

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Aleksandra Lapšina

**SISERIIKLIKU PÖÖRDMAKSUSTAMISE RAKENDAMINE
EUROOPA LIIDU RIIKIDES**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Euroopa Liidu riikides</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: National Implementation of the Reverse Charge Mechanism in the EU Countries.</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja selle maht on 44 lehekülge. Sisuline osa koosneb 41 leheküljest ja lisade pikkuseks on 3 lehekülge. Lõputöö kirjutamisel kasutati 47 allikat, millele on tekstis viidatud. Kasutati eesti keelseid ja võõrkeelseid allikaid. Lõputöö teema on aktuaalne Eestis, kuna Rahandusministeerium tegi valitsusele ettepaneku kehtestada pöördkäibemaks järgmistele metallidele: raud, teras ning nende pooltooted, et võidelda maksupettustega metallsektoris.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise praktikat Euroopa Liidu riikides.</p> <p>Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja põhimõtetest. 2. Antakse ülevaade pöördmaksustamise olemusest, eesmärkidest ja probleemidest. 3. Analüüsitakse pöördmaksustamise rakendamist Eestis. 4. Analüüsitakse pöördmaksustamise rakendamise praktikat Euroopa Liidu riikides. <p>Lõputöö koostamisel kasutatakse kvalitatiivset meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja andmete kogumisest tulenevat tulemuste analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit.</p> <p>Lõputöö kirjutamise protsessis tehti järeldus, et erikorra probleemi lahenduseks oleks võimalik Euroopa Liidu riikides kasutada teisi meetmeid maksupettuste vältimiseks. Näiteks, riskaltides valdkondades saaks ja võiks tugevdada kontrollimeetmeid selleks, et mitte kehtestada pöördmaksustamist, vaid võidelda maksupettustega ilma erikorda kehtestamata.</p>	
Võtmesõnad: <i>link eesti märksõnastikule</i>	
Võõrkeelsed võtmesõnad: reverse charge, VAT tax, domestic reverse charge, tax fraud, VAT law	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Aleksandra Lapšina</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujalt allikatest saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja:	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU JA SISERIIKLIKU PÖÖRDMAKSUSTAMISE MÕISTE JA OLEMUS	7
1.1 Käibemaksu mõiste ja põhimõtted	7
1.2 Pöördmaksustamise olemus, eesmärgid ja probleemid.....	13
2. SISERIIKLIK PÖÖRDMAKSUSTAMINE	19
2.1 Siseriiklik pöördmaksustamine Eestis.....	19
2.2 Siseriiklik pöördmaksustamine Euroopa Liidu teistes riikides.....	27
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39
LISAD.....	42
Lisa 1. Päring maksuametitele	42
Lisa 2. Siseriiklik pöördmaksustamine Euroopa Liidu riikides.....	43
Lisa 3. Euroopa Liidu riigid.....	44

SISSEJUHATUS

Käibemaksu käsitletakse Euroopa Liidu riikides lisandunud väärtuste maksuna, mis toimub mitmefaasilisena. Maksu summa jaotub mitme ettevõtjate vahel ja iga müügiahela lüli maksab maksu ainult enda poolt lisatud väärtuse ulatuses. Käibemaksu üheks oluliseks tunnuseks on see, et selle maksuga ei tohi koormata ettevõtjat. Selleks, et maksukoormus ei langeks ettevõtjale, on neile reeglina tagatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Lõputöö teema käsitleb Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatavat siseriiklikku pöördmaksustamist. Teema valiku põhjuseks on asjaolu, et pöördmaksustamise abil püütakse vähendada maksupettuste läbiviimist eriti riskialtides valdkondades ja see tekitab huvi, kas, mis ulatuses ja kuidas kasutatakse siseriiklikku pöördmaksustamist teistes liikmesriikides.

Pöördmaksustamine tähendab olukorda, kus maksukohustus lasub ostjal kuid maksu arvestamise kohustus tekkitab kauba ja teenuse võõrandajal. Müüja teeb arvele märke, et kauba soetaja on kohustatud arvestama käibemaksusummat enda poolt tasutava käibemaksuna. Reeglina rakendatakse pöördmaksustamist siis, kui tegemist on piiriüleste tehingutega. See tähendab, et kauba või teenuse ostja tasub käibemaksu oma riigi seaduste alusel. Kui kaup ja teenus on soetatud ärilisel eesmärgil ostjal on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Lõputöös käsitletakse siseriikliku pöördmaksustamist, mida rakendatakse riskialtides valdkondades, eesmärgiga vähendada halduskoormuse.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest viimase 5 aasta jooksul on paljud Euroopa Liidu riigid ilaiendanud kaupade ja teenuste hulka, mida saab pöördmaksustada. Pöördmaksustamise teema on viimasel ajal ka Eestis aktuaalne olnud. Rahandusministeerium tegi valitsusele ettepaneku kehtestada pöördkäibemaks järgmistele metallidele: raud, terast ning nende pooltooteid selleks, et võidelda maksupettustega metallsektoris.

Lõputöö on uudne, sest seni ei ole Sisekaitseakadeemias teadustöö raames käsitletud erinevate liikmesriikide käibemaksuseaduste sätteid siseriikliku pöördmaksustamise kohta. Pöördmaksustamise teemat lõputöö raames on käsitletud Sisekaitseakadeemia finantskolledžit 2011. aastal lõpetanud Irina Nikolskaja. Lõputöö teemad on küll sarnased, kuid sisu poolest on nad erinevad. Praegune töö erineb eelnimetatud tööst selle poolest, et lõputöö raames uuriti Euroopa Liidu erinevate riikide käibemaksuseaduse sätteid siseriikliku pöördmaksustamise kohta.

Irina Nikolskaja oma lõputöö raames uuris, kuidas võideldakse maksupettustega siseriikliku pöördmaksustamise abil ja mida saaks parandada erikorra rakendamise süsteemis. Käibemaksuseaduse sätteid tema ei uurinud. Samuti on 2011. aastast möödunud pikk aeg (5 aastat), seega selle aja jooksul on toimunud erinevad muudatused erikorda puudutavates õigusaktides nii Euroopa Liidu riikides kui ka Eestis.

Lõputöö probleem seisneb selles, et pöördmaksustamine on erikord ja selle liiga lai kasutamine on vastuolus kogu senise käibemaksu süsteemi ja praktikaga. Reeglina tuleb erikorda kehtestada siis, kui on põhjendatud vajadus selle rakendamiseks. Siseriikliku pöördmaksustamist kasutatakse praktikas meetmena, mis aitab vältida käibemaksupettusi. Pöördmaksustamist on lubatud rakendada siis, kui ei ole võimalik kasutada teisi meetmeid maksupettuste vältimiseks. Tegelikult kasutatakse erikorda laialt ja siis, kui on teised võimalused maksupettustega võitlemiseks.

