

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kaisa-Kairit Kirsimaa

# **KÄIBEMAKSUTAGASTUSEGA MÜÜGI VÕIMALUSED**

Lõputöö

Juhendaja: Helle Koitla,

Spetsialisti diplom kõrgema kutsehariduse  
omandamise kohta (magistrikraadile vastav  
kvalifikatsioon)

Kaasjuhendaja: Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Käibemaksutagastusega müügi võimalused</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Opportunities for VAT refund</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eest keeles ja koosneb 48-st leheküljest. Töös on kasutatud 43 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Käibemaksutagastusega müük tähendab, et müües tuleb kauba hinnale juurde lisada käibemaks, mis hiljem ostjale tagastatakse. Käibemaksutagastust on õigus taotleda kolmanda riikide isikutel. Lõpptöös keskendutakse käibemaksutagastusega müügile Eestis. Lõputöö teema on aktuaalne, sest tänapäeval on <i>tax-free</i> teenuse pakkujate arv suurenenud ning maksukohustuslastel on tekkinud aina suurem valik, kas <i>tax-free</i> 'ga tegeleda ise või lasta käibemaksutagastuse teenuse osutajal sellega tegeleda. Lõputöö teema probleemiks on see, et sageli on praktikas juhtumeid, kus käibemaksu tagastamine ei ole põhjendatud. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksutagastusega müügi korda Eestis. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.</li> <li>2. Kirjeldatakse käibemaksutagastusega müügi korda.</li> <li>3. Antakse ülevaade ekspordi tõendamisest ning tolliformaalsustest.</li> <li>4. Analüüsida käibemaksutagastusega müügi võimalusi.</li> </ol> <p>Autor jõudis järeldusele, et rohkem turistide elektroonilist valideerimist kasutaks, tuleks selle võimaluse kasutamist tutvustada kauplustes. Eelkõige alustada kauplustest, kes <i>tax-free</i> kviitungeid väljastavad, sest nagu intervjuust selgus, pole paljud elektroonilisest valideerimiskioskist üldse teadlikud ning siiani on kaupluseid, kes väljastavad selliseid dokumente, mida pole võimalik elektroonselt registreerida. Sellest tulenevalt tulekski kõikidele kauplustele kehtestada üldine kohustus väljastada tšekke, mida on võimalik ka elektrooniliselt valideerimiskioskis kinnitada. Edaspidi tuleks täiendavalt uurida, millised on vastavalt ettevõtete <i>tax-free</i> kaubanduses käibemaksu deklareerimise ning tagastuse probleemid.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, eksport, tolliformaalsused, käibemaksutagastusega müük	
Võõrkeelsed võtmesõnad: value added tax, export, customs formalities, VAT refunded sales	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: <i>Kaisa-Kairit Kirsimaa</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Helle Koitla	Allkiri:
Kaasjuhendaja: Kerly Randlane	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. KÄIBEMAKS JA KÄIBEMAKSUTAGASTUSEGA MÜÜK .....	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus.....	6
1.2. Käibemaksutagastusega müük .....	14
2. KÄIBEMAKSUTAGASTUSE VÕIMALUSED .....	22
2.1. Ekspordi tõendamine ja tolliformaalsused .....	22
2.2. <i>Tax-free</i> kaubanduses käibemaksu tagastuse võimalused.....	28
SUMMARY .....	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	39
Lisa 1. Intervjuu Tallinna lennujaama reisiterminali tollipunkti inspektor Silver Hansaarega .....	44
Lisa 2. Intervjuu Narva piiripunkti juhtivinspektor Tatjana Langineniga .....	46
Lisa 3. Intervjuu Tallinna Lennujaama reisiterminali juhtivinspektor Albina Saarega.....	47

## SISSEJUHATUS

Käibemaks on lisandunud väärtuse maks ning sellega maksustatakse ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja teenuseid, kolmandatest riikidest imporditud ja Euroopa Liidu riikidest soetatud kaupu. Eksport on toodete või kaupade müümine välisriiki. Tegemist võib olla nii omatoodete kui ka välismaalt sisse toodud kaupade väljaveoga, kaupade ajutise väljaveoga nende töötlemiseks mujal riigis, taasväljaveoga pärast töötlemist või välisriikide vee- ja õhusõidukite varude tarnetega.

Maksukohustuslane võib ekspordina käsitleda ka kauba võõrandamist füüsilisele isikule, kes elab ühendusvälises riigis. Selle puhul on tegemist siis tax-free müügiga ehk käibemaksutagastusega müügiga, mis tähendab, et müügi ajal tuleb kauba hinnale lisada käibemaks, mis hiljem ostjale tagastatakse. Turistidele tagastatakse 20%-se käibemaksumäära puhul kuni 14% kauba maksumusest.

Lõputöö teema valiti, kuna igal aastal suureneb tax-free teenuse tarbijate arv, samuti teenuse pakkujate arv ning tegemist on väga olulise faktoriga, tänu millele on Eesti võimeline pakkuma rahvusvahelist konkurentsi.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest tänapäeval on tax-free teenuse pakkujate arv suurenenud ning maksukohustuslastel on tekkinud aina suurem valik, kas *tax-free*'ga tegeleda ise või hoopiski lasta käibemaksutagastusega teenuse osutajal sellega tegeleda.

Lõputöö uudsus tuleneb sellest, et autorile teadaolevalt pole varem keegi käibemaksutagastusega müügi võimalusi uurinud. Sisekaitseakadeemias kirjutas 2009. aastal Liina Kivi lõputöö teemal "Käibemaksu tagastamine ühendusväliste riikide maksukohustuslastele". Nimetatud töös puudutatakse käibemaksutagastust, kuid mitte käibemaksutagastuse võimalusi.

Uurimisprobleemiks on see, et sageli on praktikas juhtumeid, kus käibemaksu tagastamine ei ole põhjendatud. Piiripunktidesse on paigaldatud elektroonilised valideerimiskioskid, kus reisijad saavad kinnitada oma tax-free kviitungeid ning taotleda käibemaksutagastust, kuid paljud ei ole sellest teadlikud. Kuna elektroonilise valideerimisega taotletud tagastust

tolliametnikud ei kontrolli, kui just masin neid kontrolli ei suuna, siis tekibki olukord, kus rikutakse *tax-free* reegleid ning saadakse ikkagi tagastus.

Lõputöö eesmärgiks on uurida käibemaksu tagastamise võimalusi.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Kirjeldatakse käibemaksutagastusega müüki.
3. Antakse ülevaade ekspordi tõendamisest ja tolliformaalsustest.
4. Analüüsitakse *tax-free* kaubanduses käibemaksu tagastuse võimalusi.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse teemakohaseid uurimistöid ning teadusartikleid. Kasutatakse ka eesti ja inglisekeelset erialakirjandust ning interneti andmeid. Samuti viiakse läbi intervjuud kolme tolliametnikuga.

Lõputöö esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksust Eestis. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest ning olemusest. Teises alapeatükis aga kirjeldatakse käibemaksutagastusega müüki.

Teises peatükis antakse ülevaade käibemaksutagastuse võimalustest. Esimeses alapeatükis kirjeldatakse ekspordi tõendamist ning tolliformaalsusi ja teises alapeatükis analüüsitakse *tax-free* kaubanduses käibemaksu tagastuse võimalusi.

Lõputöös kasutatakse allikatena nii Eesti kui ka võõrkeelset kirjandust ja Eesti ja Euroopa Liidu õigusakte.

# 1. KÄIBEMAKS JA KÄIBEMAKSUTAGASTUSEGA MÜÜK

## 1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks on toote või teenuse lisandunud väärtuse maks ning seda arvutatakse kauba või teenuse käibelt. Eestis kogub käibemaksu aga Maksu- ja Tolliamet ning käibemaksuga maksustamist reguleerib käibemaksuseadus. Käibemaksu võib nimetada üldiseks tarbimismaksuks, mille eesmärgiks on riigile tulu teenimine. Maksu arvestatakse igas tootmis- ja turustusetapis, kus tootele väärtus lisatakse.

Algselt koguti peamiselt lõivu ning läbikäigutasu, hiljem arenes see aga linna ja riigi territooriumile sissetoomise või piiriületamise tasuks ehk tolliks (Tammert, 2003, lk 248). Käibemaks on tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügietappi. 1567. aastal oli Hispaania nõunik Alba hertsog esimene Euroopas, kes tuli mõttele hakata maksuga koormama siseturul toimuvat kaubavahetust. (Tammert, 2003, lk 248) Alba hertsog, kes üritas leida uut ning kohalikest omavalitsustest sõltumatut tuluallikat, nägi ette, et kõikide kaupade hinnale tuleb lisada kohustuslik lisandsumma, mida peeti käibemaksuks ning mille realiseerija edastab otse riigile (Tammert, 2003, lk 248).

Müügitulud olid levinud ka keskaegses Euroopas ning üheks kõige paremini arenenud maksustamise süsteem oli aga 14. sajandil Hispaania valdustes, mida tunti *alcabala* nime all. Tol ajal olid maksud tuntud kui valu ja vaeva põhjustajad. (Rahandusministeerium, 2004) Selline nimetus tuli ilmselt sellest, et maksud kehtestati sõja ajal või sõjajärgselt ehk sel ajal, mil inimesed kannatasid.

Saksamaa töösturite perest pärit Wilhelm von Siemens tegi 1919. aastal ettepaneku kehtestada nn õilis käibemaks. USA-s tegi aga aastal 1921 Thomas S. Adams ettepaneku kaotada ettevõtete tulumaks ja asendada see käibemaksuga. (Rahandusministeerium, 2004) Mõlema mehe välja pakutud ideed olid väga head, kuid siiski tervikuna tegelikku ellu ei jõudnud. Ometi paljud riigid ammutasid nende meeste ettepanekutest ideid maksude kehtestamisel.

1932. aastal ehk Eesti esimese iseseisvusperioodi ajal kehtestati eelarve tasakaalustamiseks, eramajanduse korraldamiseks ning tööpuuduse vastu võitlemiseks läbikäigumaks. Ettevõtted pidid maksma läbikäigult teatud protsendi, mis olenes ettevõtte valdkonnast ja maksumääraks oli 0,5-3,5 protsenti. Maksust olid vabastatud aga krediidasutused, kino- ja teatriettevõtted, tubakatoodete ja alkoholi tootjad (neile oli kehtestatud aktsiis), piimatööstused ja raamatute väljaandjad. Samuti ei maksustatud eksporditava kauba käivet. (Rahandusministeerium, 2004) Vana aja ja tänase maksupoliitika puhul on nii mõnigi asi sarnane, näiteks maksude maksmata jätmise korral ettevõtte suletakse.

Käibemaksu peavad tasuma kõik käibemaksukohustuslased, kes siis maksavad seda enda müügi käibelt või hoopiski välisriigi ettevõtjalt ostetud ja Eestis pöördmaksustamisele kuuluvatelt kaupadelt ja teenustelt, Eestisse imporditud kaupadelt ja teiselt Eesti maksukohustuslaselt ostetud siseriiklikule pöördmaksustamisele kuuluvatelt kaupadelt ning tal on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Samuti on käibemaksu maksmise kohustus piiratud käibemaksukohustuslasel ehk isikul, välja arvatud tavakorras käibemaksukohustuslasena registreeritud isikul ja ettevõtlusega mittetegeleval füüsilisel isikul, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Piiratud käibemaksukohustuslane maksab käibemaksu aga ainult välisriigi ettevõtjalt ostetud ja Eestis pöördmaksustamisele kuuluvatelt kaupadelt ja/või teenustelt ning Eestisse imporditud kaupadelt. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Käibemaksu peavad maksma ka isikud, kes impordivad kaupu, kes soetavad teisest liikmesriigist aktsiisikaupu, transpordivahendi, mis on uus ning kes lõpetab kauba maksuladustamise ilma võõrandamiseta ja toob ajutises aktsiisivabastuses oleva aktsiisikauba aktsiisilaost välja ilma võõrandamiseta või siis on mingil põhjusel näidanud arvel käibemaksu, mida näidata ei oleks tohtinud. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Saramento (2016, p 79) leiab, et käibemaksu võib määratleda kui 'laiapõhjalist ärimaksu, mis on kehtestatud tootmis- ja turustamisprotsessi kõikidel etappidel ja mis on siseriiklikul tasandil tavaliselt kavandatud kodumajapidamiste maksustamiseks'. Kuna käibemaksu puhul saavad sisendkäibemaksu maha arvata ainult ettevõtjad, mitte tarbijad, siis on tarbija

maksukoormuse kandjaks ning sellest tulenevalt võib käibemaksu tarbimismaksuks nimetada.

Käibemaks on tarbimismaks ning seda ei saa võtta kui ettevõtte tasu. Arvestatud protsendina hinnast, mis tähendab seda, et tegeliku maksukoormuse nähtavus on tootmis- ja turustusahela igas etapis nähtav. (*European Commission, 2018b*)

Käibemaksu tutvustati sõjajärgsetel aastatel mitmetes Euroopa riikides, Prantsusmaa esialgne käibemaksu kasutusele võtmine sai alguse 1954. aastal. Euroopa Liidu käibemaksusüsteem pärineb aastast 1967. Eestis võeti lisandunud väärtuse maks kasutusele 1990. aastal ning alates 1991. aastast hakkas kehtima uus maksustamise printsiip ehk käibemaks (Elling (2014, lk 24). Algselt oli maksumääraks 7%, kuid kohalikul omavalitsusel oli võim kehtestada jaekaubanduse käibeale täiendava 3%-lise maksumäära (2014, lk 26).

