmise suurusega ettevõtetel oli keskmine rahavoo mõju negatiivne ning suurtel ettevõtetel positiivne, kuid uuringu tegijad ei suutnud leida mõjuvat põhjust, miks see nii on. Uuringus osalenud ettevõtjad leidsid, et rahavoo eelised kanduvad tugevamale poolele ning puudused nõrgemale poolele.⁵⁰

Enamik uuringus osalenud ettevõtted ei näinud konkurentsivõimele mingisuguseid mõjusid ning ei valiks hankijaid asukoha järgi. Siiski aga olid üksikud ettevõtted mures ebaõiglase konkurentsi pärast. Nimelt kartsid mõned ettevõtjad, et kõik ei rakenda reegleid korrektselt ning see võib tekitada ebaausat konkurentsi. Üks ettevõtte arvas, et osad tema konkurendid on tahtlikult mitte seadusekuulekad, kui nende klient palub arvetele teistsugust käibemaksuga seonduvat märget. Need konkurendid võtavad riski, eeldades, et maksukontrolli nende juures ei tehta või selliseid eksimusi maksukontrolli käigus ei

⁴⁸ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission 20 June 2007, lk 3

⁴⁹ *Samas*, lk 28, 40

⁵⁰ *Samas*, lk 34, 40

avastata. Uuringus osalenud ettevõtjatel ei olnud usku maksuinspektoritesse ning arvasid, et maksuinspektorid ei oma piisavalt võimu pöördmaksustamise kontrollimiseks.⁵¹ Autor on aga seisukohal, et olukorras, kus siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse ainult osade valdkondade teenustele ja kaupadele, tekib konkurentsimoonus, kuna ettevõtjad, kelle tegevusala kuulub siseriikliku pöördmaksustamise valdkonda, ei pea hankijatele käibemaksu tasuma.

Muude tähelepanekute all märkisid uuringus osalenud ettevõtjad ära selle, et administratiivsed kulud on liiga suured ning siseriiklik pöördmaksustamine ei annaks neile mingisuguseid eeliseid ega tooks kaasa mingeid lisaväärtusi. Leiti, et on väga raske personali välja õpetada ja motiveerida reegleid täitma. Samuti arvasid mõned uuringus osalenud ettevõtjad, et kui administratiivsed kohustused oleksid väga suured, siis nad prooviksid leida muid lahendeid selle asemel, et reegleid täies ulatuses täita. Nad püüaksid teha kohalike maksuinspektoritega kokkuleppeid, et tehtaks mõningates olukordades erandeid (näiteks juhul, kui siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse kaupadele ja teenustele alates teatud summast ning kui ettevõttel oleks väga vähe arveid, mis oleks alla kindlaksmääratud summa, prooviksid nad saavutada maksuametnikega kokkuleppe, et saaksid pöördmaksustamist rakendada kõikidele arvetele).⁵²

Lisaks olid uuringus osalenud ettevõtted mures reeglite lihtsuse ja ühtluse pärast. Nad leidsid, et kui siseriikliku pöördmaksustamist rakendada ainult teatud kaupadele ja teenustele või siis alates teatud summast, siis tekitaks see maksukohustuslastel raskusi reeglite arusaamisel ja nende täitmisel. Seega pakkusid nad välja, et oleks olemas võib olla palju efektiivsemad lahendused. Alternatiivseteks lahendusteks pakuti välja näiteks, et alandada käibemaksu määrasiid, teha rohkem ja sihipärasemaid maksukontrolle ning rakendada siseriiklikku pöördmaksustamist käibemaksutagastuse tasemel jättes arvete nõuded muutmata.⁵³

Portugallaste töögrupi välja toodud puudused siseriikliku pöördmaksustamise kohta on aga järgmised:

⁵¹ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission 20 June 2007, lk 35, 40

⁵² *Samas*, lk 36, 38, 41

⁵³ *Samas*, lk 39-40

- hajutatakse isikuid, kes riigile käibemaksu maksavad – paigutatakse maksu maksjad ahela viimasesse lülisse;
- vahetades maksukohustuslast suurendatakse võimalusi, kus käibemaks jääb maksmata, ostja on maksevõimetu või pankroti olukorras;
- riigile laekuvad maksutulud tunduvalt hiljem;
- suurenevad kulud maksumaksjate jaoks kui ka üldkulud riigi jaoks (on vaja rohkem kaasata IT ja inimressurssi).