Töö eesmärgiks on analüüsida siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise praktikat Euroopa Liidu riikides.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja põhimõtetest.
2. Antakse ülevaade pöördmaksustamise olemusest, eesmärkidest ja probleemidest.
3. Analüüsitakse pöördmaksustamise rakendamist Eestis.
4. Analüüsitakse pöördmaksustamise rakendamise praktikat Euroopa Liidu riikides.

Lõputöö koostamisel kasutatakse kvalitatiivset meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja andmete kogumisest tulenevat tulemuste analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Selleks, et saada vajalik informatsioon lõputöö teema kohta, saadetakse päring Euroopa Liidu riikide maksuametitele. Päringu eesmärgiks on saada ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise süsteemist Euroopa Liidu riikides. Päring saadetakse maksuametile. Informatsiooni kogumisel kasutatakse ka käibemaksualaseid raamatuid ja õigusakte.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksu olemusest, süsteemist ning pöördmaksustamise põhimõtte olemusest, eesmärkidest ja probleemidest.

Esimeses alapeatükis käsitletakse käibemaksu mõistet ja põhimõtted, kasutades käibemaksu alaseid raamatuid ja õpikuid. Teises alapeatükis pööratakse tähelepanu käibemaksu erikorrale ehk pöördmaksustamisele. Kasutatakse eriala-alased raamatud, õpikud ja teiste teadlaste kirjandust.

Teises peatükis käsitletakse pöördmaksustamise rakendamist Euroopa Liidus. Esimeses alapeatükis selgitakse välja, kuidas ja kas toimub pöördmaksustamine Eestis. Kasutatakse käibemaksu - alaseid raamatud ja õigusakte. Teises alapeatükis uuritakse, kuidas toimub siseriiklik pöördmaksustamine Euroopa Liidu riikides. Tänapäeval kuulub Euroopa Liitu 28 riiki. (vt lisa 3) Selleks saadetakse päringuid Euroopa Liidu riikide maksuametitele ja laekunud vastuste põhjal tehakse järeldus, milline on pöördmaksustamise skeem ja selle omapärad Euroopa Liidu riikides. Samuti teada saada millistele kaupadele, ja teenustele rakendatakse erikorda ja millised õigusaktid seda reguleerivad teistes Euroopa Liidu riikides

Lõputöös kasutatakse erinevaid teadusallikaid, ja õigusallikaid, mis puudutavad käibemaksualast valdkonda. Eelkõige kasutatakse käibemaksuseadust, käibemaksu direktiivi, käibemaksuseaduse seletuskirju.

1. KÄIBEMAKSU JA SISERIIKLIKU PÖÖRDMAKSUSTAMISE MÕISTE JA OLEMUS

1.1 Käibemaksu mõiste ja põhimõtted

Käibemaksu üheks põhiliseks eesmärgiks on suurendada riigi eelarvet. Eestis ja paljudes Euroopa Liidu riikides moodustab käibemaks suurema osa maksutuludest, mis laekuvad riigikassase. Selleks, et maksu kogumine toimiks õiglaselt ja efektiivselt on kehtestatud kindlad käibemaksualased reeglid ja õigusaktid. Selle maksu maksustamisel tuleb lähtuda olulistest põhimõtetest selleks, et vältida maksu koormuse kandja jaoks üleliigset ja ebavõrdset maksukohustust.

Oma olemuselt on käibemaks universaalne tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab, et tegemist on sellise maksuga, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. (Elling, Eesti maksusüsteem, 2011) Maksu eesmärgiks on mõjutada tarbimist ja et seda realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad tarbijad. Käibemaksu ei koguta maksutarbijalt endalt, vaid seda kogutakse maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid. (Elling, Käibemaks, 2014) Käibemaksu kogutakse Eestis ja Euroopa liikmesriikides

Käibemaksuga ei tohi koormata ettevõtjat, tegelikult maksukoormuse kandjaks on lõpptarbijaja, kes maksab käibemaksu toote hinna sees (Lehis, Maksuõigus, 2009). Maksu arvestajaks ja maksjaks on reeglina müüja, kuid on olemas erandid (näiteks pöördmaksustamise erikord).

Riigikohus on korduvalt rõhutanud, et käibemaks on koormav lõpptarbijate jaoks, mitte ettevõtjat koormav maks. Ning, et lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeriva käibemaksu üheks oluliseks põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtjate jaoks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerimist. Ei ole lubatud teha kõrvalekalded lisandunud väärtuste maksu printsiibist, kuna need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Juhul kui piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ettevõtjatele kaupade või teenuste soetamisel ja samal ajal mitte vabastada nende kaupade müüki käibemaksuga maksustamisest, siis suureneb kauba või teenuse omahind mahaarvatamata käibemaksu võrra.

Majanduslikkuses mõttes kaup muutub konkurentsivõimeks, sest ta on osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. (Riigikohtu otsus, 2002). Tarbimise maksustamist ja ettevõtjate mittekoormamist rõhutab ka Euroopa Kohtu praktika. (Elling, Käibemaks, 2014)

Käibemaks on riiklik maks. See tähendab, et maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib ainult ühe omavalitsuse piirides ning on kehtestatud valitsuse määrusega (näiteks reklaamimaks Tallinnas) (Elling, Käibemaks, 2014)

Käibemaks kehtestati taasiseseisvunud Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209 "Käibemaksuga maksustamise kord", mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. aastast. Sellest aastast hakkas kehtima uus maksustamise printsiip - lisandunud väärtuse maksustamine. Maksu nimetus – käibemaks - jäeti samaks. Käibemaksu nimetuse säilimise põhjuseks oli arvatavasti Saksamaa maksusüsteemi mõju. Saksakeelne nimetus *Umsatzsteuer* tähendabki käibemaksu (Elling, Käibemaks, 2014).

Eestis käsitletakse käibemaks kui lisandunud väärtuste maks. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, mis tähendab, et maksusumma jaotub mitmete ettevõtjate vahel. Kaup või teenus enne tarbijani jõudmist läbib pika müügiahela. Iga müügiahela maksab käibemaksu oma lisandunud väärtuselt. (Elling, Käibemaksu olemus ja põhitõed, 2011, lk 6) Selle põhimõtte eesmärk on vabastada ettevõtjat käibemaksukohustustest. Lisandväärtuse maksustamiseks on maksukogumine sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Iga maksukohustuslane on kohustatud arvutama ja tasuma käibemaksu oma varude kogumahult (Elling, Käibemaks, 2014).