Elling toob enda magistritöös (2010, lk 111) välja, et Eestis kehtestati käibemaks Eesti Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209, „Käibemaksuga maksustamise kord”, mis hakkas kehtima alates 10. jaanuarist 1991. Olemuselt oli kehtestatud käibemaks kui lisandunud väärtuse maks, kuid see ei vastanud kuuenda direktiivi nõuetele.

Enne seda kehtis Eestis aga NSV Liidu Ministrite Nõukogu määrusega 1975. aastal kinnitatud käibemaks. Kaupade müügil tuli riigieelarvesse maksta hulgi- ja jaehinna vahe, mina nimetatigi käibemaksuks. (Pulk, 2001, lk 12)

Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1. jaanuarist 1992. aastast, mis võeti vastu ülemnõukogu poolt 16. oktoobril 1991. aastal. Selle seaduse rakenduskord sätestati rahandusministeeriumi määrusega. (Rahandusministeerium, 2004)

1991. aastal tasusid käibemaksu Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid. Riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustust polnud. Käibemaksukohustus oli sätestatud valitsuse määrusega ja kedagi sel ajal eraldi maksuametis käibemaksukohustuslaseks ei registreeritud. (Rahandusministeerium, 2004)



1994. aastal kehtestatud käibemaksuseaduse järgi pidi maksukohustuslaseks registreerima isik, kelle maksustatav käibe ületas kalendriaasta jooksul 130 000 krooni. Käibe toimumise ajaks sätestati varaseim hetk alljärgnevaist: kauba lähetamine või ostjale kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine; kauba või teenuse eest arve väljastamine; kauba või teenuse eest maksmine. Hakati kasutama põhimõtet, et kaupade ja teenuste ostmisel saab käibemaksukohustuslane maha arvata vaid ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste eest makstavat käibemaksu. Samuti hakati arvestama, kas isik kasutab kaupu ja teenuseid maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks. Hakati erinevalt käsitlema kaupade ja teenuste eksporti ning käibemaksust vabastatud käivet - see tähendab, et ekspordile kehtestati nullprotsendiline käibemaksusumäär. (Rahandusministeerium, 2004)

Alates 1. aprillist 1995 oli käibemaksukohustuslaseks registreerimisel aastase käibe piirmäär 250 000 krooni, mis kehtis kuni 1. jaanuarini 2011. a. 1. jaanuaril 2011. aastal võeti Eestis kasutusele euro ja registreerimise piirmääraks sai hoopiski 16 000 eurot. (Rahandusministeerium, 2004) Käibemaksuseaduse § 19 lõike 1 järgi on 2018. aastal see määr hoopiski 40 000 eurot (Käibemaksuseadus, 2004).

Mladineo ja Susak (2015, p 165) on ajaloost välja toonud selle, et olemas on olnud kolme võimalikku varianti käibemaksust: toote tüüpi (P-käibemaks), sissetuleku tüüpi (I-käibemaks) ja tarbimis tüüpi (C-käibemaks). Igat varianti saab omakorda rakendada kahel võimalikul põhimõttel: päritolu- ja sihtkoha põhimõtted ning kahe peamise arvutusmeetodi abil: krediidiarve ja lahutamise meetodid. Kolme variandi vaatevälja saab kõige paremini mõista kui võrrelda tulude ja kulude koondnäitajaid rahvamajanduse arvepidamises.

Sarmento (2016, p 80) on leidnud enda töös, et käibemaks on muutunud aina olulisemaks maailma maksusüsteemides ja rohkem kui 140 riiki kasutavad seda tarbimise maksustamiseks, mis moodustab üle 20% maksutuludest. Kuid eelkõige Euroopa Liidus on käibemaks üks peamisi tulude allikatest. 2011. aasta andmete põhjal oli käibemaksu tulu Euroopa Liidus ja euroalas ligikaudu 7% SKT-st, kogu maksustamine moodustas SKT-st ligikaudu 38%. Sama allika järgi on kogu maksustamine, välja arvatud sotsiaalkindlustusmaksed, ligikaudu 26% SKT-st. See tähendab, et EL-s moodustab käibemaks peaaegu kolmandiku kogu maksude kogumisest ning võime öelda, et käibemaks on oluline tuluallikas.

Colbjornsen (2015, pp 327-328) täheldab, et käibemaks on paljude riikide rahvamajanduse kogutodangu kasvav osa. Vastavalt Euroopa Liidu rohelise raamatu järgi moodustasid käibemaksutagastused alates 2008. aastast 21,4% liikmesriikide maksutulust. Käibemaks on riigi sissetuleku, vähendamise või vabastamise vahend sellistest maksudest, mis võivad olla riigi jaoks konkreetsete poliitiliste eesmärgiga. Ühine joon nii Euroopa Liidus kui mujal, on see, et on maksuvähendus või maksuvabastus meediale, toodetele, nagu näiteks ajalehed, ajakirjad ja raamatud. Käibemaksuseaduse § 15 lg 1 ja 3 järgi on Eestis ajalehed, ajakirjad, raamatud ning õppevahendina kasutatavad töövihikud 9%-lise käibemaksumääraga (Käibemaksuseadus, 2004).

Bogetic ja Hassan (1993, p. 3) olid ühed esimesed käibemaksutulu määrajate uuringute läbiviijateks ning 34 riigi valimi abil leiti, et peamised käibemaksutulu mõjutajad olid: maksumäär, maksubaas ja maksumäära hajutus. Esimesed kaks suurendavad maksutulust, samas kui viimane kipub seda vähendama. Samuti on Bogetic ja Hassan leidnud, et ühtse käibemaksumääraga riikidel on tavaliselt rohkem tulusid kui mitme määraga riikidel, nagu näiteks Eestis, kus võib kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt arvestada kolme erineva käibemaksumääraga: 20%, 9% ja 0%.

Euroopa õigusaktid maksustamise valdkonnas tuleb vastu võtta ühehäälselt. Käibemaksumäärade praegused sätted tulenevad seega kõigist Euroopa Liidu rahandusministrite erinevatest kokku lepitud kompromissidest ning sellepärast ongi erinevad käibemaksumäärad Euroopa Liidus. (*European Commission*, 2018b)

Käibemaksudirektiiv kehtestab käibemaksumäärade raamistiku EL-is, kuid see annab riikide valitsustele vabaduse määrata kindlaks nende valitud arvu ja taseme määr, võttes arvesse ainult kahte põhireeglit. Esimeseks on kõikide kaupade ja teenuste standardmäärad ning teiseks EL riik võib valida ühe või kaks vähendatud maksumäära, kuid ainult käibemaksudirektiivis loetletud kaupade või teenuste suhtes. (*European Commission*, 2018b)

Cnossen leiab, et hea käibemaks peaks maksustama võimalikult suurel hulgal erinevaid teenuseid ning kaupu ühe ning standardse määraga, milleks Eestis on 20%, välja arvatud avaliku sektori teenused (tervise, hariduse ning sotsiaalse hoolekandega seotud teenused).

Nende puhul on madalam maksumäär või üldse maksustamata jätmine soovitatav ühiskondliku heaolu vaatepunktist.

Eestis on kolm erinevat käibemaksumäära: 20%, 9% ning 0%. 20%-line määr on kõige tavalisem, mis on enamustel tarbitavatel kaupadel ning teenustel, kuid erandiks on raamatud, ravimid, perioodiliselt väljaantavad trükised, majutusteenused, mille määraks on 9%. Käibemaksumäär null protsenti on aga eksporditaval kaubal, kaubal, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist saab võtta kauba ühendussisese käibena. Samuti rahvusvahelistest vetes sõitvatel merelaevadel, rahvusvahelisi lende korraldavate lennuettevõtjate kasutatavad õhusõidukid ning selle varustus ja seadmed. Näiteks on 0 protsendiline määr veel vabatsoonis või vabalaos olev ühenduseväline kaup ning Eesti Pangale võõrandatav kuld. (Käibemaksuseadus, 2004)

Sarmiento ( 2016, p. 81 ) on enda artiklis kirjutanud, et käibemaksu on vastu võtnud kõik Euroopa Liidu riigid ja ka peaaegu kõik Aafrika ja Ladina-Ameerika riigid. Arengumaades on käibemaksu peetud ka maksu-ja majanduspoliitika muutuste allikaks. Käibemaksu kehtestamine viimaste aastakümnete jooksul on olnud arengumaade poolt kõige nähtavam maksureform.

Price ning Porcano (1992, p. 47) on artiklis välja toonud, et hea maksu kohta kehtib viis omadust: võrdsus, erapooletus, kindlus, majanduslikkus ning lihtsus. Et üks maks õiglane oleks, peab see võrdne olema maksumaksja tulu ja majandusliku olukorraga ja erinev maksumaksjatele, kes ei ole samas tulurühmas või majanduslikus olukorras. Erapooletus ehk neutraalsus. Et olla neutraalne, ei tohi maks soodustada teatud tööstusharusid, tehinguid ega üksusi. Samuti ei tohi käibemaksu suurus sõltuda kauba või teenuse võõrandajast ega ostjast. Kindluse puhul on reeglid spetsiaalsel eeldusel, et sisaldavad meetodeid aruandlusest, kuupäevadest, edasikaebamise korrast jne. Maksu haldab valitsus ja on täidetud maksumaksja poolt madala hinnaga. Maks on suhteliselt lihtne maksumaksjale järgmiseks ning valitsusele haldamiseks.

Käibemaks on Mladineo ja Susak (2015, p. 165) meelest kogutud murdosas osaliste maksete süsteemi kaudu, mille kohaselt käibemaksukohustuslased arvestavad käibemaksust, mille nad on kogunud oma äritegevusega seotud ostude eest teistele

maksukohustuslastele makstava summa. See tagab, et maks oleks neutraalne sõltumata sellest, kui palju tehinguid on seotud.

Price ning Porcano (1992, p. 47) meelest on käibemaks maks, mis ei mõjuta äri kasumit ning tulude suurendajat madalate hindadega. Lisaks tulude suurendamisega, peab maksupoliitika ka rahuldama rahva sotsiaalsel, majanduslikku ja poliitilist eesmärki.

Musgrave (1972, p. 425) leiab, et tarbimismaksu vaadeldakse kui ideaalset ettevõtte maksu, mis ei vähenda kasumit; tarbijamaksu, mida tarbija ei näe; madala määraga maks, millel on kõrge sissetulek ning maksu mis koguneb ise. Täpselt nagu käibemaks, mis on kaudne ning mida tarbija tegelikult ei näe ega kellelegi eraldi ei tasu, vaid tasub märkamatu.

Lind (2006, lk 41) nendib oma magistritöös, et kuna käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks, siis selle eesmärgiks on hõlmata igasugune majanduslik tegevus. Igasuguste erinevate kaupade ja teenuste tarbimine peab olema maksustatud. Samuti on käibemaksu eesmärgiks mõjutada tarbimist. Üldjuhul püütakse sellega muuta inimeste harjumusi ja tahet neile ebavajalikku mitte tarvitada.

Käibemaks keskendub kõikide kaupade tarbimisele, kaasa arvatud teenuste. See on aga vastupidine spetsiaalsetele tarbimismaksudele või aktsiisidele, mida kogutakse spetsiifilise tarbekauba või kategooria tarbimise pealt. (Tammert, 2003, lk 251)

Kuna käibemaksuga on maksustatud ainult tarbimine, siis sellepärast on loodud sätteid, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada käibemaksuga ning kaubad ja teenused, mida eksporditakse kasutamiseks välismaal, tuleb vabastada siseriiklikust käibemaksust. (Lehis, 2004, lk 353)

Elling toob välja (2014, lk 30), et kuna riiklikud maksud on sellised, mis kehtivad kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib see ainult ühe omavalitsuse piires ning on kehtestatud vastava omavalitsuse volitusega, siis saab käibemaksu liigitada riikliku maksu alla.

Lisaks on Elling (2014, lk 34) välja toonud ka selle, et käibemaksu puhul toimub maksustamine seal riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija ehk kehtib sihtkohamaa printsiip. Sellest lähtudes tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära ja eksportööri või välismaa ettevõtjale tuleb kauba soetamisel tasutud käibemaks tagastada.

Lind (2006, lk 45) on veel välja toonud, et riigil on võimalus maksustada saadud tulu ja kogutud vara ning selle kasutamist nii otseselt kui ka kaudselt. Kui tulu maksustatakse otseste maksudega, siis tarbimise maksustamine võib toimuda nii otseste kui ka kaudsete maksudega. Elling (2014, lk 31) on välja toonud raamatus, et käibemaks on kaudne maks, mille puhul on maksukoormuse kandjaks lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ja maksab toote hinna sees käibemaksu. Seetõttu me tegelikult poes ostlemas käies ei taju, kui palju mingilt tootelt käibemaksu maksame, kuna see on juba summale juurde lisatud erinevalt näiteks USA-st, kus on antud toote hind ning eraldi juurde lisandub veel käibemaks.