Portugali töögrupi välja toodud probleem, et käibemaks jääb maksmata, kuna ostja on maksevõimetu ei ole autori arvates peamine. Kuigi mõnel juhul võib tekkida risk, et ostja ei suuda käibemaksu tasuda on selline risk olemas ka praegu, mil käibemaks võib jääda tasumata müüja maksevõimetuse tõttu, olgugi, et ostja on käibemaksu müüjale ära maksnud.

Probleem, et riigile laekuvad maksutulud hiljem, võib esile tõusta autori arvates siseriikliku pöördmaksustamise sätete rakendamise alguses. Hiljem aga laekumised ühtlustuvad ja riik saab ikka sama palju maksutulusid. Maksulaekumised hilineksid ainult tehingupõhiselt.

Maksu- ja Tolliameti ametnikud töid välja järgmised siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise probleemid:

- võivad tekkida deklareerimata jätmised, eriti ehitus- ja remonditeenuste valdkonnas;
- deklareerimine läheks keerukamaks ning oleks vaja välja töötada uus aruandlus, mille alusel saaks tehingute toimumist kontrollida;
- raamatupidamise arvestus muutuks keerulisemaks;
- ei järgi võrdse kohtlemise printsiipi;
- tekitab palju enamakseid;
- administreerimine on kulukam;
- käibemaksu tasumine on ebäühtlane.

Lisaks sellele arvas enamik ametnikke, et ka maksuametnike töö muutuks mingil määral. Märgiti ära, et rohkem oleks vaja kontrollida enamakseid, kontrollid lähevad

keerulisemaks ning kallimaks. Samuti oleks vaja maksumaksjatele teha täiendavat selgitustööd. Arvati ka, et võivad tekkida uued käibemaksupettused, näiteks hakatakse mängima hindadega või kaupade ja teenuste nimetustega.

Eeltoodule tuginedes on autor seisukohal, et peamised puudused siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise puhul on täiendavad kohustused maksumaksja jaoks. Nendeks on eelkõige täiendavad deklareerimise kohustused ja administratiivsed kulud, näiteks personali koolitus, IT vahendite täiendamine ning igapäevaste ostu-müügiarvete täiendav registreerimiskohustus. Samuti tekivad täiendavad kulutused uue süsteemi sisse viimisel riigile, kuna on vaja teha täiendavat selgitustööd maksumaksjatele, välja töötada uued programmid, millega saab tehingute toimumist kontrollida ning ka ametnikke tuleb välja koolitada.

Lisaks eelnevale teeks uus süsteem kehtiva käibemaksuseaduse veelgi keerulisemaks. Maksumaksja jaoks võib tekitada segadust, millistele kaupadele ja teenustele on vaja siseriiklikku pöördmaksustamist rakendada ning millistele mitte. Tekivad täiendavad nõuded ka arvete koostamisel ning kõik see teeb uue süsteemi maksumaksja jaoks liiga raskes ja keerulises.

Samuti tekib siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise korral konkurentsimoonus. Valdkondades, kus riigisisestele tehingutele pöördmaksustamist ei rakendata, peavad ostjad müüjale kauba või teenuse soetamisel käibemaksu tasuma samal ajal, kui teised ettevõtted saavad seda raha kasutada ettevõtluse arendamiseks. Tekiks põhimõtteliselt samasugune konkurentsimoonus nagu seda oli metsamaterjali puhul, kui metsamaterjali soetamisel rakendati Eestis siseriiklikku pöördmaksustamist.

Probleemiks võivad tekkida autori arvates ka uued käibemaksupettused. Autor on seisukohal, et kuigi uue süsteemiga vähendatakse käibemaksupettusi valdkondades, kus siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse, tekivad siiski uued pettused teistes valdkondades. Kuna uue süsteemi puhul jääb kogu maksu tasumise kohustus lõpptarbimise hetkele, siis suureneks seal maksupettuste risk oluliselt.

Eelpool toodud eeliseid ja võimalikke probleeme koos vaadeldes leiab autor, et riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise kohaldamine ei ole mõistlik ega vajalik.