Lisandunud väärtuse maksu kehtestamiseks tegi esimesena ettepaneku Wilhelm von Siemens 1919. aastal Saksamaal, nimetades seda maksu *Veredelte Umsatzsteuer* (käibemaks lisandunud väärtuselt). (A.Tait, 1991) Lisandunud väärtuse maksu hakkas tootmissfääris esimesena rakendama Prantsusmaa 1954. aastal. (Elling, Käibemaksu ajalugu I, 2011)

Ajaloost on teada et Euroopa ühinemise protsess andis suurema tõuke käibemaksu kui lisandunud väärtuste maksu arengule. Rooma lepingu järgi kavatseti vältida liikmesriikide maksusüsteemide erinevused, seega Euroopa Liidu põhieesmärgiks oli luua majandusliidu raames ühisturg, kus võis toimida vaba konkurents ning mis tunnusjoontelt sarnanes liikmesriikide siseturgudega. Selleks, et saavutada seda eesmärki võttis 11. aprillil 1967. aastal Euroopa Majandusühenduse Nõukogu

vastu esimese ja teise direktiivi, (67/227/EMÜ ja 67/228/EMÜ) et reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi (Pulk S. , 2001).

Nende direktiivide järgi oli iga liikmesriik kohustatud võtma kasutusele lisandväärtusemaksu ja keelati teised müügitasud. Maksusüsteemide suurte erinevuste tõttu otsustati ühtlustada maksubaasi, maksuobjekti, maksuvabastuste, sisendkäibemaksu mahaarvamise kui ka maksu administreerimise alaseid sätteid. Ühtlustamise tulemusena võeti vastu 17. mail 1977. aastal kuues käibemaksudirektiiv (direktiiv 77/288/EMÜ), mis pani aluse Euroopa Ühenduse finantseerimissüsteemile ja siamaani on üheks olulisemaks käibemaksualase õigusaktiks.

Kuuenda direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgnevatest prioriteetidest. Esiteks oli vaja saavutada kaupade, teenuste ja kapitali liikumispiirangute jätkuv kõrvaldamine ning riikide majanduste lõimimine. Teiseks, liikmesriikide vahelises kaubanduses oli vajalik tagada lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis pole diskrimineeriv kaupade päritolu suhtes. Samas see aitaks tagada ausat konkurentsi ühisturul (Elling, Käibemaks, 2014).

Käibemaksuga, kui lisandunud väärtuste maksuga ei ole lubatud koormata ettevõtjat, lõpliku maksukoormust kannab tarbija. Tarbijad on füüsilised isikud, sihtasutused, mittetulundusühingud, riik ja kohalikud omavalitsused, avalik-õigusliku juriidilised isikud, juhul kui nad ise ei müü kaupu või teenuseid. Praktiliselt ettevõtjad on käibemaksu kogujad. Selleks, et vältida maksukoormuse kandmist ettevõtja poolt on majandusetegevusega tegeleva isikul õigus saada sisendkäibemaks. Ettevõtjal on selline võimalus üksnes siis kui ta kasutab sisse ostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks ehk oma majandustegevuse käigus.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult käibemaksukohustuslastel. Kuid käibemaksu maksjaks võivad olla ka mittekäibemaksukohustuslased. Eesti käibemaksuseadus sätestab, et maksumaksjad on käibemaksukohustuslane, piiratud maksukohustuslane ja muu isik. Maksukohustuslane on seaduse järgi isik, kes tasub käibemaksu oma ettevõtluses tekkivalt müügitasult ning seetõttu on tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Piiratud maksukohustuslane peab maksma käibemaksu ainult pöördmaksustamise korras ostetud kaupadelt ja teenuselt. Muu isik maksab käibemaksu kauba impordilt, aktsiisikauba või uue transpordivahendi Eestisse toomisel. Samas muu isik on kohustatud tasuma käibemaksu, kui ta on mingil põhjusel näidanud müügidokumendil käibemaksu, mida tegelikult seal ei tohi näidata (Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, 2015, lk 396).

Juhul kui maksukohustuslasel puudub käibemaksuga maksustatav käive, siis ei ole tal õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Mõnel juhul või olla tegemist erandiga, näiteks ekspordi puhul, sest eksporditud kaupu ja teenuseid tarbitakse ehk maksustamine toimub teises riigis, seepärast on topeltmaksustamise ärahoidmiseks vajalik eksportöörile sisendkäibemaks ära tagastada.

Eesti käibemaksuseaduse järgi saab ettevõtja käibemaksukohustuslaseks alles siis, kui tema ettevõtte käive ületab 16 000 eurot aastas ehk tal tekib registreerimise kohustus. Maksukohustuslase mõiste on sätestatud KMSi § 3 lg 1 – Käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. (Käibemaksuseadus § 3 lg 1, 2015) Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112 tähenduses – käibemaksukohustuslane on isik, kes teostab iseseisvalt majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Direktiivist lähtudes on tegemist maksukohustuslasega sellest hetkest alates, mil ettevõtja hakkab teostama iseseisvat majandustegevust ja sellest lähtuvalt peaks ta lisama kauba või teenuse hinnale käibemaksu juba esimese müügitehingu puhul, välja arvatud juhul kui tegemist on maksuvaba või nullmääraga maksustava käibega (Council Directive, 2006).

Siin võib ära märkida ühe olulise erisuse õigusaktide vahel. Eesti käibemaksu seaduse järgi maksukohustus tekib registreerimise hetkest, direktiivist tulenevalt maksukohustus tekib aga sellest hetkest alates, millal ettevõtja on oma majandustegevust alustanud. Oluline on lähtuda käibemaksu üldisest põhimõttest, et käibemaksuga ei tohi koormata ettevõtjat. Seega lasub kogu maksukoormus tarbijal, ettevõtjad on enamasti ainult maksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, aga see on tehniline võtte, mis ei tekita tegelikku maksukoormust. (Elling, Käibemaks, 2014).

Käibemaks on objektiivne maks. See tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse (objekti) väärtusest ja liigist mitte maksumaksja isikust. (subjektist) Käibemaksuga maksustamisel tavaliselt ei tehta vahet, kes on müüja või ostja.

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu periood üldjuhul üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode. (Elling, Eesti maksusüsteem, 2011) Eestis lasub ettevõtjal käibemaksu arvestamise, tasumise ja deklareerimise kohustus iga kuu 20. kuupäeval. Impordi puhul maksustamine käibemaksuga toimub ainult üks kord. Seda peavad maksma ainult kauba importivad isikud. Tegemist on käibemaksu eriliigiga.