Kaupade müüja, kes on maksukohustuslane, maksab käibemaksu maksuhalduritele, kuid ostja tasub selle eest müüjale tegeliku osa hinnast. Seega on tegemist kaudse maksuga. (*European Commission*, 2018b)

Samuti on Elling (2014, lk 32) esile tõstnud, et käibemaksule on kehtestatud neutraalsuse põhimõte, mis tähendab, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbija ei huvitu sellest, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Müüja õiguslikust vormist ei sõltu tarbitava kauba omadused ning tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist.

Käibemaks on ka objektiivne ehk maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Nagu eelpool mainitud, on enamustel kaupadel ja teenustel 20%-line käibemaksumäär, kuid osadel kaupadel 9%- line ning osadel 0%-line. Suurimaks põhimõtteks on aga see, et ei koormata ettevõtjat. (Elling, 2014, lk 31)

Lehis (2009, lk 349) selgitab, et käibemaksu ei koguta maksu tarbijalt, vaid hoopiski maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid.

Lehis (2009, lk 353) selgitab ka seda, et kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb aga maksustada käibemaksuga ning kaupade ja teenust puhul, mis

eksportitakse kasutamiseks välismaal, toimub vabastamine riigisisest käibemaksust. Seda sellepärast, et käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa printsiip ning maks tasutakse sihtriigis.

Stahlman (2014, lk 7) on välja toonud, et käibemaksu kogumine ja arvestamine on majandusüksuse ülesanne ning eristada tuleb sisend- ja väljundkäibemaksu. Sisendkäibemaks on kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaks ning ettevõttel on õigus see maha arvestada väljundkäibemaksust, mis on aga kauba müügist ning teenuse osutamisest saadav käibemaks.

Kokkuvõtteks selgus, et käibemaks on riiklik tarbimismaks, mis hõlmab majanduslikku tegevust ning mille eesmärgiks on riigile tulu teenida. Käibemaksuga maksustatakse kõiki kaupu ja teenuseid ning selle eesmärk on mõjutada tarbimist. Eestis on kasutusel kolm erinevat käibemaksumäära, milleks on 20% (kõikidel teenustel ja kaupadel), 9% (näiteks raamatud ja ravimid) ning 0%.

## **1.2. Käibemaksutagastusega müük**

Füüsilised isikud, kes elavad väljaspool Euroopa Liitu ning ostavad Eestist või teistest Euroopa Liidu liikmesriikide kaupu käibemaksutagastusega müüki teostavatest kauplustest, siis on neil õigus nende kaupade Euroopa Liidust väljaviimisel saada tagasi tasutud käibemaks.

Käibemaksutagastust ehk *tax-free*'d on võimalik saada isikutel, kelle elukoht on Euroopa Liidu välises riigis, kelle elukohaks on Athose mägi, Kanaarisaared, Prantsusmaa ülemeredepartemangud, Ahvenamaa, Kanalisaared, Helgoland saar, Büsingeni territoorium, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia, Itaaliale kuuluv Lugano järve osa. (Maksu-ja Tolliamet, 2018)

Samuti on võimalik seda kasutada neil, kelle elukohaks on Schengeni alasse kuuluv Euroopa Liidu väline riik, nt Island, Liechtenstein, Norra ning Šveits. Lisaks ka Schengen alasse mittekuulva ühendusvälise riigi pass, milles on Schengeni alale sisenemise piiriületustempel või viisa. Samuti ka Eesti või Euroopa Liidu liikmesriigi passi omavad

isikud, kellele on väljastatud Euroopa Liidu välises riigis seaduslikku elamisõigust tõendava dokument või elamisluba. (Maksu- ja Tolliamet, 2018c)

*Tax-free* 'd aga ei saa isikud, kes elavad Euroopa Liidu liikmesriikides. Käibemaksutagastus pole võimalik saada ka Euroopa Liidu välise riigi passi omavad isikud, kellele on väljastatud Eesti elamisluba ning isikud, kelle elukohaks on Monaco Vürstiriik, Mani saared või Akrotiris ja Dhekelias (Maksu- ja Tolliamet, 2018c). Antud piirkonnad ei kuulu küll EL territooriumi alla ning ühendusväliste riikidena neid ei käsitleta, seetõttu ei saa nendes piirkondades elavad isikud Eestis *tax-free* 'd.

Euroopa Liit on keelustanud aga maksuvabade kaupade müügi Euroopa Liidu liikmesriikide vahel reisijatele lennujaamades ning sadamates. Maksuvabad kaubad on saadavad riikides, mis asuvad väljaspool Euroopa Liitu. (EUABC, 2018)

Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ lõike 1 punkti a kohaselt on "*tax-free* kauplus" igasugune lennujaama või sadama piiratud alal asuv ettevõtte, mis vastab pädevate ametivõimude poolt ettenähtud tingimustele (Euroopa Liidu nõukogu, 2006). *Tax-free* kaubandust reguleerib Eestis käibemaksuseadus ning *tax-free* seadusandlus. rahandusministri määrus 7.04.2004 nr 70 "Ühendusvälise riigi füüsilisele isikule võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord". (Euroopa Liidu nõukogu, 2006)

Käibemaksutagastusega müügiga tegelema hakates peab maksukohustuslane järgima müügikohas järgmisi nõudeid, mis on välja toodud rahandusministri määruses § 3 lg 1 ja 2 järgmiselt:

- 1) müügikoht peab olema märgistatud käibemaksutagastusega müüki tähistava märgisega;
- 2) müügikohas peab olema ostjatele kättesaadav trükitud info käibemaksutagastusega müügi tingimuste ja käibemaksu tagastamise kohta.

Seda selleks, et turistid väljastpoolt Euroopa Liitu teaksid, et neil selline võimalus üldse on ning millistest müügikohtadest on neil võimalik seda saada.

Käibemaksutagastusega müügi kviitung peab rahandusministri määruse (§ 4 lg 2) järgi sisaldama aga järgmisi andmeid (Rahandusminister, 2016):

- 1) mäрге ''Käibemaksutagastusega müügi kviitung'' (*tax-free sales receipt*'' );
- 2) kviitungi järjekorranumber;
- 3) müügi toimumise kuupäev;
- 4) müügi tõendava dokumendi number;
- 5) maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 6) ostja nimi ja elukohta aadress;
- 7) ostja elukohta tõendava dokumendi number ja selle dokumendi väljastanud riik;
- 8) kauba nimetus või kirjeldus;
- 9) kauba kogus;
- 10) kauba hind koos käibemaksuga;
- 11) hinnale lisatud käibemaks;
- 12) müüja poolt kinnipeetav tasu käibemaksu tagastamise teenuse eest;
- 13) tagastatav käibemaksusumma;
- 14) käibemaksu tagastamise viis ja/või ostja pangakonto number, kuhu käibemaks tagastatakse;
- 15) ostja allkiri.

Kuna see on ikkagi dokument, mis kinnitab, et ost on sooritatud ning tegu on EL välise kliendiga, siis peavad dokumendil olema kõik vajalikud lahtrid täidetud õigesti.

Reisijad, kes on väljastpoolt Euroopa Liitu, võivad osta kaupu Euroopa Liidus olevatest *tax-free* poodidest käibemaksutagastusega. Käibemaksutagastusega müük tähendab seda, et müügi hetkel lisatakse kauba hinnale käibemaks, kuid hiljem see tagastatakse ostjale. Käibemaksutagastus kehtib juhul, kui ühe päeva miinimum ostusumma ühes kaupluses koos käibemaksuga ületab 38 eurot. Sel juhul antakse poest kaasa ostu tõendav dokument, mille isik peab Euroopa Liidust lahkudes kinnituse saamiseks tollile esitama. Ostjal tuleb kaup avamata pakendis Euroopa Liidust välja toimetada hiljemalt kauba ostmise kuule järgneva kolmanda kuu lõpuks. Tolli nõudmisel peab reisija esitama avamistunnusteta pakendatud kauba tollikontrolliks. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2010)

Miinimum ostusumma *tax-free* puhul on 38,01 eurot ning ainult kaupadelt, millel on 20%-line käibemaks, on võimalik käibemaksu tagasi saada. Mis tahes muu käibemaksu määraga kaupade puhul ei ole *tax-free* võimalik (Global Blue, 2018), näiteks raamatute, teatud perioodiliste väljaannete, farmaatsiatoodete ning meditsiiniseadmete puhul, mille määraks



on 9%. Naaberriigis Soomes on tax-free piirmäär 40 eurot, Lätis aga 42 eurot ning Leedus 58 eurot (Eesti maksumaksjate liit, 2011).

Rahandusministri määruse § 6 lg 2 ja 3 kohaselt märgib toll käibemaksutagastusega müügi kviitungile kauba ühendusest väljatoimetamise kuupäeva, teeb isikliku pitsati jäljendi ja tagastab kviitungi isikule. Toll ei tee käibemaksutagastusega müügi kviitungile isikliku pitsati jäljendi juhul kui:

- 1) kauba pakend on avatud enne tollile esitamist;
- 2) kaup ei vasta käibemaksutagastusega müügi kviitungil märgitud andmetele;
- 3) kauba ühendusest väljatoimetamise kuupäev on hilisem, kui käibemaksutagastusega müügi kviitungi väljastamise kuule järgnevad kolmanda kuu lõpp. (Rahandusminister, 2016)

Hagemier (1997, p. 2) on leidnud, et tavaliselt tuleb Euroopa Liidus mitte elaval isikul taotleda käibemaksu tagastust kas samal ajal koos kaupa ostes või eraldi osakonnast, mida jaemüüja selleks otstarbeks ülal peab. Üldiselt tuleb mitte EL residendil tõendada, et ta pole EL kodanik, tõendades seda välisriigi kodakondsuse tõendiga käibemaksutagastuse taotluse esitamise ajal. Need protseduurid kehtestavad täiendava personali ja ajakulu EL jaemüüjale ja nõude mitte EL kodanikule esitama välisriigi kodakondsust tõendava dokumendi ostu ajal, esitades ennast eraldi osakonnas jaemüüjale, kus vormistatakse käibemaksu tagastamise taotlusi.

Hagemier (1997, p. 2) on kirja pannud, et käibemaksutagastust saades peab isik esitama jaemüüja poolt allkirjastatud käibemaksukviitungi tollile sertifitseerimiseks dokumenteerituna, et ostja ei ole EL elanik. Ostetud kaubad peavad olema kontrollimiseks kättesaadavad. Kui tolliametnik on vormi kinnitanud, võib isik esitada vormi rahavahetuspunktis. Tagastus võib olla kas sularahas või ostja valikul krediidina krediitkaardile kantuna või hoopiski posti teel. See on iga inimese enda valik, mismoodi käibemaksutagastust soovitakse.

Beljajeva (2011, lk 7) on välja toonud selle, et ühendusevälise riigi füüsilisele isikule võõrandatava kauba ekspordina käsitamise korra alusel maksukohustuslane tagab käibemaksutagastusega müügil oleva kauba pakendamise viisil, mis võimaldaks säilitada pakendi puutumatus ja selgitab ostjale käibemaksu tagasisaamisega seotud kohustust

ühendusest väljumisel võtta käibemaksutagastusega müügi kviitungile väljumise liikmesriigi tolli kinnitus kauba ühendusest väljatoimetamise kohta ning tagastada tolli kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitung müüjale või käibemaksu tagastamisega tegeleva äriühingu esindajale, kellega müüja on sõlminud lepingu käibemaksu tagastamise osas.

Maksudohustuslane, kes on saanud tolli või Politsei- ja Piirivalveameti kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitungi, on rahandusministri määruse §2 lg 6 järgi kohustatud tagastama ostjale kauba müügil ostja tasunud käibemaksu kokkulepitud viisil kahe kalendrikuu jooksul kviitungi kättesaamise päevast arvates. (Rahandusminister, 2004)

Maksudohustuslane, kes on sõlminud lepingu käibemaksu tagastamisega tegeleva äriühinguga, tagab rahandusministri määruse § 2 lg 8 alusel käibemaksu tagastamise ostjale kahe kalendrikuu jooksul ostja poolt käibemaksu tagastava äriühingu esindajale tolli või Politsei- ja Piirivalveameti kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitungi esitamisest. (Rahandusminister, 2014)

Rahandusministri määruse § 2 lg 10 alusel on maksudohustuslane kohustatud säilitama tolli või Politsei- ja Piirivalveameti kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitungeid ning käibemaksu tagastamist tõendavaid dokumente seitsme aasta jooksul käibemaksutagastusega müügi kviitungi tagasisaamise päevast arvates. (Rahandusminister, 2014) Kõikidele dokumentidele säilitamistähtaega kehtestatud ei ole, vaid nende säilitamise kohta seatakse tingimused ettevõtte siseselt.

Käibemaksutagastusega kauba müügi korral võib müüja kauba müügi deklareerida nullmääraga maksustatava kauba ekspordina alles siis, kui ta on kätte saanud tollikinnitusega kviitungi, mis tähendab, et kaup on eksporditud. Kui kauba müük tuleb deklareerida enne kviitungi tagasisaamist, peab maksudohustuslane algul deklareerima kauba müügi siseriikliku käibena ja hiljem muutma kviitungi saamise kuu eest esitatava deklaratsiooni, vähendades nii siseriikliku käibe summat ning deklareerides müügi nullmääraga maksustatava ekspordina KMD (käibemaksudeklaratsioon) lahtrites 3,3.2,3.2.1. (Maksu- ja Tolliamet, 2018c) Kuna algselt tuleb tehing deklareerida 20%-lise määraga ning hiljem 0%, siis võib tihtipeale tekkida see olukord, kus deklareeritakse tehing valesti.