Kuigi siseriikliku pöördmaksu rakendamine vähendaks mõningaid käibemaksupettuseid, toob see endaga kaasa ka rida probleeme. Samuti on suhteliselt tõenäoline, et tekivad uued käibemaksupettused teistes valdkondades. Lisaks sellele on Eestis siseriiklikku pöördmaksustamist juba rakendatud metsamaterjali soetamise puhul ning praktika näitas, et see ei olnud tõhus meede pettuste vältimiseks.

Ka rahandusministeeriumi ametialaseks kasutamiseks mõeldud dokumentidest selgus, et Eesti ei kavatse siseriiklikku pöördmaksustamist rakendada, kuna leiti, et see ei ole vajalik ja tõhus meede maksupettustega võitlemiseks. Lisaks sellele selgus, et Euroopa Komisjonile on teavitanud siseriikliku pöördmaksustamise rakendamisest ainult Ungari, Portugal, Rootsi, Itaalia, Austria, Rumeenia, Leedu ning Prantsusmaa.

Autor on seisukohal, et riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamine muudaks praeguse süsteemi märkimisväärselt keerukamaks, kuid erilisi eeliseid see kaasa ei tooks.

KOKKUVÕTE

Pöördmaksustamine on olukord, kus kaubalt või teenuselt käibemaksu tasumise kohustus tekib ostjal mitte müüjal. Pöördmaksustamise eesmärgiks on edendada kaupade vaba liikumist ja teenuste osutamist ning lihtsustada liikmesriikide vahelist ettevõtlust. See lihtsustab piiriüleseid tehinguid, kuna ettevõtetal ei ole täiendavaid registreerimiskohustusi.

Lõputöö kirjutamise käigus selgus, et Euroopa Liidu liikmesriikides on ühendustesisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamine ühtlustamata. Näiteks kehtib Eestis laia pöördmaksustamise põhimõte ehk maksukohustuslasel on kohustus tasuda käibemaksu ka eraldi nimetamata kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud, kuid kellel tekib antud tehingu osas Eestis maksustatav käive. Kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides see põhimõte aga ei kehti. Selline harmoniseerimatus aga tekitab maksukohustuslastes segadust ning muudab käibemaksu reeglite järgimise keeruliseks. Kuna laiem pöördmaksustamise võimalus teeb välisriigi ettevõtjal teises liikmesriigis kaupade võõrandamise ja teenuste osutamise lihtsamaks ja vähem kulukamaks, siis on autor seisukohal, et kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides võiks kehtida laia pöördmaksustamise põhimõte. See lahendaks ka probleemid, kus maksukohustuslane ei tea, millises riigis, millistele kaupadele ja teenustele pöördmaksustamist tuleks rakendada.

Riigisisestele tehingutele on liikmesriikidel võimalus pöördmaksustamist rakendada alates 1. jaanuarist 2008. Antud lõputööga uuritigi siseriiklikku pöördmaksustamise eeliseid ja puuduseid. Leiti, et peamine põhjus, miks võiks pöördmaksustamist kohaldada riigisisestele tehingutele on käibemaksupettuste vähenemine. Samuti annaks siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine eelise ostjale, kes ei pea enam käibemaksu tagastust ootama. Ostja ei pea oma raha maksma käibemaksuna müüjale, vaid saab seda raha kasutada oma ettevõtluse arendamiseks. Lisaks sellele tagatakse omamaiste ja välismaiste ettevõtjate mittediskrimineeriv kohtlemine.

Samas aga leiti ka palju probleeme, mida siseriiklik pöördmaksustamine endaga kaasa võib tuua. Peamised puudused siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise puhul on täiendavad kohustused maksumaksja jaoks, konkurentsimoonus ning käibemaksuseaduse keerukus. Probleemiks võivad tekkida ka uued käibemaksupettused. Autor on seisukohal, et kuigi uue süsteemiga vähendatakse käibemaksupettusi valdkondades, kus siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse, tekivad siiski uued pettused teistes valdkondades.