Käibemaksu kohta kehtivad kaks olulist põhimõtet - neutraalsuse põhimõte ja sihtkohamaa põhimõte. Neutraalsuse põhimõte tähendab, et tarbijale pole eriti tähtis kes on müüja, kas eraisik, juriidiline isik, resident või mitteresident ehk reeglina tarbitava kauba omadused ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Selle põhimõtte kohaselt maksustatakse kõik tarbimise vormid ühetaoliselt. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. (Elling, Käibemaksu mõiste ja olemus, 2011) Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, maksustatakse aga ostjate poolt tehtud kulutusi.

Euroopa Kohus käsitleb käibemaksu neutraalsuse põhimõtet paljudes lahendites. Ta on rõhutanud, et kuna käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu, siis tuleb seda kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi ning liikmesriigid saavad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust ainult kuuendas direktiivis sätestatud juhtudel. (Elling, Käibemaks, 2014) Sageli kohaldatakse käibemaksu erinevalt omavahel konkureerivate teenustele, mis omakorda on vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.

Sihtkohamaapõhimõtte järgi maksustamine toimub selles riigis, kus asub lõpptarbijaja. Kauba või teenuse pakkuja ehk müüja ei tasu käibemaksu, vaid seda teeb ostja. Sihtkohamaa printsiibi kohaselt koormatakse eelkõige tarbimist, mitte teenuse, kauba tootmisprotsessi. Sihtkohamaa printsiibi näiteks võib tuua sellise olukorra – Eesti ettevõtja ostab kauba ja müüb seda Soome. Kaup tarbitakse ja ostetakse Soomes. Tarbimine toimub Soomes ehk sihtkohamaa printsiibi kohaselt, on Eesti ettevõtja kohustatud tasuma käibemaksu Soomes. Kui tegemist on ekspordiga, siis sihtkohamaa põhimõttest lähtudes rakendatakse nullmäära, impordi puhul kaupu ja teenuseid tuleb aga maksustada. Impordi maksustamisel ei ole eriti oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse Eestis ettevõtluseks või isiklikuks otstarbeks. (Elling, Käibemaks, 2014) Neutraalsuse põhimõttest lähtuvalt tuleb impordil maksustada kaupu ja teenuseid samamoodi nagu maksustatakse kaupu, mis on toodetud koduriigis. Sellega on võimalik tagada olukorra, kus turul välditakse konkurentsimoonusi.

Alates 1. jaanuarist 2015. aastast on Eestis kasutuses käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) uuendatud redaktsioon. Väikesed muudatused puuduvad ka sihtkohamaa printsiipi. Näiteks Euroopa Liidus alates 1. jaanuarist 2015. aastast hakati rakendama sihtkohamaa printsiipi täiemahuliselt digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramisel. See tähendab, et kõikidel digitaalselt osutatavate teenuste pakkujatel on nüüd vaja teha kindlaks, kus on kliendi asu- või elukoht ning teha kindlalt selgeks, millise liikmesriigi maksumäära tuleb kohaldada,

sõltumata sellest, kus teenuse osutaja ise on registreeritud või kus on sellise äriühingu asukoht. (Kütt, 2014) Käibemaksu seaduse vana redaktsiooni järgi, kuni 31. detsembri 2014. aastani kasutati käibe tekkimise koha määramisel üheaegselt sihtkohamaa ja lähtekohamaa printsiipe ning teises riigis asuvale tarbijale *Business to Consumer* (edaspidi *B2C*) osutatud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja teiste elektrooniliste teenuste puhul maksustati teenus lihtsuse huvides teenuse osutaja liikmesriigis. (Kütt, 2014)

Kokkuvõtteks, käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis koormab eelkõige lõpptarbijaid, mitte ettevõtjaid. Euroopa Liidus käibemaksuga seonduvaid sätteid reguleerib käibemaksu direktiiv 2006/112/EÜ ja siseriiklikult on igal liikmesriigil oma seadused, mille alusel käibemaks toimib. Eestis käibemaksu reguleerivateks õigusaktiks on käibemaksu seadus, mida kehtestati aastal 1991. Käibemaksu puhul kehtivad kaks olulist põhimõtet: neutraalsuse põhimõte ja sihtkohamaa põhimõte.

Neutraalsuse põhimõte tähendab seda, et käibemaksuga maksustamisel ei ole eriti tähtsust kes on maksumaksja, kas eraisik või juriidiline isik. Näiteks, kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt. Sihtkohamaa printsiibi kohaselt toimub maksustamine selles riigis, kus asub lõpptarbijaja. Eestis kui ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides käsitletakse käibemaksu kui lisandunud väärtuste maksu. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, mis tähendab, et maksusumma jaotub mitmete ettevõtjate vahel. Enne tarbijani jõudmist läbib kaup või teenus pika müügiahela. Käibemaks on riiklik maks, mis tähendab, et see kehtib ühel kindlal territooriumil ja on konkreetsete õigusaktidega reguleeritud.

Samas on oluline käibemaksu puhul selle maksustamise kord ja tähtaeg. Oma tunnustest on see maks perioodiline maks, mida tuleb deklareerida ja tasuda kindlal kuupäeval. Eestis peab maksukohustuslane deklareerima käibemaksu iga kuu 20. kuupäevaks. Riigis on käibemaksuperioodiks üks kalendrikuu. Samas on lubatud Euroopa Liidus käibemaks arvestada ja maksta ühekordselt. Euroopa Liidu nõukogu käibemaksudirektiiv 112/2006 jätab Euroopa Liidu riikidele võimaluse kehtestada kuni ühe aasta pikkuseid maksustamisperioode.

1.2 Pöördmaksustamise olemus, eesmärgid ja probleemid

Euroopa Liidus pööratakse tähelepanu maksualastele pettustele. Aastast aastasse luuakse ja koostatakse ning võetakse üle igasuguseid reegleid, õigusakte ja mehhanisme, mis võimaldaks ning aitaks vältida pettusi maksustamise valdkonnas. Käibemaksu valdkonnas esineb ka maksupettuseid.

Selleks, et maksupettustega võidelda kehtestatakse, sätestatakse erinevaid käibemaksuarvestuse erimenetlusi ja erikordi, mida reguleerivad käibemaksualased seadused, direktiivid ning määrused. Pöördmaksustamise erikorra rakendamisel võivad tekkida vastuolud käibemaksu põhimõtetele, seepärast on tarvis selgitada lahti selle olemus, eesmärk ja nõrgad kohad.