Barry jt (2005, p. 3) nendivad, et hetkel on kõik üldiselt seotud arvutite valdkonnaga, eelkõige maksuvähenduste töötlemise meetodiga ning süsteemidega. Olemasolevad käibemaksu tagastamise süsteemid on kas kallid või liiga tülikad paberitööga. Antud leiutis pakub nendele probleemidele lahenduse, esitades maksunõuete süsteemi, mis koosneb maksekaardisüsteemist, mis sobib maksekaartide tehingute vastuvõtmiseks müügikohas, kusjuures maksekaartide süsteem sisaldab infot kuvamiseks maksekaartide süsteemi lõppkasutajale. See teeks kogu protsessi kordades lihtsamaks, saaks antud tehingu läbi viia ühe kaardiga, see jätaks ära kogu paberimajanduse.

Lisaks arvavad Barry jt (2005, p. 3), et maksunõuete süsteem hõlmab vähemalt ühte andmete kogumise seadet kaardimaterjalide vastuvõtmiseks maksekaardiomanikelt ning märke vastuvõetava elemendi kohta, et saada märged, tehingu jaoks on nõutav maksutagastuse nõue.

Viimastel aastatel on väikesed ja suured rahvusvahelised ettevõtted Barry jt (2005, p. 3) meelest kõikjal maailma nurkades avastanud, et maksuvabapiirkonnad võivad osutada tõhusaks vahendiks uute turgude arendamisel ja olemasolevate väliskaubandus- ja tootmistegevustulude suurendamiseks. Maksuvaba piirkond on selles mõttes hea, et võimaldab majandusettevõtetel kanda väiksemat maksukoormust või üldse vältida maksude maksmist.

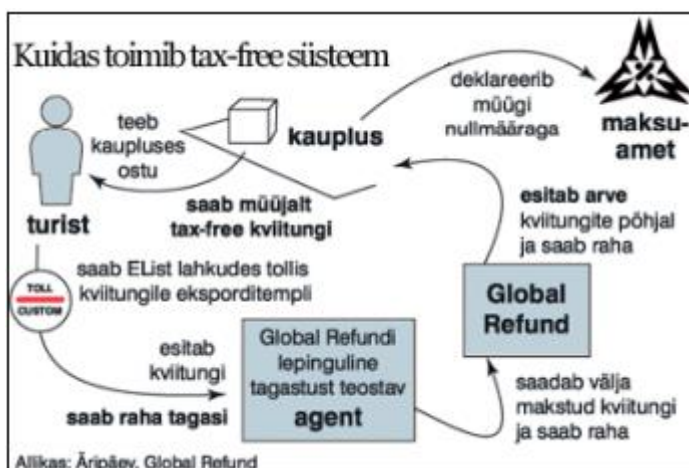
Maksuvaba kaubanduse valdkonda kuuluvatel rahvusvahelistel liinidel sõitvatel vee- ja õhusõidukitel kauplemist mõjutavad aktsiisidega maksustamise reeglid. Varasemate reeglite kohaselt oli kauba toimetamine rahvusvahelisi reise tegelevatele laevadele ning lennukitele ning lennujaama transiitsoonis asuvasse müügikohta võrdsustatud ekspordiga ehk sellist kaupa ei maksustata Eestis käibemaksu ega aktsiisidega. Kui sõiduki pardalt või lennujaama müügipunktist kaasaostetud kaup tarbitakse reisi ajal või kui kauba kogus ei ületa sihtkohamaal kehtivaid maksuvabasid piirmäärasid, siis ei maksustata kaupa üheski riigis. See on kaasa toonud olukorra, kus laevandusettevõtjad saavad väga suure osa tuludest mitte reisijateveost, vaid maksuvabast kaubandusest. (Lehis 2004, lk 439-440)

Kui Eesti liitus Euroopa Liiduga, jäi maksuvabastus sellisel kujul kehtima ainult siis, kui laev või lennuk läbib reisi ajal väljaspool EL asuvat sihtpunkti. Ühendussisestel liinidel, näiteks Tallinn-Helsingi, maksustatakse laevas kaasamüüdavaid kaupu selle riigi

maksumääraga, mille territooriumil sõiduk asub. Erandina jääb maksuvabastus aga kehtima kaupadele, mida tarbitakse õhusõiduki või laeva pardal liikmesriikide vahelise reisi ajal, näiteks laeva restoranis müüdav kaup. Maksuvabastus ei laiene kaasamüüdavale kaubale, mida tarbitakse sel ajal, kui laev seisab sadamas ja reisi ei toimu. Eestisesesel reisil ei saa rakendada mitte mingisuguseid maksuvabastusi. (Lehis 2004, lk 439-440)

Maksuvaba müük ühenduse territooriumil mööda maismaad lahkuvatele reisijatele Beljajeva (2011, lk 10) hinnangul peaks olema lubatud siis, kui ühenduse piiridel asuvad maksuvabad kauplused tõendavad liikmesriikidele, et nad suudavad täita kõik tingimused, et takistada mis tahes võimalikke rikkumisi ning maksudest kõrvalehoidumisi või maksueeskirjade rikkumisi.

Reisijatel, kes reisivad lennukiga või laevaga kolmandale territooriumile või kolmandatesse riikidesse ning kellel on reisidokument, milles on lõppsihtkohana märgitud kolmandal territooriumil või kolmandas riigis asuv lennujaam või sadam, peaks Beljajeva (2011, lk 13) meelest olema võimalus saada maksuvabades kauplustes müüdava kauba puhul aktsiisivabastust. Liikmesriigid võivad aktsiisist vabastada maksuvabade kaupluste kauba, mis viiakse välja ühendussisese lennu- või merereisiga teise liikmesriiki suunduvate reisijate pagasis.



Joonis 1. Tax-free toiming. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2004)

Joonisel 1 näeme, kuidas toimub tax-free süsteem. Turist läheb kauplusesse ja sooritab seal ostu ning seejärel saab ta müüjalt tax-free kvitungi. Euroopa Liidust lahkudes saab inimene tollis kvitungi kinnitava templi, mille ta siis esitab tagastust teostavale agendile, kelleks

näiteks Tallinna lennujaamas on valuutavahetuspunkt ning saab raha tagasi. Muidugi võib kinnitusega kviitungid saata ka *Global Blue* bürosse, kuid seljuhul võtab raha tagastamine kauem aega. *Global Blue* esitab antud poele, kust turist oma oste sooritas, kviitungite põhjal arve ning kauplus saab selle kauba müügi omakorda deklareerida Maksu- ja Tolliametis nullmääraga.

Kokkuvõtteks võib öelda, et käibemaksutagastust on õigus saada isikutel, kes elavad väljaspool Euroopa Liitu või Schengeni alasse kuuluvates EL välistes riikides. Käibemaksutagastusega müük ehk tax-free tähendab, et müügi hetkel lisatakse kaubale käibemaks, kuid hiljem saab ostja selle tagasi. Et käibemaksutagastust saada, peab kaup olema avamata pakendis ning peab olema EL välja viidud kolme kuu jooksul.

## **2. KÄIBEMAKSUTAGASTUSE VÕIMALUSED**

### **2.1. Ekspordi tõendamine ja tolliformaalsused**

Ekspord on kas toodete või teenuste müük välisriiki. Tooted võivad olla Eestis toodetud või hoopiski re-eksporditakse välismaalt sisse toodud kaupu. Samuti liigitatakse ekspordi alla ka kaupade ajutist väljevedu nende töötlemiseks välisriigis ning kaupade taasväljavedu pärast töötlemist Eestis. Ekspord aga ei hõlma transiiti ega teenuseid.

Rõbinskaja (2011, lk 7) toob välja enda lõputöös, et riigimajanduse puhul on alati olnud üheks lahutamatuks osaks ekspord ehk kaupade ja teenuste müük välisriiki. Ekspord on muutunud riigi väga tähtsaks majanduse komponendiks, kuna see näitab riigi konkurentsivõimet ja suutlikust müüa oma kaupu ja teenuseid välisturgudel.

Albaum, G., Duerr., ja Strandskov, J (2005, p 2) on välja toonud selle, et 21. sajandil muutus väliskaubandus üsna tähtsaks erinevate suurustega ettevõtetele, nende tarbijatele ja rahvusvahelisele majandusele. Paljudele ettevõtetele, nii väikestele kui ka suurtele, rahvusvahelised müügid annavad lisakasumit ja mõningatele ettevõtetele on see ainuke võimalus teenida kasumit. Rahvusvahelise ja riigimajanduse olukord ja tõus muutusid suuremal määral sõltuvaks ekspordimüükidest.

Ekspordimine on kasumi teenimine toodete või teenuste müümisest välisturgudel. See eeldab klientide leidmist, keda väike või keskmise suurusega ettevõtte on võimeline teenindama paremini kui senised tarnijad. See tähendab klientide teenindamist nii edukalt, et ettevõtte kasvab ja areneb, suurendades samaaegselt nii otsest kui ka kaudset tööhõivet. (Pällin, 2004, lk 8)

Kaupade/teenuste ekspord ja import, samuti ka mitmepoolsed ülekanded fikseeritakse jooksva kontol (Brown, W., S., 1997, lk 634) Netoeksporti, mis näitab, kas on see riik rohkem kaupade ja teenuste müüja või ostja välisturul, nimetatakse ka väliskaubanduse bilansiks. Väliskaubanduse bilanss näitab sisse- ja väljaveetavate kaupade maksumust (Mankiw, G., N., 2001, lk 485). Kui väliskaubanduse bilanss on positiivne, ületab ekspord importi. Tulemuseks on raha vool sisemajandusse ja kõrgem SKP. Negatiivse

väliskaubanduse bilansi puhul on tulemus vastupidine: raha voolab riigist välja ja majandustegevus aeglustub (Brown, 1977, lk 266)

Enamus riike tahab oma eksporti suurendada ehk firmad tahavad rohkem üle piiri müüa. Kui firmad on müünud kõik, mis nad suudavad, enda kodumaa rahvale, siis tahavad nad müüa ka mujale, välismaale. Mida rohkem nad ekspordivad, seda suurem on nende konkurentsieelis. (The Balance, 2018) Tänu sellele on võimalik neil luua rohkem partnereid ning rohkem kaupu ja teenuseid mujale müüa.

Kõrge konkurentsivõime on tänapäeva avatud maailmas riigi üheks ellujäämise tingimuseks ja äritegevuse võtme eesmärgiks. Konkurentsivõimeliste riikide eeliseks on see, et nad suudavad rohkem kui teised müüa kaupu ja teenuseid rahvusvahelistel turgudel, teenida sellelt kasumit ning saada rohkem välismaiseid otseinvesteeringuid. Sellega tagavad nad kiirema rikkuse kasvu ja heaolu tõusu oma riigis. (Eesti Konjunktuurinstituut, 2006)

Ekspordimise alustamise olulisi põhjusi võib kirjeldada järgmiselt (Pällin, 2004, lk 5):

- saada mastaabisäästu, kuna koduturu maht ei võimalda selleks piisavas koguses
- toota või rakendada liigseid olemasolevaid tootmisvõimsusi;
- kasu lõigata firmaspetsiifilistest eelistest nagu tugev kaubamärk või heal tasemel
- tehnoloogia;
- kaitsta end koduturu kõikumise riskide vastu- kui mõni turg on languses, võib
- teine samal ajal tõusta ja aidata raskustest üle saada;
- alandada kulusid- välismaal võib olla odavam toota;
- lõigata kasu soodsamatest maksusüsteemidest- siirdehindade abil on võimalik
- suunata kasum riiki, kus see on madalamalt maksustatud.

Ekspordiga seonduvad mitmed ohud. Tuntuimad ekspordiga seotud riskid on makserisk ja valuutarisk. Makseriskid on tegelikult olemas ka kodumaiste klientide puhul. Oht, et välispartner jätab maksmata, on suurem eelkõige seetõttu, et välispartneri tausta uurimine on keerukam. Valuutariski vähendamiseks on võimalik kasutada välismaist tootmisüksust või pangainstrumente (tähtpäevatehingud ja optsioonid), kuid need omakorda maksavad. Olulised täiendavad riskid tulenevad sihtriigi vähesest tundmisest. (Pällin, lk 6)

Käibemaksuseaduse (KMS) § 5 sätestab, et kauba eksport on liidu kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljaspool liidu tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt. (Käibemaksuseadus, 2004)

Kauba võõrandaja saab kauba eksporti käsitleda kui eksporti ainult siis, kui on võimaline tõendama, et kaup ikkagi toimetati liidust väljaspool asuvasse sihtkohta. Tavaliselt on eksport siis, kui võõrandaja korraldab kauba väljaveo liidust ise, kuid samuti saab kauba väljatoimetamist liidust välisriigi ostja poolt ekspordiks nimetada (Maksu- ja Tolliamet, 2017). Üldjuhul on ekspordiga tegu siis, kui isik ise tegeleb sellega, et kaup liidust välja veetakse.