Analüüsid siseriikliku pöördmaksustamise eeliseid ja puuduseid jõudis autor järeldusele, et Eestis ei peaks riigisisestele tehingutele pöördmaksustamist kohaldama. Kuigi siseriikliku pöördmaksu rakendamine vähendaks mõningaid käibemaksupettuseid ning annaks eelise ostjale, toob see endaga kaasa ka probleeme. Suhteliselt tõenäoline on, et tekivad uued käibemaksupettused teistes valdkondades. Lisaks sellele on Eestis siseriiklikku pöördmaksustamist juba rakendatud metsamaterjali soetamise puhul ning praktika näitas, et see ei olnud tõhus meede pettuste vältimiseks.

Lõputöös püstitatud hüpotees osutus autori hinnangul põhjendatuks. Autori arvates ei oleks siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Eestis vajalik ega mõistlik. Autor on seisukohal, et riigisisestele tehingutele pöördmaksustamise rakendamine muudaks praeguse süsteemi märkimisväärselt keerukamaks, kuid erilisi eeliseid see kaasa ei tooks.

Lõputöö eesmärk, mis oli lahti seletada pöördmaksustamise olemus ja analüüsida, kas pöördkäibemaksu kohaldamine riigisisestele tehingutele on Eestis vajalik ja mõistlik sai täidetud.

SUMMARY

The topic of this graduation thesis is “Analysing the problems of reverse charges based on Estonian and European Union legislation” and has been written in the Estonian language, consisting of thirty nine pages, included one annex. There are references to sixteen sources which were consulted for writing this thesis.

The purpose of this thesis is to explain the essence of reverse charges and to analyse whether reverse charge applications to intra-state transactions would be necessary and reasonable. The problem explored in the graduation thesis is that nobody is estimating, on the research level, the effect of intra-state reverse charges.

The author has used a comparative and analytical method to achieve the purposes of this thesis. To analyse the aspect of whether intra-state reverse charges are necessary and to determine the advantages and disadvantages, the author used questioning of professional tax inspectors.

After analysing the intra-state reverse charge advantages and disadvantages, the author came to a conclusion that Estonia should not apply intra-state reverse charges. Although intra-state reverse charges reduce some vat fraud and give advantage to the purchaser, they bring along other problems as well. It is also quite probable that there will be new vat tax fraud in other areas. The author’s position is that the application of reverse charges to intra-state transactions, makes the vat tax system more complicated and it also does not bring along any major advantages.

The main keywords of this graduation thesis are; reverse charge, intra-community transactions, tax payment of persons with a limited liability, intra-state reverse charges.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Arula, K. 2004. Maksuviidad 2005. Tallinn: Äripäeva kirjastus
2. Arula, K. 2005. Maksuviidad 2006. Tallinn: Äripäeva kirjastus
3. Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal “Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta” KOM(2006) 254 lõplik – 2006/0076 (COD).
4. Euroopa Nõukogu Direktiiv 2006/69/EÜ
5. Euroopa Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ
6. Huberg, M., Uusorg, M. 2005. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Rimess
7. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259.
8. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. september 2006. <http://www.fin.ee/?id=280> 31.03.2008
9. Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus
10. Lehis, L. 2001. Soovikontsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615. Maksumaksja, 2, 12-14. Tallinn: OÜ Maksumaksjate Liidu Kirjastus.
11. Lehis, L., Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus
12. Pulk, S. Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust. <http://www.neti.ee/cgi-bin/cache?query=p%F6%F6rdmaksustamine&alates=0&url=http%3A%2F%2Fwww.bilanss.ee%2Fcgi-bin%2Fweb%2Findex.cgi%3Faction=viewnews%26id=506> 31.03.2008
13. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission 20 June 2007.
14. Tingas, R. Teenuste pöördmaksustamine on ELis harmoniseerimata. <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/1146> 31.03.2008
15. Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903, RT I 2007, 44, 316 § 7 lg 1
16. Vat - „Reverse-Charge” Work Group. Impact analysis. Report.

LISA 1. Küsimustik

KÜSIMUSED:

1. Millised on Teie arvates siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise EELISED võrreldes praeguse süsteemiga?
2. Millised on Teie arvates siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise PUUDUSED võrreldes praeguse süsteemiga?
3. Kuidas mõjutaks uus süsteem maksuametnike tööd? Millised oleksid peamised muudatused?
4. Milliseid uusi käibemaksupettusi võib uus süsteem kaasa tuua?
5. Kas Teie pooldaksite uue süsteemi kasutusele võtmist?