Pöördmaksustamine kui käibemaksuarvestuse erikord tähendab seda, et teatud kaupade müügi korral käive tekib küll kauba või teenuse müüjal, kuid maksu arvestamise kohustus lasub kauba või teenuse saajal. (Pulk S.) Pöördmaksustamise korral müüjal käibemaksu deklareerimise kohustust ei teki. Ostjal tuleb tasuda käibemaksu müüja eest ja samas on tal õigus see ka sisendkäibemaksuna maha arvata (Elling, Käibemaks, 2014). Oluline on märkida, et see erikord saab toimuda ainult käibemaksukohustuslaste vahel ehk seda rakendatakse *Business to Business* (edaspidi *B2B*) vahelistes tehingutes, riigieelarvesse nimetatud kaupade käibelt käibemaksu tasumise kohustus tekib kauba võõrandamisel lõpptarbijale ehk mittemaksukohustuslasele. (Elling, Käibemaks, 2014) B2B on selline ärimudel, mil ettevõtte pakub teenuseid, tooteid põhiliselt teistele ettevõtetele ning vajab selleks ka ise teiste ettevõtete teenuseid (Meres, 2012). Alates 1. jäänurist 2010. aastast muutus B2B üldreegel tehingutele, mille käigus on teenuse osutajaks ning saajaks Euroopa Liidus asutatud ettevõtjad. Uue üldreegli kohaselt loetakse käibe tekkimise kohaks riik, kus teenuse saaja on asutatud või kus tal asub püsiv tegevuskoht. On ka erandeid, kus maksustav käibe ei teki teenuse või kauba saaja riigis. Näiteks võib tuua erand kinnisvara puhul, mil kinnisvaraga seonduva teenuse käibe tekkimise kohaks loetakse kinnisvara asukoht. (rmp.ee, 2009)

Oma olemuselt annab pöördmaksustamine enamasti sama tulemuse kui 0%-maksumäär, kuid on olemas erinevus. Erinevus tuleb siis välja, kui kaup või teenus, mille suhtes rakendub pöördmaksustamine, ei ole ostjal täies ulatuses ettevõtluses kasutatav ning ostja ei saa kogu sisendkäibemaksu maha arvata. Pöördmaksustamise puhul tekib sellisel ostjal maksukohustus, sest

ühel küljest ta deklareerib müüja käibe, kuid sisendkäibemaksuna saab ainult osa sellest maha arvata. Pöördmaksustamise puhul toimib käibemaks sel juhul otsese maksuna. Kui rakendus 0%-line maksumäär, siis ei tekiks ostjal täiendavat maksukoormust. (Lind, 2012, lk 65)

Pöördmaksustamise peamiseks eesmärgiks on ära hoida käibemaksupettusi, mil kauba ostja arvab käibemaksu saadud arve alusel oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha, kuid müüja jätab ostjalt saadud käibemaksusumma riigieelarvesse tasumata. (Elling, Käibemaks, 2014) Erikorra puhul müüja ei arvesta ega tasu käibemaksu, tema ülesandeks jääb ainult teha märke müügiarvele (piiriüleste tehingute puhul) ja deklareerida käibemaksudeklaratsioonil (edaspidi KMD) oma müügikäivet ainult informatiivselt 9. real. Ostjal tekib käibemaksu arvestamise, tasumise kohustus ja ta peab näitama pöördmaksustamist KMD ridadel 1,4,5,7 ja 7.1.

Erikorra probleem seisneb selles, et selle lai rakendamine on vastuolus käibemaksusüsteemiga ja praktikaga. Kõigepealt on pöördmaksustamine erandlik lahendus, mida rakendatakse siis, kui teised meetmed maksupettuste vältimiseks ei ole andnud tulemusi või on ammendatud. Erikord kehtestatakse siis, kui selleks on põhjendatud vajadus. Praktikas tekib sageli olukord, kus tegelikkuses rakendatakse pöördmaksustamist ka siis, kui on olemas teised meetmed maksupettuste vältimiseks, mis saavad tuua efektiivseid tulemusi maksupettustega võitlemisel. Näiteks võib tuua kontrolli tugevdamist probleemvaldkondades, mis võiks samuti efektiivselt aidata maksupettusi vältida. Siin tekib vastuolu erikorra rakendamise põhimõtetega, kus pöördmaksustamist peab rakendama siis, kui teiste meetmetega ei ole võimalik maksupettusi vähendada. (XII Riigikogu stenogrammid: VII sessioon, 2014)

Samuti on probleemiks see asjaolu, et pöördmaksustamise kehtestamisega võivad probleemvaldkonnas kaasned teised maksupettused. Pöördmaksustamise rakendamisel on oluline ja otsustav kaupade ja teenuste defineerimine. Sageli on tegemist kauba või teenuse definitsiooniga, mis hõlmab suurt hulka tooteid. Sellisel juhul on lihtne rakendada erikord nendele kaupadele või teenustele, mida tegelikult ei ole lubatud pöördmaksustada, kuna kurjategijad otsivad nõrku kohti defineerimisel. (XII Riigikogu stenogrammid: VII sessioon, 2014)

Reeglina kehtib pöördmaksustamise erikord siis, kui nii müüja kui ka ostjad on registreeritud maksukohustuslased. Pöördmaksustamise korral reaalselt käibemaksukohustust võõrandajal ei teki, kuna müüja ei pea selle käibemaksusumma tasuma, tasub ostja müüja eest maksukohustust ning ostjal on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Erand on sellisel juhul, kui kaup soetatakse

osaliselt mitte ettevõtluse tarbeks või rakendatakse osalist mahaarvamist seoses maksuvaba käibega (Kägi & Võimre, 2007, lk 45).

Lisandväärtuse maksu põhimõte kehtib ainult siseriiklikult käibelt võetavale käibemaksule ning selleski osas esineb erandeid (Nikolskaja, 2011, lk 25). Oluline on ära märkida, et lisandväärtuse maksu kõrval eksisteerib impordikäibemaks ning pöördmaksustamine. Need kaks on oma olemuselt mõnes mõttes sarnased, kuna lõpptarbija jaoks on mõlemad ühekordsed maksud. Erinevus tavalisest käibemaksust on aga mõlema puhul peaaegu kõik muu – maksumaksjad, arvestuse kord, tasumise kord ning tähtajad (Lehis, Maksuõigus, 2009, lk 352).