Ekspordi alla võib KMS § 5 lg 1 p 2 ja 3 järgi liigitada ka imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva liidu kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt reekspordi tollikäitlusviisiga. Samuti on eksport ka peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduuril või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduuril oleva ühendusevälise kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt või toimetamine ühendusevälisesse riiki suunduvale vee- või õhusõidukile kaasavõetava varuna või tarbevaruna reekspordi tollikäitlusviisiga. (Käibemaksuseadus, 2004)

Kauba eksporti saab teostada ka vabatsooni või siis vabalao kaudu. Vabatsooni või vabalattu toimetatav ja võõrandatav liidu kaup ning seal asetsev kaup, mis eksporditakse vahetult kas siis vabatsoonist või vabalaost kahe kuu jooksul sinna toimetamisest arvates, maksustatakse 0%-lise maksumääraga (Maksu- ja Tolliamet, 2017). Tolliseaduse § 38 järgi peab vabatsooni piire olema täies pikkuses jälgitav, ilma abivahenditeta lahtimonteerimatu ja välistama transpordivahendi läbisõidu ilma jälgi jätmata (Tolliseadus, 2017).

Sellest tulenevalt kohaldatakse kauba võõrandamisel vabatsooni 0%-list maksumäära sõltumata sellest, kas kaup võõrandatakse teisele Eesti isikule või välisriigi isikule, sealhulgas nii teise liikmesriigi kui ka ühendusevälise riigi isik. Kauba võõrandamisel vabatsooni kaudu ei ole küll tegu ekspordiga, vaid 0%-lise maksustatava käibega, mis deklareeritakse KMD real 3. (Maksu- ja Tolliamet, 2017) Tolliseaduse § 39 järgi määrab vabatsooni Vabariigi Valitsus oma korraldusega, milles sätestatakse vabatsooni valdaja nimi, asukoht, piirid ning sisse- ja väljapääsud (Tolliseadus, 2017).



Nullmäära saab rakendada juhul, kui kaup eksporditakse vahetult vabatsoonist või vabalaost kahe kuu jooksul alates selle sinna toimetamisest, s.t et kaup võib vabatsoonist väljuda ainult liiduvälisesse riiki ekspordina (Maksu- ja Tolliamet, 2017).

Tolliseaduses on välja toodud, kuidas vabatsoonis tegutseda. § 44 lg 1 järgi peab vabatsoonis kauba ladustamiseks või töötlemiseks isikul olema tolli luba ning tolli loa saamiseks esitab isik tollile taotluse. Tolliseaduse § 44 lg 3 alusel teeb toll otsuse vabatsoonis tegutsemise loa väljastamise kohta 60 päeva jooksul taotluse saamise päevast arvates. (Tolliseadus, 2017)

Valitsused julgustavad firmasid eksportima, kuna see suurendab töökohtade arvu, toob kaasa kõrgemaid palku ning tõstab elanike elatustaset. Eksport suurendab ka riikide keskpangas hoitavaid välisvaluuta reserve. See on sellepärast, et välismaalased maksavad ekspordi eest, kas oma valuutas või USA dollarites. (The Balance, 2018)

On mitu erinevat viisi, kuidas riigid oma ekspordi suurendada proovivad. Esiteks, kasutavad nad kaubanduse protektsionismi, et anda oma tööstusele eelis. See koosneb tavaliselt tariifidest, mis tõstavad impordi hindu. Nad pakuvad oma tööstusharudes ka toetusi hindade alandamiseks. Aga kui nad hakkavad seda tegema, võtavad teised riigid samad meetmed kasutusele. Aja jooksul vähendab see kaubandust kõigi jaoks. (The Balance, 2018) See viib omakorda konkurentsi vähenemiseni, mis võib omakorda viia selleni, et tarbijad ei osta kaupu ega kasuta teenuseid enam.

Võrreldes 2017. aasta jaanuariga, siis kaupade eksport suurenes 9%, kuid import vähenes 8%. Kasv oli laiaulatuslik ning suurenemine toimus enamikus kaubagruppides. 2018. aasta jaanuaris eksporditi Eestist 1 miljardi väärtuses kaupu ja imporditi 1,2 miljardi euro eest. Peamisteks sihtriikideks olid Soome, Rootsi ja Läti. Soome eksporditi enim elektriseadmeid ning metalli ja metalltooteid, Rootsi aga elektriseadmeid ja mitmesuguseid tööstustooteid, Läti mineraalseid tooteid, põllumajandussaaduseid ja toidukaupu ning transpordivahendeid. (Statistikaamet, 2018)

Kauba ekspordi on KMS § 5 lg 5 alusel võimalik tõendada kauba ühendusest välja toimetamise ja kauba võõrandamist tõendavate dokumentidega (Käibemaksuseadus, 2004).

Kui antud dokumentidest jääb puudu, on maksuhalduril õigus nõuda eksporti tõendavaid lisadokumente (Maksu- ja Tolliamet, 2017).

Samuti on tõendamiseks sobilik ekspordi tollideklaratsioon, saateleht, kauba ostu-müügileping ja arve, kaubaveo saatedokumendid. Maksukohustuslasel peab olema võimalik kasutada erinevaid olemasolevaid dokumente. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Eksporditõendamine hõlmab endas kahte erinevat etappi. Esmalt esitab eksportija/deklarant kauba, oma ekspordideklaratsiooni ja vajaduse korral ekspordiloa või litsentsi, kus kaup on pakendatud või ekspordiks laetud. Kui halduslikel põhjustel ei saa seda sätet kohaldada, võib ekspordideklaratsiooni esitada mis tahes tolliasutusele, mis on asjakohase toiminguga jaoks pädev. Teatavates tingimustes võib esitada suulise deklaratsiooni, kuid kaupa, mille suhtes taotletakse eksporditoetust või tollimaksude tagastamist või mille suhtes kohaldatakse piiranguid või muid eriformaalsusi, ei tohi esitada suulist deklaratsiooni. (*European Commission*, 2018a)

Tolliasutus, kellele kaubad ja ekspordideklaratsioon on esitatud, vabastab kauba ekspordiks tingimustel, et see väljub EL tolliterritooriumilt samadel tingimustel kui deklaratsiooni vastuvõtmisel. Teiseks etapiks on kauba ekspordideklaratsiooni ja selle koopia esitamine väljumistolliasutusele. Väljumistolliasutus kinnitab ühtse haldusdokumendi eksemplari number 3 või seda asendavat dokumenti ning tagastab selle deklarandile või tema esindajale. (*European Commission*, 2018a) Kui aga kaup ei välju samadel tingimustel kui deklaratsiooni vastuvõtmisel, ei saa eksporti kohaldada.

Kui väljaviidavat kaupa deklareeritakse väljaveo jaoks mõeldud tollideklaratsiooniga (ekspord, reeksport, välistöötlemine), siis tuleb julgeolekuandmed esitada tollideklaratsiooniga süsteemis COMPLEX (tollideklaratsioonide töötlemise süsteem). Kui aga väljaviidav kaup deklareeritakse transiidideklaratsiooniga (väljavedu tolliterminalist või vabatsoonist), siis tuleb julgeolekuandmed esitada koos transiidideklaratsiooniga süsteemis NCTS (transiidi andmevahetuse süsteem). (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Kui väljaveo tollideklaratsiooni või transiidideklaratsiooni esitamine pole vajalik, siis tuleb esitada julgeoleku ja turvalisuse riskianalüüsi andmed väljumise ülddeklaratsiooniga. Väljumise ülddeklaratsioon esitatakse kaupade väljaveol vabatsoonist kolmandas riigis

asuvasse sihtkohta, kaupade väljaveol ajutise ladustamise rajatisest kolmandas riigis asuvasse sihtkohta, kaupade veol liidu sadamate/lennujaamade vahel, kui veovahend külatab vahepeal kolmanda riigi sadamat või lennujaama ning kaup laaditakse seal veovahendilt maha. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) Julgeolekuandmed tuleb esitada kauba turvalisuse huvides. Tolliseaduse § 24 alusel on ajutise ladustamise koht selle pidaja valduses olev tolli aktsepteeritud territoorium, ehitis, ruum, statsionaarne mahuti või punkrilaev, kus on siis tagatud tollijärelevalve all oleva kauba puutumatus.

Julgeolekuandmed esitatakse tollile kas elektroonselt tollideklaratsiooniga (ekspordi, reekspordi, välistöötlemise või transiidi deklaratsioon) või väljumise ülddeklaratsiooniga (VÜD). Kui väljaveo tollideklaratsiooni või transiidideklaratsiooni esitamine ei ole nõutav, siis tuleb esitada julgeoleku ja turvalisuse riskianalüüsi andmed VÜD-ga. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) VÜD tuleb esitada vedajal, kui pole kokkulepet kellegi teisega.

Kauba väljaveo puhul mere- ning lennutranspordiga kolmandas riigis asuvasse sihtpunkti puhul deklareeritakse kogu kaup elektroonselt kas tollideklaratsiooniga, väljaveo ülddeklaratsiooniga, loendiga, julgeoleku andmeid sisaldava transiidi deklaratsiooniga või ENS-ga (sisenemise ülddeklaratsioon). (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Julgeolekuandmed, mis esitatakse tollideklaratsiooniga ja VÜD-ga, tuleb esitada tollile teatud aeg enne kauba väljumist. Aja pikkus küll sõltub transpordiliigist ning etteteatamis tähtajad on välja toodud DA artiklis 244. (Maksu- ja Tolliamet, 2018a)

Tähtajad on pandud selleks, et luua piisavalt ajavaru riskianalüüsi ja kontrolltoimingute läbiviimiseks. Kui aga klient hilineb tollideklaratsiooni või VÜD esitamisega, võib see põhjustada transpordivahendi väljumise hilinemise. Loendi esitamisele ei ole seatud tähtaega, kuid soovitatavalt võiks lähtuda VÜD tähtaegadest. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Väljaveo tollideklaratsiooni, VÜD ja loendi esitajal ning väljaveo tollideklaratsioonile märgitud eksportijal ja VÜD esitaja esindajal väljumistolliasutuses peab olema EORI number. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) EORI on ettevõtja registreerimise number ning selle väljastab Maksu- ja Tolliamet.

Väljumistolliasutus on viimane tolliasutus enne kaupade väljaviimist liidu tolliterritooriumilt. Kui ekspordile järgneb aga transiit, on väljumistolliasutuseks transiidi lähtetolliasutus. Taotluse alusel on väljumistolliasutuseks tolliasutus, mille piirkonnas alustatakse vedu ühtse veolepingu alusel, s.t et raudtee-, posti-, lennu- või laevandusettevõtja võtab kaubad ühtse veolepingu alusel üle liidu tolliterritooriumilt väljaviimiseks. (Maksu- ja Tolliamet, 2018a)

Kui kaup viiakse väljumistolliasutusse, siis esitatakse tollile paber kandjal EAD väljatrükk (maantee ja raudtee transpordi korral) või elektroonne saabumisteade (mere ja õhustranspordi korral). Väljumistolliasutuses registreerib toll ekspordikontrollisüsteemis kauba väljaviimise liidu tolliterritooriumilt. Deklaratsioon saab märke „eksporditud” Complex süsteemis. (Maksu- ja Tolliamet, 2018a)

Kokkuvõtteks võib öelda, et eksport on kaupade ja teenuste müük välisriiki ning see on riigi majanduse väga tähtis osa, mis näitab, kui konkurentsivõimeline riik on. Kauba ekspordi üldjuhul tõendatakse kauba ühendusest välja toimetamise ja kauba võõrandamist tõendavate dokumentidega. Võimalik on tõendada ekspordi tollideklaratsiooniga, ostumüügilepinguga, arvete ja saatedokumentidega. Väljumistolliasutuses registreeritakse kauba välja viimine liidu territooriumilt ning vastava märke saab deklaratsioon süsteemis *Complex*.

## **2.2. Tax-free kaubanduses käibemaksu tagastuse võimalused**

Eestis on üheks suurimaks käibemaksutagastuse teenuse osutajaks *Global Blue*, kes tegeleb maksukohustuslaste eest käibemaksu tagastamisega seotud haldustoimingutega. *Global Blue* poolt pakutav tax-free shopping tähendab seda, et välituristidel on võimalus teha oste soodsamalt, kuna neil on võimalus taotleda käibemaksutagastust.

Algselt tuleb turistil kaupluses tasuda kaupade eest täishind, mille hulka kuulub ka käibemaks. Kauplusest saab turist *tax-free* kviitungi, mis on ametlik dokument, mida läheb käibemaksutagastuse taotlemiseks vaja. Et tagastust saada, võib turist taotleda seda tagastuspunkti (tollist või elektroonilisest valideerimiskioskist) või hoopiski saata oma ekspordikinnitusega *tax-free* kviitungid *Global Blue* teeninduskeskusesse. Tagastuspunktid

asuvad Tallinna lennujaamas ning Eesti-Vene maismaapiiril Narvas, Koidulas ja Luhamaal. (*Global Blue*, 2018)

Isik peab kauplusest ostude eest tasudest küsima müüjalt *tax-free* kviitungi ning ostetud kaubad tuleb Euroopa Liidust välja viia kasutamata kujul. Kui turist lahkub Euroopa Liidust Tallinna Lennujaama kaudu, tuleb tal toimida järgnevalt (Maksu- ja Tolliamet, 2018c):

- 1) ostetud kaubad paigutatakse registreeritavasse pagasisse. Enne *check-in*'i tuleb pöörduda kaupade kontrolliks tollipunkti ja näidata tolliametnikule ette ostud, pass ja kviitung(id) ning tolliametnik kinnitab kaupade ekspordi kviitungil;
- 2) ostetud kaubad võetakse kaasa üldjuhul käsipagasis. Pärast *check-in*'i ja julgestuskontrolli läbimist võetakse kaupade kontrolli läbiviimiseks ühendust tolliametnikega. Ette tuleb näidata ostud, pass ja kviitung(id).

Käibemaksutagastust on võimalik saada ainult siis, kui kaup on avamata pakendis. Kui aga ostupakend pole suletav, ei tohi antud kaup olla enne kviitungi kinnitamist kasutatud. Erandjuhtudel võib kviitungi alusel kauba välja viia kasutades. Selliseks kaubaks võib olla sõiduki järelkäru, mille väljatoimetamine on võimalik ainult sõidukiga ühendatult. Samuti peab kauba Eestist või teisest EL liikmesriigist välja viima hiljemalt kviitungi väljastamise kuule järgneva kolmanda kuu viimasel kuupäeval. (Maksu- ja Tolliamet, 2018c) Kui kasvõi üks neist kriteeriumitest pole täidetud, pole võimalik käibemaksutagastust saada.

Tagastust on võimalik saada sularahas, krediitkaardile, pangatšekina või hoopiski *alipay* kontole. Tagastuspunktist on kõige lihtsam tagastust taotleda sularahas, kuna krediitkaardi ning *alipay* kontole ei jõua see tagastatud summa soovitud kiirusel. Kui turistile on tagasimakse tehtud, saadab *Global Blue* firmale arve, mille alusel saab antud müügitehingu deklareerida nullmääraga maksustatava kauba ekspordina. (*Global Blue*, 2018)

Uurimisülesande saavutamiseks viidi läbi intervjuud. Intervjuule vastasid Narva maantee piiripunkti juhtivinspektor Tatjana Langineniga ning Tallinna lennujaama reisiterminali piiripunkti peainspektor Albina Saare ning inspektor Silver Hansaar. Intervjuude eesmärgiks oli teada saada, millised probleemid on käibemaksu tagastuse praktilises pooles. Täpsemalt oli eesmärgiks teada kui paljud kasutavad neile väljatöötatud elektroonilist valideerimise võimalust ning kas inimesed on sellest üldse teadlikud. Nende

isikute antud vastused ning arvamused on olulised ning aitavad uurimisülesannet täita, kuna nende töö on pidevalt seotud *tax-free* 'ga.

Tallina Lennujaamas võib päevas olla 10 kuni 100 *tax-free* kviitungi kinnitamist. Suveperioodil tuleb päevas enamasti 100 kviitungit kinnitada, kuid talveperioodil tuleb neid tunduvalt vähem kinnitada. Kuigi talveperioodil on see arv väiksem, siis jõulude aeg võib see arv ulatuda kuni 400-ni. Narvas tuleb aga päevas kinnitada 20-30 *tax-free* kviitungit.

Reisijatel on võimalik käibemaksutagastust taotleda ka elektrooniliselt ehk kasutades elektroonilist valideerimiskioskit, mis on turisti jaoks mugavam, kiirem ning üldjuhul välistab kokkupuudet tolliga. Samuti välistab kokkupuudet tagasimakset teostava firma külastamist, kuna tagasimakse kantakse krediitkaardile. Valideerimiskiosk, tuginedes sisestatud andmetele ning riskikriteeriumitele, otsustab, kas kinnitab ekspordi või suunab kauba füüsilisse kontrolli. (Maksu- ja Tolliamet, 2018c) Sel juhul toimitakse samamoodi nagu käsitsi *tax-free* taotlemise puhul, esitatakse tolliametnikule kviitung(id), pass ja ostud ning kui esitatud dokumendid ning kaup vastavad *tax-free* nõuetele, saadakse vastav tempel.

Mõlemad Tallinna lennujaamas töötavad ametnikud leiavad, et enamus turiste siiski ei ole teadlikud, et neil on võimalus oma *tax-free* kviitung elektroonselt kinnitada. Albina Saar tõi välja, et ligikaudu võib öelda, et 1 reisija 10-st, mis on tegelikult üpriski vähe. Silver Hansaar tõi välja, et kuna *tax-free* blanketi peal on konkreetsel kirjas, et kinnitustemplit saab ainult tollist, siis tuleks tegelikult blanketil olevat kirja muuta selliseks, et see annaks aimu inimestele ka elektroonselt variandist. Samuti on veel ka kaupluseid, kes väljastavaid selliseid *tax-free* dokumente, mida ei olegi võimalik elektroonselt kinnitada.

Siiski paljud inimesed ei saa valideerimiskioskis elektroonilise vormistamisega hakkama ning lõpuks ikka pöörduvad ametnike poole, mis toob endaga kaasa ebameeldivaid olukordi, nagu näiteks on Albina Saar siia toonud selle, et tihti on reisijad oma pagasi pardakaardi saamiseks juba ära andnud ning seetõttu pole neil oste, mida ette näidata. Väga tihti tuleb ette ka seda, et valideerimiskiosk ei tööta ning inimesed, kes on tahtnud just seda lahendust kasutada, peavad ikkagist ametnike poole pöörduma. Albina Saar toob siin välja perioodi, kus nad suunasid kõik elektroonselt vormistust võimaldava blanketiga inimesed

valideerimiskioski poole, kuid pooled neist pöördusid tagasi, kuna ei saanud selle kasutamisega hakkama või suunas valideerimiskiosk neid hoopiski kontrolli. Silver Hansaare meelest kasutavad elektroonilist valideerimiskioskit enamasti noored, kuid mitte alati.

Lisaks sellele, et ametnikud saavad kliendid suunata valideerimiskioskit kasutama või *tax-free* kviitung ise kinnitada, on neil võimalik kasutada spetsiaalset programmi nende kviitungite puhul, mida on võimalik elektroonselt vormistada. Albina Saar toob välja, et tema meelest võtab selline vormistamine rohkem aega, kui käsitsi kviitung kinnitada. Kuid vaatamata sellele, on sellel vormistamise viisil üks suur pluss. Näiteks kui reisijal on tagastusblanketiga mitu tšekki, millest osad vastavad nõuetele ja osad kahjuks mitte, saab spetsiaalse arvutiprogrammi abil eraldada vastavuses olevad tšekid ning reisijal on ikkagi võimalik nõuetekohaselt täidetud kviitungite pealt tagastust saada. Reisija jaoks tähendab see osa raha tagasi saamist ning süsteem on seeläbi kliendisõbralikum. Nii Albina kui Silveri meelest on käsitsi kinnitamine siiski parem variant. Siin kohal on Silver välja toonud asjaolud, et käsitsi kinnitamise puhul on väiksem võimalus inimesel ametnikke ja riiki petta.

Kuigi puudub konkreetne ülevaade valideerimiskioskit kasutavatest isikutest ning kinnitust saanud blankettide kohta, siis kindlat rikkumiste arvu ei osata küll öelda. Ametnikud saavad siin kohal teha järeldusi ainult nende reisijate põhjal, kes on peale valideerimiskioski kasutamist käinud ka tolliametnike juures. Silveri meelest võib öelda, et elektroonilise valideerimiskioski kasutamisega on ühes kuus ligikaudu kuni viis rikkumist. On olnud küll selliseid olukordi, kus valideerimiskiosk on kviitungi aktsepteerinud, kuid ametnikel tuleb see tühistada, kuna reisijal on kõik ostud kasutuses. Albina Saar toob välja, et elektroonilisel valideerimiskioskil on sissehitatud süsteem, et saadab näiteks iga 10-nda reisija kontrolli. Peale selle on kriteeriumiks ostude ning tagastuse rahasumma ehk üle mingit piiri minevate ostude puhul saadetakse samuti reisijad ametnike juurde kontrolli.

Põhiliselt taotletakse *tax-free* tagastust riiete ning aksessuaaride, kuid ka suveniiride ning elektroonika (enamasti mobiiltelefonide) pealt. Aasialased aga ostavad suure osas merevaigust ehteid ning muid tooteid.

Albina Saar leiab, et tihtipeale reisijad ei loe millised nõuded on tagastusele kehtestatud ning näiteks riided pannakse juba selga, see tähendab, et võetakse originaalpakendist välja, mis välistab tagastuse saamist. On esinenud ka pettusi, näiteks üritasid tudengid teenida lisaraha, tehes vanalinna suveniiri poega kokkuleppe, et saades *tax-free* kinnitustempli, tagastavad nad ostud ehk reaalset ei toimunud kaupade lahkumist. Probleemiks võib olla ka see, et kliendid, kes siis mingil põhjusel tagastust ei saa, ärrituvad ning elavad oma pettumust ja viha ametnike peal välja. Osadele on arusaamatu, see miks ametnikud mõistva suhtumisega ei ole ja vastu ei tule neile. Selle all mõeldakse siis seda, et vaatamata asjaolule, et pole tagastuse tingimusi täidetud, oodatakse, et ametnik siiski templi paneks. Põhjendusteks tuuakse tihti seda, kas siis seda, et ei loetud, mis seal väikselt kirjas on või et nii palju raha on tagasi saada.

Intervjuu käigus selgus, et Tallinna lennujaama reisiterminalis võib suveperioodil päeva jooksul *tax-free*'d taotleda ligi 100 turisti, kuid talveperioodil jällegi vähem. Võrreldes Tallinna Lennujaamaga tuleb Narva piiripunktis kinnitada 20-30 *tax-free* kviitungit päevas. Narvas tegeleb toll *tax-free* kviitungite kinnitamisega ainult jalakäijate terminalis, kuna sõiduautes (bussid, sõidua autod) tegeleb sellega Politsei-ja Piirivalveamet. Kuigi Tallinna lennujaamas võimalik *tax-free* kviitungit elektrooniliselt registreerida, siis enamus kliente ei ole sellest teadlikud, kuna *tax-free* blanketile on isegi kirjutatud, et templi saamiseks tuleb tolli poole pöörduda. Narva piiripunktis on aga enamus kliente elektroonilisest valideerimisest teadlikud ning väga paljud kasutavad seda võimalust.

Kui Tallinna Lennujaama kaudu taotletakse *tax-free* kviitungeid kõige enim riiete, aksessuaaride, suveniiride ning merevaigust ehete pealt, siis Narvas on esimesel kohal toidukaubad, kuid samuti ka riided. Kuid lisaks on seal veel põhilisteks kaupadeks alkohol, autorehvid ning kodutehnika.

Paljudel juhtudel reisija loobub käibemaksutagastusest aja ja probleemide tõttu või ei järgi täpselt tagastamise juhiseid, mille tõttu jääb tagastus saamata. Praeguse süsteemi kohaselt peab tagasimakse saamiseks ostja esmalt käibemaksutagastuse kviitungi esitama tolliametnikule lennujaamas. Üsna tihti on pagas reisijate poolt juba varem lennuettevõtja juures registreeritud, mis seetõttu takistab kviitungi esitamist tolliametnikule. Isegi kui kviitung on esitatud ja ametniku poolt kinnitatud, on siiski vaja minna selleks ettenähtud



kohta, et tagastust saada. Sellised protseduurid on üldjuhul tüüpilise turisti jaoks vastuvõetamatud.

Kui Tallinna lennujaama kaudu lahkuvad turistid enamjaolt ei ole teadlikud elektroonilisest valideerimiskioskist ning umbes üks reisija kümnest kasutab seda võimalust, siis Narva kaudu lahkuvad turistid on sellest vägagi hästi teadlikud ning päris paljud ka kasutavad seda, va kui kiosk ei tööta tehnilistel või muudel põhjustel.

Kuna ametnikud ei jõua elektroonilise valideerimiskioski rikkumisi alati kontrollida, siis seetõttu on raske ka öelda täpset rikkumiste arvu, kuid inspektor Silver Hansaar arvab, et kuus kuni 5 rikkumist on kindlasti. Ka Narva piiripunktis esineb elektroonilise valideerimiskioskiga rikkumisi, kuid täpset numbrit kahjuks öelda ei osatud. Üsna sageli tuleb ette ka seda, et inimesed proovivad elektroonilist valideerimist, kuid siiski ei saa sellega hakkama ning pöörduvad ikkagist tolli poole. Tänu sellele saavad tolliametnikud dokumente ja kaupa kontrollida.

Küsimuse suhtes kumb variant *tax-free* kviitungit kinnitada on, kas elektrooniliselt või käsitsi, läksid Tallinna lennujaama ametnike ja Narva piiripunkti juhtivinspektori arvamused lahku. Kui Tatjana Langineni meelest on elektrooniline kinnitamine parem, kuna see ei raiska ametnike ressursi ning riskianalüüs toimub automaatselt või teatud riskiindikaatorite alusel, siis Silver Hansaare ja Albina Saare meelest on siiski käsitsi *tax-free* kviitungi kinnitamine parem variant, kuna sel viisil ei ole isikul võimalik ametnikke ega riiki petta. Kui isik kinnitab oma *tax-free* dokumendid tolliametnike juures, siis on kindel, et inimene omab kasutamata kaupa, mida ta Euroopa Liidust välja viib.