Samuti on tähelepanu väärt asjaolu, et juhul kui pöördmaksustamise objekt ei ole kindlaks määratud, siis kõike maksuriske kannab ostja, kes on saanud käibemaksuarve. Juhul kui müüja ei rakenda pöördmaksustamist ja seejärel edastab ostjale tavapärase käibemaksuga arve ning ostja võtab selle vastu, kuid hiljem selgub, et müüja oleks pidanud rakendama pöördmaksustamist ning samal ajal on müüja puhul tegemist variühinguga, mis on jätnud maksu maksmata, siis määratakse ostjale täiendav maksukohustus (Lind, 2012, lk 65).

Oluline on ära märkida, et pöördmaksustamist on kahte erinevat liiki. Erikord jaguneb piiriülestelt tehingutelt võetavaks ja siseriiklikuks pöördmaksustamiseks. Üldreeglina kasutatakse pöördmaksustamist Euroopa Liidu siseste kauba- ja teenusetarnete maksustamisel (osaliselt ka impordi maksustamisel) ning sellega kaasneb kauba müüjale või teenuse osutajale rakenduv 0% maksumäär (maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega) (Lind, 2012, lk 66). Erinevus siseriikliku ja piiriülestelt tehingutelt võetavast erikorra vahel peitub nende rakendamise põhjusel. Kui piiriüleste tehingute pöördmaksustamise põhjuseks on halduskoormuse vähendamine (vastasel juhul peaks müüja täitma maksukohustusi kauba või teenuse ostja asukoha riigis) ning sihtkohamaa printsiibi rakendamine, siis siseriikliku pöördmaksustamise ainsaks põhjuseks on soov vältida maksudest kõrvalehoidumist. Seetõttu kehtestatakse pöördmaksustamine valdkondades, kus kaupade võõrandamisel või teenuste osutamisel on levinud variühingute kasutamine, mis jätab käibemaksu tasumata. (Lind, 2012, lk 66)

Pöördmaksustamist saab rakendada kas ainult teatud liiki kaupadele või teenustele või totaalselt kõikidele kaupadele ja teenustele (Lind, 2012, lk 67). Euroopa Liidus rakendatakse pöördmaksustamist teatud kaupadele ja teenustele, mida lubab käibemaksudirektiivi art 199 ja 199a. Käibemaksudirektiivi preambula punktis 42 põhjendatakse vastavat meetet järgmiselt:

„Liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul”. (Lind, 2012, lk 67)

Kui vaadata käibemaksu direktiivi artiklit 199 lg 1, siis võib märgata, et neid valdkondi, millele rakendatakse pöördmaksustamist saab pidada eriliseks maksuriskide poolest (Lind, 2012, lk 68). Direktiivis on sätestatud järgmised valdkonnad. Esiteks pöördmaksustamist rakendatakse ehitusvaldkonnas, nimelt ehitusteenuseid (s.h remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused). (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014, p. 164). Eraldi nimetakse direktiivis (artikkel 199 lg 1 p b) personaaliteenused, mis on seotud eelkõige ehitusteenustega (Lind, 2012, lk 68) Ehituse valdkond on riskantne sellepärast, et tavapärast on selles valdkonnas suur tehingute maht, tugev konkurents, rohke alltöövõtjate kasutamine ning surve odava tööjõu kasutamisele. Rohke alltöövõtjate kasutamine võimaldab ehitusettevõtjal kasutada variühinguid ja selliselt vältida maksude maksmist. Sellega võib kaasneda ka illegaalse tööjõu kasutamine, mille puhul on tekib tellijal vajadus saada sularaha, et tasuda deklareerimata palkasid. Sularaha saamine on võimalik sellisel juhul, kui ettevõtte teeb näilikke tehinguid variühingutega ja saab niimoodi vajaliku sularaha kulutuste tegemiseks. (Lind, 2012, lk 68)

Teiseks võib välja tuua kinnisvaratehingud. On teada, et kinnisvaratehingute puhul tekib suur maksustatav väärtus, mis võib eelkõige tingida riski. Ühe tehinguga võib kaasneda selline olukord, kus riigi jaoks võib tekkida märkimisväärne kahju. Tähelepanu vajab ka see asjaolu, et kinnisasjade võõrandamine on oma olemuselt enamasti formaliseeritud protsess, mida variisikuid kasutades saab ära kasutada oma huvides. Kinnistusraamatu või muu sarnase registri ja notariaalse või sarnase tehingu protseduuri kasutamisel on võimalik luua väga tugev konspiratsioon, mille puhul pole maksuhalduril võimalik viidata ostja hoolsuskohustuse rikkumisele. (Lind, 2012, lk 68)

Kolmandaks võib esile tuua metalljätmed ehk kasutatud kaubad (direktiiv artikkel 199 lg 1 p d). Vastavalt käibemaksu direktiivile, on kasutatud materjali tarded need tarded, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada (Council Directive, 2006). Peale kasutatud metallide, on pöördmaksustamist võimalik rakendada ka paberile, tekstiilile, klaasile jne. Metalljätmete valdkonnas võivad tekkida järgmised riskid. Maksupettused seepärast, et tavapärast on suhteliselt raske kontrollida kauba päritolu ja müüja on tarneahela esimene lüli. (Lind, 2012, lk

68). Sellisel juhul on müüja see isik, kes toodab või toob kauba turule seda ühendussiseselt soetades või importides. Tekib olukord, kus sisendkäibemaks on väike, mis tingib pettuste riski.

Käibemaks ei kohaldu sellisel juhul tavapäraselt mitmefaasiliselt pikas tehinguahelas, kus käibemaksu summa laekub lisandunud väärtuse maksustamisest. Selle asemel on kogu müügihind sisuliselt lisandunud väärtus ning käibemaks rakendub sarnaselt müügitaksuga kogu kauba väärtusele. Käibemaks on sellises olukorras sarnane otsese maksuna rakendatava müügitaksuga. Just selline risk tekitab vajaduse müügitaksule eelistada käibemaksu, mida rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna. (Lind, 2012, lk 68)

Teine risk, mis on seotud metalljätmete valdkonnaga võib tekkida juhul kui tegemist on amortiseeritud kaupadega ning need ei pruugi enam kajastuda raamatupidamises ja seetõttu tekib ahvatlus neid kaupu nii müüa, et seda ei deklareerita maksustatava käibena (Lind, 2012, lk 69).

Põhjus, miks just selles valdkonnas rakendatakse pöördmaksustamist on see, et antud valdkonnas on probleem hoolsuskohustusega. Raske on määratleda ettevõtjatele hoolsuskohustuse ulatust, sest arvestades tehingute primitiivsust ja iseloomu, pole põhjust nõuda, et ostjad võiksid kehtestada müüjatele muid erilisi tingimusi ning tagada võimaluse hiljem esitada oma pretensioone ja nõudeid (Lind, 2012, lk 69).