Kõige suuremaks probleemiks *tax-free* taotlemise puhul Tallinna lennujaamas on see, et tihti on esemeid enne kasutatud või siis hoopiski pole neid ette näidata, kuna pakitakse need ära antavasse pagasisse. Ka see on tegelikult üsna suur murekoht, kui blanketid on valesti täidetud ehk ostutšekk ei vasta *tax-free* dokumentidele. Osad teenindajad on kaupluses *tax-free* blanketid valesti täitnud, kas on siis isikuandmed valesti täidetud või kuupäevad. Narvas on probleemiks aga see, et osadel klientidel, kes taotlevad *tax-free* kinnitust, ei ole tegelikult selleks õigustki. Neil on küll Euroopa Liidu välise riigi kodakondsus, kuid neil on elamisluuba Eestis. Kuna osad inimesed ei oska veel elektroonilist valideerimiskioskit

kasutada, siis paljud paluvad ikkagist ametike sekkumist. Samuti on suureks probleemiks see, et Global Blue tagastab raha kviitungite alusel, mis on võltsitud.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et kolmanda riigi turistil on võimalus käibemaksu tagastust taotleda piiripunktist tolliametnike juures, elektroonilist valideerimiskioskit kasutades või saates ekspordikinnitusega kviitungid *Global Blue* teeninduskeskusesse. Suurimaks probleemiks tagastuse taotlemisel on originaalpakendist eemaldatud ning reisija poolt kasutatud kaup. Sellest tulenevaltki ongi üheks kriteeriumiks *tax-free* taotlemisel, et kaup peab olema avamata originaalpakendis. Reisijatel on võimalus valida, mil moel nad tagastust soovivad, kas siis sularahas, krediitkaardile, pangatšekina või hoopiski *alipay* kontole. Tallinna Lennujaama kaudu lahkuvad turistid ei ole teadlikud elektroonilisest valideerimiskioskist, siis Narvas on kinnitatakse enamus *tax-free* kviitungeid elektroonilist valideerimiskioskit kasutades.

Reisijaid tuleks rohkem informeerida *tax-free* kviitungite kinnitamiste võimalustest, esmajoones just elektroonilisest valideerimiskioskist ning samuti tuleks tutvustada ka *tax-free* taotlemise eeskirju, kuna paljud ei tea neid ning sellest tulevadki rikkumised.

## KOKKUVÕTE

Eestit külastavatel turistidel, kes elavad väljaspool Euroopa Liitu, on võimalus saada käibemaksutagastust. *Tax-free* kaubandust Eestis reguleerib käibemaksuseadus ning rahandusministri määrus 7.04.2004 nr 70 "Ühendusvälise riigi füüsilisele isikule võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord" (Euroopa Liidu nõukogu, 2006).

Käesoleva lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et tänapäeval on *tax-free* teenuse pakkujate arv suurenenud ning maksukohustuslastel on tekkinud aina suurem valik, kas *tax-free*'ga tegeleda ise või hoopiski lasta käibemaksutagastusega teenuse osutajal sellega tegeleda.

Teema oli uudne, kuna Sisekaitseakadeemia teadustöö raames varasemalt käibemaksutagastusega seotud probleeme uuritud ei ole.

Uurimisprobleemiks on see, et sageli on praktikas juhtumeid, kus käibemaksu tagastamine ei ole põhjendatud. Piiripunktidesse on paigaldatud elektroonilised valideerimiskioskid, kus reisijad saavad kinnitada oma *tax-free* kviitungeid ning taotleda käibemaksutagastust, kuid paljud ei ole sellest teadlikud. Kuna elektroonilise valideerimisega taotletud tagastust tolliametnikud ei kontrolli, kui just masin neid kontrolli ei suuna, siis tekibki olukord, kus rikutakse *tax-free* reegleid ning saadakse ikkagi tagastus.

Lõputöö eesmärgiks oli uurida käibemaksu tagastamise võimalusi.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, tuli anda ülevaade käibemaksu mõistest ning olemusest. Käibemaks on riiklik maks, mis hõlmab majandustegevust. Eestis maksustatakse käibemaksuga kõiki kaupu ja teenuseid, mida tasub lõpptarbija. Käibemaksu suurus ei sõltu maksumaksjast, vaid hoopis kauba või teenuse liigist ning väärtusest. Eestis on põhiliseks käibemaksumääraks 20%, kuid kasutatakse ka 9% ja 0% määra. Käibemaksu tasumisel tuleb lähtuda sihtkohamaa printsiibist ehk kaupa või teenust maksustatakse siis seal, kus seda tarbitakse või osutatakse. Käibemaksu puhul on tegemist neutraalse maksuga, kuna kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt.

Teiseks uurimisülesandeks oli kirjeldada käibemaksutagastusega müüki. Käibemaksutagastuse õigus on isikutel, kes elavad väljaspool Euroopa Liitu ning ainult toodetelt, mille käibemaksumäär on 20%. Sellest 20%-st tagastatakse neile kuni 14%. Ühe päeva miinimum ostusumma ühes kaupluses, et *tax-free*'d saada, on 38,01 eurot. Käibemaksutagastusega müük on müük, mille käigus müüakse kaupa koos käibemaksuga, kuid hiljem on ostjal võimalus see tagasi taotleda. Isikutele, kes reisivad Euroopa Liidu liikmesriikide vahel lennujaamade või sadamate kaudu, on Euroopa Liit keelustanud maksuvabade kaupade, kuid maksuvabu kaupu saab osta riikides, mis asuvad väljaspool EL. Et käibemaksutagastust saada, tuleb tollile esitada *tax-free* kviitung ning kaup peab olema avamata pakendis. Et maksukohustuslane saaks käibemaksutagastusega müüki teostada, tuleb tal oma müügikohas järgida kindlaid nõudeid ning korrektselt täita *tax-free* kviitungeid.

Kolmandaks tuli anda ülevaade ekspordi tõendamisest ja tolliformaalsustest. Eksport on kaupade või teenuste müük välisriiki. Pole vahet, kas toode on omatoodang või sisse ostetud, kui see müüakse välisriiki, on see eksport. Kauba ekspordi tuleb loomulikult ka tõendada ning seda tehakse kauba ühendusest välja toimetamise ja kauba võõrandamist tõendavate dokumentidega. Tolliasutus, kellele kaubad ja ekspordideklaratsioon on esitatud, vabastab kauba ekspordiks tingimustel, et see väljub EL tolliterritooriumilt samadel tingimustel kui deklaratsiooni vastuvõtmisel. Väljaveo tollideklaratsiooniga kaupa deklareerides tuleb julgeolekuandmed esitada koos deklaratsiooniga *COMPLEX*-is. Kui kaup deklareeritakse transiidideklaratsiooniga, siis tuleb julgeolekuandmed esitada koos transiidideklaratsiooniga süsteemis *NCTS*.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida *tax-free* kaubanduses käibemaksu tagastuse võimalusi. Kuna suveperioodil reisib rohkem turiste, siis sellest tulenevalt on suveperioodidel *tax-free* kviitungite kinnitamisi rohkem. Tänapäeval on turistidel võimalik taotleda käibemaksutagastust kas piiripunktis tolliametnike juures või elektrooniliselt valideerimiskioskist. Kuna enamus turiste pole teadlikud sellest, et neil on võimalus *tax-free* kviitung ka elektrooniliselt registreerida ning paljud kauplused ei väljasta selliseid dokumente, mida oleks seal võimalik registreerida, siis kasutatakse seda võimalust üsna vähe ja pigem teeb seda noorem generatsioon. Käibemaksutagastust on võimalik saada sularahas, krediitkaardile, pangatšekina või hoopiski alipay kontole kantuna. Üheks peamiseks tingimuseks, et käibemaksutagastust üldse saada, on see, et kaup peab olema

avamata pakendis ehk kasutamata ning viidaks välja hiljemalt ostu päevast kolmanda kuu viimaseks päevaks.

Autor jõudis järeldusele, et rohkem turiste elektroonilist valideerimist kasutaks, tuleks selle võimaluse kasutamist tutvustada kauplustes. Eelkõige alustada kauplustest, kes *tax-free* kviitungeid väljastavad, sest nagu intervjuust selgus, pole paljud elektroonilisest valideerimiskioskist üldse teadlikud ning siiani on kaupluseid, kes väljastavad selliseid dokumente, mida pole võimalik elektroonselt registreerida. Sellest tulenevalt tulekski kõikidele kauplustele kehtestada üldine kohustus väljastada tšekke, mida on võimalik ka elektrooniliselt valideerimiskioskis kinnitada.

Edaspidi tuleks täiendavalt uurida, millised on ettevõtete *tax-free* kaubanduses käibemaksu deklareerimise ning tagastuse probleemid.

## SUMMARY

Visitors who visit Estonia and who live outside the EU have the opportunity to receive VAT refunds. The nature of the tax-free trade in Estonia is regulated by the Value Added Tax Act and the Regulation of the Minister of Finance of 7.04.2004 No 70 "Procedure for the execution of exports of goods disposed of to a natural person non-contracting state.

The title of this thesis is „Opportunities for VAT refund”. It is written in Estonian and it contains two main chapters amount up to 48 pages. The autor refers to 43 sources.

The main problem what the thesis is based on, is that there are often cases where VAT refunds are not justified. Border checkpoints have electronic validation kiosks installed, where travelers can confirm their tax-free receipts and apply for VAT refunds, but many are not aware of it.

The aim of this thesis was to analyze VAT refund sales in Estonia. In order to achieve the purpose of the thesis, the author has set the the following research assignments:

1. To provide an overview of the concept and nature of VAT.
2. Description of VAT refunded sales.
3. To give an overview of export proof and customs formalities.
4. Analysis of VAT refund options in tax-free trade.

The author came to the conclusion that more users should use electronic validation, the use of this opportunity should be introduced in stores. In particular, start with the stores that issue tax-free receipts, because as the interview revealed, many are not aware of the electronic validation kiosks, and so far there are shops who issue documents, which can not be electronically registered. According to this, all shops should have a general obligation to issue checks, which can also be confirmed electronically in the validation kiosk.

In the future, it would be possible to investigate the issues of VAT declarations and returns in tax-free businesses.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Barry, G., Bews, D., Parkin, C., 2005. Tax refund system. *European tax free shopping*, pp 1-6.

Beljajeva, J., 2011. *Tax-free kaubanduse piirmäära alandamise mõju analüüs Eestis aastatel 2006-2010. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Bogetic, Z., Hassan, F., 1993. Determinants of value - added tax revenue: a cross section analysis. *Europe and Central Asia Country Department-The World Bank*, 1(1), pp 2-10.

Brown, W., S., 1997. *Makroökonomika baasteooria*. Tallinn: Kirjastus Külim

Brown, W., S. *Makroökonomika baasteooria, supra nota 6.*

Cnossen, S. 1998. VATs in CFE Countries. A Survey and Analysis-*De Economist*, 146(2), pp. 227-255.

Colbjornsen, T., 2015. What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe. *International Journal of Cultural Policy*, 21 (3), pp. 326-343.

Eesti Konjukturiinstituut, 2006. *Eesti rahvusvaheline konkurentsivõime*. [Võrgumaterjal]

Leitav:

[www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Eesti\\_rahvusvaheline\\_konkurentsivoime\\_Aastaraamat\\_2006.pdf](http://www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Eesti_rahvusvaheline_konkurentsivoime_Aastaraamat_2006.pdf) [Kasutatud 09.05.2018].

Eesti maksumaksjate liit, 2011. *Maksud 2007 ja maksud 2011-mis on nelja aastaga muutunud?* [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1029> [Kasutatud 07.04.2018].

Elling, T., 2014. *Käibemaks*. Tallinn: Trükikoda Print Best Trükikoda OÜ.

Elling, T., 2010. *Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus*. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool.

EUABC, 2018. *Maksuvabad kaubad*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://et.euabc.com/word/305> [Kasutatud 07.04.2018].

Euroopa Liidu nõukogu, 2006. Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. Direktiiv. 28.11.2006.

European Commission, 2018a. *Export procedure*. [Võrgumaterjal] Leitav: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/customs-procedures/what-is-exportation/export-procedure\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/customs-procedures/what-is-exportation/export-procedure_en) [Kasutatud 02.04.2018].

European Commission, 2018b. *What is VAT?* [Võrgumaterjal] Leitav: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en) [Kasutatud 10.03.2018].

Global Blue, 2018. *Tax free shopping*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.globalblue.com/business/estonia/tax-free-shopping/tax-free-shopping130/> [Kasutatud 08.05.2018].

Hagemier, C., R., 1997. *Method of Refunding Value Added Tax*. VA-Ten, L.L.C., A Limited, pp. 1-7.

*Käibemaksuseadus* (2004).

Kivi, Liina., 2009. *Käibemaksu tagastamine ühendusväliste riikide maksukohustuslastele*. *Bakalaureusetöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.

Lind, K., 2006. *Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu*. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool.



Maksu- ja Tolliamet, 2018a. *Ekspordi protseduur*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/eksport-valjapoole-euroopa-liitu/ekspordi-protseduur> [Kasutatud 19.05.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Kaupade maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaupade-maksustamine> [Kasutatud 10.12.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2018b. *Käibemaksusumma arvutamine ja tasumine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaibemaksusumma-arvutamine-ja-tasumine> [Kasutatud 07.04.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Julgeolekuandmete esitamine kauba väljaveol*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/valjumisformaalsused/julgeolekuandmete-esitamine-kauba-valjaveol> [Kasutatud 02.04.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018c. *Tax-free Euroopa Liidu välises riigis elavale reisijale*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/eraklient/reisimine-saadetised-umberasumine/euroopa-liidust-valja/tax-free-euroopa-liidu-valises> [Kasutatud 30.03.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Ülevaade käibemaksuga maksustamisest*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksuga-maksustamisest> [Kasutatud 10.03.18].

Mankiw, G., N., 2001. *Principles of economics*. Harvard University Press.

Mladineo, L., Susak, T., 2015. Value Added Tax Rate Change and Its Impact on Profitability. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 18(1), pp. 163-170.

Musgrave, R.A., 1972. Problems of the value-added tax. *National Tax Journal*, 25(3), pp. 425-430.

Price, C.E., Porcano, T.M., 1992. The value-added tax. *Journal of Accountancy*, 174(4), pp. 44-48.

Pällin, P., 2004. *Väliturule mineku võimalused ja ohud*. Tartu: Kirjastus Halo  
Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2010. *Tax-free kaubandus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/tax-free-kaubandus-2010-02-11> [Kasutatud 07.04.2018].

Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2004. *Tax-free aitab kaupmeestel meelitada Vene ja USA turiste*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.rmp.ee/uudised/uldmajandus/tax-free-aitab-kaupmeestel-meelitada-vene-ja-usa-turiste-2004-11-17> [Kasutatud 09.05.2018].

Rahandusminister, 2016. *Rahandusministri 7. aprilli 2004. a määruse nr 70 „Ühendusevälise riigi füüsilisele isikule võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord” muutmine*. Määrus. RT I 19.05.2016, 18.

Rahandusministeerium, 2004. *Käibemaksu ajalugu*. [Võrgumaterjal] Leitav: [https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document\\_files/maksud/kaibemaksu\\_ajalugu\\_04\\_01\\_05.doc](https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/kaibemaksu_ajalugu_04_01_05.doc) [Kasutatud 17.04.2018].

Rõbinskaja, M., 2011. *Eesti kaupade ekspordi nõrkused ja võimalused*. Lõputöö. Tallinn: Sisekaitseakadeemia

Sarmiento, J., 2016. The determinants of value added tax revenues in the european union. *European Journal of Management Studies*, 21(2), pp. 79-99.

Stahlman, R., 2013. *Käibemaksu alalaekumine Eestis*. Bakalaureusetöö. Tartu: Tartu Ülikool.

Statistikaamet, 2018. *Aasta algas ekspordi kasvuga*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.stat.ee/pressiteade-2018-030> [Kasutatud 30.03.2018].

Tammert, P., 2003. *Maksundus*. Tallinn: OÜ Airwell.

The Balance, 2018. *Exports and Their Effect on the Economy*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.thebalance.com/exports-definition-examples-effect-on-economy-3305838> [Kasutatud 30.03.2018].

Global Blue, 2018. *Tax Free Shopping in Estonia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.globalblue.com/tax-free-shopping/estonia/> [Kasutatud 30.03.2018].

## **Lisa 1. Intervjuu Tallinna lennujaama reisiterminali tollipunkti inspektor Silver Hansaarega**

1. Mitu tax-free kviitungit Teil päeva jooksul kinnitada tuleb?

Oleneb täiesti, suveperioodil võib see arv ulatuda 100 kanti, talveperioodil tunduvalt vähem.

2. Kas kliendid on teadlikud elektroonilisest võimalusest kviitung registreerida?

Enamus kliente ei ole sellest teadlikud, kuna tax free blanketile on selgelt kirjutatud, et templit saab ainult tollist.

3. Kui paljud kliendid kasutavad elektroonilist valideerimiskioskit?

Enamasti noored kasutavad sellist võimalust, kuid mitte alati. Oleneb ka poest, kust tax free kaupa ostetakse. Paljud poed annavad tax free dokumente, mida ei olegi võimalik iseteeninduskioskis valideerida.

4. Kumb variant on Teie meelest parem, kas elektrooniline või käsitsi kinnitamine (põhjenda)?

Käsitsi kinnitamine on kindlasti parem, kuna siis ei ole inimesel ametnike ega ka riiki petta. Kui inimene kinnitab tax free dokumendid tolliametnike juures, siis on kindel, et inimene omab kasutamata kaupa, mida ta Euroopa Liidust välja viib. Vastasel juhul, kui tolliametnik näeb reeglite rikkumist, näiteks kaup puudub või on kasutatud, siis märgitakse tax free dokument kehtetuks ning inimene ei saa käibemaksu tagasi.

5. Kas elektroonilise valideerimiskioski kasutamisega on rikkumisi? Kui sageli?

Kindlasti on rikkumisi, kuid ametnikud ei jõua seda alati kontrollida. Rikkumiste mahtu on raske öelda. Kuus kindlasti kuni 5 rikkumist.

6. Kui sageli peate kontrollima elektroonilist valideerimiskioskit kasutanud inimeste kaupa?

Tavaliselt minnakse tolli, kui elektrooniliselt ei osata tax free vormistust teha ning tänu sellele, saavad tolliametnikud dokumente ning kaupa kontrollida. Seda juhtub sageli.

7. Millised on põhikaubad, mille puhul taotletakse tax-free'd?

Põhikaubad on riided, aksessuaarid, suveniirid ja elektroonika.

8. Milliseid probleeme esineb tax-free puhul veel?

- Esemeid on enne tolli tulekut kasutatud;
- Esemeid ei ole ette näidata;
- Tax free blanketid on valesti täidetud (tšekk ei vasta tax free dokumentidega);
- Tax free dokumendid on kehtetud (3 kuud pärast ostu sooritamist)
- Inimene on Euroopa Liidu resident- Visa puudub
- Kaup jääb Euroopa Liitu, maksuraha mitte

## **Lisa 2. Intervjuu Narva piiripunkti juhtivinspektor Tatjana Langineniga**

1. Mitu tax-free kviitungit Teil päeva jooksul kinnitada tuleb? Mul isiklikult ei tule neid kinnitada liiga palju, kuna ei tööta vahetuses. Töötades mõnikord ikka vahetuses, kinnitan ca 20-30 tk, sõltub päevast. NB! TOLL (Narva, Ida TP) tegeleb TAX FREE kinnitamisega ainult jalakäijate terminalis, kuna sõiduautodes (bussid, sõiduautod) tegeleb sellega Politsei- ja Piirivalveamet.
2. Kas kliendid on teadlikud elektroonilisest võimalusest kviitung registreerida?-Jah
3. Kui paljud kliendid kasutavad elektroonilist valideerimiskioskit? Päris palju, kui tegemist on e-kviitungiga, siis 100% toimub elektroonselt, va kui kiosk ei tööta tehnilistel vm põhjustel
4. Kumb variant on Teie meelest parem, kas elektrooniline või käsitsi kinnitamine (põhjenda)? – Elektrooniline, kuna see ei võta meie ressursi ning riskianalüüs toimub kas automaatselt või teatud riskiindikaatorite alusel.
5. Kas elektroonilise valideerimiskioski kasutamisega on rikkumisi? Kui sageli? – Jah, on
6. Kui sageli peate kontrollima elektroonilist valideerimiskioskit kasutanud inimeste kaupa? – Kui tegemist on punase koridoriga
7. Millised on põhikaubad, mille puhul taotletakse tax-free'd? – Toidukaubad !!!! (Narva), riided, alkohol, autorehvid, kodutehnika
8. Milliseid probleeme esineb tax-free puhul veel? mõnedel klientidel ei ole õigust TAX FREE vormistuseks (näiteks on olemas Eestis elamisluba vms); mõned inimesed ei oska kasutada valideerimiskioski ning paluvad tolli sekkumist; Global Blue tagastab kviitungid võltsingu kahtlusega ja selgub, et need on võltsitud

### **Lisa 3. Intervjuu Tallinna Lennujaama reisiterminali juhtivinspektor Albina Saarega**

1. Mitu tax-free kviitungit Teil päeva jooksul kinnitada tuleb?

Sõltub päevast. Neid võib olla 10 tk kuni suvisel ajal 100tk-ni; jõulude ajal on olnud ka 300-400 päevas. Meie vahetuse rekord oli 426tk vahetuse jooksul.

2. Kas kliendid on teadlikud elektroonilisest võimalusest kviitung registreerida?

Paljud ei ole

3. Kui paljud kliendid kasutavad elektroonilist valideerimiskioskit?

Umbes 1 reisija 10st

4. Kumb variant on Teie meelest parem, kas elektrooniline või käsitsi kinnitamine (põhjenda)?

Paljud inimesed ei saa valideerimiskioskis elektroonilise vormistusega hakkama ning kokkuvõttes pöörduvad ikka ametnike poole. See aga toob ebameeldivaid olukordi, kuna tihti reisijad on oma pagasi juba ära andnud pardakaardi saamiseks ning seetõttu ei suuda ostud ette näidata. Võrdlemisi tihti esineb olukordi, millal see kiosk kas ei tööta või inimesed vajutavad midagi valesti, siis pöördatakse ametnike poole. Mingi periood suunasime kõik inimesed elektroonse vormistust võimaldava blanketiga valideerimiskioski poole, kuid pooled nendest on tagasi tulnud kuna ei saanud hakkama või kiosk suunas neid kontrolli.

Lisaks tavalisele käsitsi tembeldamisele on meil võimalik elektroonset vormistamist võimaldavaid blankette vormistada kasutades vastavat arvutiprogrammi. Muidu sellise vormistuse puhul tundub mulle, et aega läheb rohkem, kui käsitsi tempel paberile panna. Samal on sellel ka suur pluss – kui reisijal on ühe tagastusblankettiga mitu tšekki ja osad ostud vastavad nõuetele ja osad mitte, saab arvutiprogrammi abil eraldada vastavuses olevad tšekid ning reisijal on võimalik kasvõi nende pealt tagastust saada. Reisija jaoks tähendab see, et osa raha saab ta tagasi ning seeläbi on see süsteem kliendisõbralikum.

Mulle endale meeldib käsitsi vormistus, see on pigem harjumise asi, kui mingitel muudel kindlatel põhjustel. Samas väikeste ostudega reisijad võiksid rohkem osata ning julgeta kasutada valideerimiskioski, see vähendaks ametnike koormust.

5. Kas elektroonilise valideerimiskioski kasutamise on rikkumisi? Kui sageli?  
Kioski kasutamisel reisijate poole puudub meil konkreetne ülevaade, palju kinnitust saanud blankettidest ka tegelikult nõuetele vastasid. Ametnikud saavad teha järeldusi vaid nende reisijate järgi, kes on peale kioski kasutamist on jõudnud ka tolliakna juurde. On küll olnud juhtumeid, kui pidime tühistama kioski poolt kinnitatud blanketti, kuna reisijal näiteks olid kõik ostud seljas/kasutusel.
  
6. Kui sageli peate kontrollima elektroonilist valideerimiskioskit kasutanud inimeste kaupa?  
Kioskil on mingi seire %, et saadab näiteks iga 10-nda kontrolli. Lisaks sellele on kriteeriumiks ostude ning tagastuse rahasumma, üle mingit piiri minevatel ostudel neid samuti saadetakse meile kontrolli.
  
7. Millised on põhikaubad, mille puhul taotletakse *tax-free* 'd?  
Riided, aksessuaarid, jalatsid. Kui tuleb tagastust saada aasialasi, siis nende ostude hulgas on alati merevaigust kallid ehted ja tooted. Harvemini ostetakse tehnikat (enamasti mobiiltelefone)
  
8. Milliseid probleeme esineb *tax-free* puhul veel?  
Tihti peale reisijad ise ei viitsi lugeda tagastusele kehtivad nõuded (mis on kas brošüüri kaigas või blanketil endal kirjas). Näiteks, riided pannakse selja, s.t. võetakse välja originaalpakendist, mis välistab tagastuse saamist.  
On esinenud ka pettusi, millal tudengid üritasid teenida lisaraha tehes kokkulepet vanalinna suveniiride peoga ning peale meie juurest lahkumist templiga, läksid ostud poe esindaja kätte tagasi, s.t. reaalselt kaupade lahkumist ei toimunud.  
Probleemiks võib olla ka see, et mõned reisijad, kes mingil põhjusel ei saanud oma tagastust, saavad väga vihaseks ja valavad oma pettumist ja viha ametnike peale. Mõnedele reisijatele on arusaamatu, miks ametnikud „ei tule nendele vastu ja ei ole mõistva suhtumisega“. Selle all enamasti mõeldakse, et vaatamata asjaolule, et pole tagastuse tingimusi täitnud, oodatakse ametnikelt ikka templi saamist. Põhjenduseks tihti „see on esimene kord“, „ma ei lugenud mis siin väikeste tähtedega kirjas on“, „mul on nii palju raha tagasi saada, andke ikka“ jms