Peale neid eelnimetatud valdkondi on käibemaksu direktiivi lisas VI loend konkreetsetest kaupadest ja teenustest, mida saab pöördmaksustada. Pöördmaksustada on võimalik (Council Directive, 2006):

1. Mustmetallide ja värviliste metallide jätmete, jääkide ning kasutatud materjalide tootmisel või sulatamisel saadud pooltoodete tarned.
2. Osaliselt töödeldud must- ja värviliste metallide tarned ja teatavaid nendega seotud töötlemisteenuseid.
3. Alusmaterjali töötlemisel saadud jääkide ja jätmete tarned jne.

Vastavalt direktiivi artikli 199a on samuti lubatud pöördmaksustada (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014, lk 164):

1. Mobiiltelefonide tarnimine, kui need on valmistatud kasutuseks litsentseeritud võrkudes.

2. Integreeritud seadmeid, nagu mikroprotsessorid ja muud sarnased seadmed.
3. Elektri ja gaasi tarnimine maksukohustuslasest edasimüüjale (artikkel 38 lg 2).
4. Elektri ja gaasi sertifikaatide tarnimine.
5. Sülearvutite ja tahvelarvutite tarnimine.

Pöördmaksustamise rakendamisel on üks oluline moment, mis vajab tähelepanu. Maksukohustuslane, kes peab esitama teisele käibemaksukohustuslasele arve on kohustatud panema arvele märke “Pöördmaksustamine” (inglise keeles: “*Reverse charge*”).

Kokkuvõtvalt on pöördmaksustamine erikord, mis võimaldab vältida maksupettuseid. Erikorra puhul vabaneb müüja käibemaksu arvestamise ja tasumise kohustusest, kogu maksukoormus lasub ostjal. Pöördmaksustamine saab toimida ainult käibemaksukohustuslaste vahel.

Pöördmaksustamise probleem seisneb selles, et selle lai rakendamine on vastuolus käibemaksusüsteemiga ja praktikaga. Eelkõige pöördmaksustamine on erandlik lähenemine, mida tuleb rakendada põhendatud vajadusel. Praktikast tekib sageli olukord, kus tegelikkuses rakendatakse pöördmaksustamist ka siis, kui saab kasutada teised meetmed maksupettuste vältimiseks, mis saavad tuua efektiivseid tulemusi maksupettustega võitlemisel.

Pöördmaksustamine võib olla kahte erinevat liiki: siseriiklik pöördmaksustamine ja piiriülestelt tehingutelt võetav. Erinevad on nad rakendamise põhjuste pärast. Kui piiriüleste tehingute pöördmaksustamise põhjuseks on halduskoormuse vähendamine, siis siseriikliku pöördmaksustamise põhjuseks on soov vältida maksudest kõrvalehoidumist.

Euroopa Liidus on võimalik rakendada pöördmaksustamist teatud kaupadele või teenustele, vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 199 ja 199a. Tavapäraselt kehtib käibemaksu erikord valdkondadele, mis on erilised maksuriskide poolest. Nendeks valdkondadeks on ehitusvaldkond, kinnisvarainvesteeringud ja metalljätmed. Ehitusvaldkond on riskantne sellepärast, et selles valdkonnas esineb suur tehingute maht, tugev konkurents, rohke alltöövõtjate kasutamine. Kinnisvaratehingute puhul on tegemist suure maksustatava väärtusega, mis võib tingida riski ja metalljätmete puhul on raske kontrollida kauba päritolu ja esineb probleem hoolduskohustusega, mis tekitab ka riske. Samuti laieneb pöördmaksustamine elektri, gaasi, mobiiltelefonide tarnimisele jne.

2. SISERIIKLIK PÖÖRDMAKSUSTAMINE

2.1 Siseriiklik pöördmaksustamine Eestis

Pöördmaksustamine on käibemaksu erikord, mida rakendatakse Euroopa Liidu riikides. Tänapäeval järjest rohkem riike laiendavad kaupade ja teenuste loendit, mida saab pöördmaksustada. Näiteks Ungaris pöördmaksustatakse alates 2015. aastast metallist kaubad ja ehituskaubad. Tšehhis kohaldatakse pöördmaksustamist alates 2015. aasta juulist põllumajanduse valdkonnas. Eestis taheti käibemaksuseadust 2014. aastal muuta, et kehtestada siseriikliku pöördmaksustamist väärismetallidele ja vääriskividele. Seaduse muudatused väärismetallide kohta hakkasid kehtima 1. juulist 2014. aastast. Vääriskividele pöördmaksustamise soovile ei andnud Euroopa Komisjon luba leides, et pettuste suurenemine vääriskivide sektoris ei ole piisav põhjus pöördmaksu erikorra kehtestamiseks

.Eestis reguleerib pöördmaksustamist käibemaksuseaduse § 41'. Vastavalt õigusaktile Eestis rakendatakse erikorda vabatahtlikult käibemaksuga maksustatavate kinnisasjade käibe (vastavalt KMS § 16 lg 3) ning metallijäätmete võõrandamisele. Alates 1. aprilli 2012. aastast kehtestati pöördmaksustamine ka kullamaterjali käibe ja alates 1. juuli 2014. aastast kehtib käibemaksu erikord muudele väärismetallidele. Nendeks on näiteks hõbe, plaatina ja pallaadium (Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, 2015).

Alates 2000. aastast kuni 2004. aastani enne Euroopa Liiduga liitumist rakendati riigisisenemise pöördmaksustamist metsamaterjalile, kasvava metsa raieõigusele ja kaasnevatele teenustele (Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, 2015). Praktikas see tähendas seda, et juhul kui ostja kasutas soetatud kaupu ja teenuseid oma ettevõtluse tarbeks, siis tekis tal õigus sisendkäibemaks maha arvata selle summa ulatuses, kui palju olid soetamise kulutused. (Nikolskaja, 2011, lk 23). Pöördmaksustamise kehtestamise eesmärgiks metsanduse valdkonnas oli võidelda selles valdkonnas levinud maksupettusega. Probleem seisnes selles, et metsamaterjali või raieõigusi osteti variisikute käest, mille puhul ostja deklareeris tehingu ja pärast sai sisendkäibemaksu tagasi, samal ajal kui müüja oma müügi tehingud ei deklareerinud (Kähr, 2007, lk 28-30).

Alates 1.maist 2004. aastast muudeti Eesti käibemaksuseaduse sätteid, mille tulemusena ei kehti sellest ajast pöördmaksustamine metsamaterjalile, raieõigusega ja metsandusega seotud teenustele

meie riigis. Tol ajal kehtis Euroopa Liidus käibemaksu kuues direktiiv, mille kohaselt oli lubatud teatud tehinguid ja kaupu pöördmaksustada, kuid selle hulgas metsamaterjali ei olnud (Council Directive 77/388/EEC). Kuuenda käibemaksudirektiivi järgi on Nõukogul õigus Komisjoni ettepanekul kehtestada erandeid, eesmärgiga tagada võimalikult kiiret ja efektiivset maksu kogumise menetlust ja hoida ära teatud maksudest kõrvalehoidumist. On teada, et Eesti riik ei taotlenud luba rakendada pöördmaksustamise erandit metsamaterjalile. See oli põhjuseks, miks 1. mai 2004. aastal muudeti käibemaksuseadust (Council Directive , 2006).

Alates 2015. aastast pidi Eestis pöördkäibemaks kehtima vääriskividele, kuid valitsus tunnistas kehtetuks vääriskividele pöördmaksustamist puuduvad käibemaksuseaduse sätteid (Seinberg, 2014). Riik soovis saada Euroopa Komisjonilt luba kehtestada pöördmaksustamist vääriskividele, sest selles valdkonnas oli eeldada maksupettuste kasvu. Reeglina lubab Euroopa Liit kehtestada ja rakendada erikorrad sellisel juhul, kui teatud valdkonnas esinevad massilised maksupettused ning esineb palju maksuriske. Arvestades seda asjaolu, et pöördmaksu kehtestamine väärismetallidele vähendas koos tõhusama kontrolliga märkimisväärselt käibemaksupettusi, arvati, et saama tulemuse ja eesmärgi on võimalik saada vääriskivide sektoris. Euroopa Komisjon leidis, et Eesti on avastanud Euroopa Liidu liikmesriikide-vahelise karussell-pettuse skeemi ja tehingute väärtuste kasvu, kuid see ei ole piisav pöördkäibemaksu rakendamiseks. Selline maksustamise viis on erandlik ja seda saab kohaldada vaid juhul, kui tavapärase meetmete kasutamine mingis sektoris ei ole maksupettustega võitlemiseks andnud tulemusi (Seinberg, 2014).

Pöördmaksustamise rakendamisel või tekkida selline olukord, kus ostja soetab kauba ja arvab käibemaksu saadud arve alusel käibemaks maha, kuid müüja jätab ostjalt saadud käibemaksusumma riigieelarvesse tasumata. Tegemist võib olla karussellpettusega, mis toetub asjaolule, et „puuduv lüli“ kaob oma riigi maksuhaldurile käibemaksu tasumata. Karussellpettuse korral jõuab aga kaup ringiga tagasi esialgse müüjani (Keerd, 2015, lk 19).

Kinnisasja või selle osa müügile rakendub pöördmaksustamine ainult sellisel juhul, kui müügi tehingu maksustamine toimub optsiooni korras (vabatahtlik maksustamine) ja selles on maksuhaldurit KMS § 16 lg 3 kohaselt kirjalikult teavitatud (Lehis, Eesti maksuseaduste kommentaarid, 2015).

Eestis on kinnisasja maksustamine maksuvaba käive. Vastavalt käibemaksu seadusele § 16 lg 2 p 2 ei maksusta käibemaksuga kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine.

Samuti ei maksustata kinnisasja osa. Maksuvabastus ei kehti kinnisasja võõrandamisel juhul kui kinnisasja oluline osa on ehitise ehitisseaduse tähenduses, ehitise osa, mille võõrandamine toimub enne ehitise või selle osa esmast kasutusvõttu. Kinnisasja võõrandamine ei ole käibemaksu vaba ka sellisel juhul kui kinnisasja oluline osa, ehk ehitise või selle osa, on oluliselt parendatud ja seda võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutusele tõttu. Kruun, planeerimisseaduse tähenduses, ei ole käibemaksu vaba kui sellel ei asu ehitise. (Käibemaksuseadus § 16 lg 2, 2016)

Juhul, kui isik soovib võõrandada oma kinnisasja ilma käibemaksu vabastuseta siis seda on võimalik teha optsiooni korral, lisades kinnisasja võõrandamisel müügile käibemaksu (Nikolskaja, 2011, lk 27). Selleks peavad olema täidetud järgmised tingimused. Müüja peab olema registreeritud käibemaksukohustuslane, kuna pärast on ta kohustatud väljastama arve käibemaksuga ja tal lasub kohustus teavitada müügi tehingust maksuhaldurit (Ibid, § 16 lg 3 p 2., 2016). Asjaolu, et isikul on võimalus vabatahtlikult kinnisasja võõrandamist maksustada ja seejärel müügitehingule käibemaksu lisada on kasulik tema jaoks, kuna sellisel juhul, kui ta teeb kinnisasja müümise seotud kulutusi, tekib tal õigus sisendkäibemaks maha arvata. Vastasel juhul, kui kinnisasja võõrandamine on käibemaksuvaba, ei ole võimalik sisendkäibemaks riigilt küsida ja kõik kinnisasjaga seotud kulutused läheksid käibemaksuga kuludesse maha. (Nikolskaja, 2011, lk 28)

Eestis kehtib käibemaksu erikord kinnisasjale ja metalljäätmetele alates 1. jaanuar 2011. Kinnisasja ja metalljätmete käivet maksustatakse selle saaja poolt, eht toimub pöördmaksustamine. Pöördmaksustamise korral tuleb rõhutada seda, et seda saab rakendada üksnes siis, kui müügitehingu osapooled on mõlemad käibemaksukohustuslased. Kui üheks poleks on eraisik, siis pöördmaksustamist ei ole võimalik rakendada (Elling, Käibemaksuseaduse muudatused, 2011, p. 31). Erikorra rakendamisel peab müüja väljastama arve, kuhu ta märgib käibemaksusumma, kuid ei kajasta seda käibedeklaratsioonil ega tasu riigile. Ostjal tekib seejärel deklareerimiskohustus ja arvel märgitud käibemaksusumma tasumisekohustus (Nikolskaja, 2011, lk 27).

Kinnisasja pöördmaksustamisel on kindel skeem, kuidas see praktikas toimib. Esialgu müüja peab kirjutama arvele märke „pöördmaksustamine”, mis tähendab ostja jaoks, et ta peab arvestama käibemaksu enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna. Seejärel arvestab soetaja tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva

käibemaksusummana võõrandaja asemel (Ibid, § 41'1 lg 1, 2016). Sellisel juhul esitatakse arve koos käibemaksu summaga, kuid ostja käibemaksu tasumise kohustus on käibemaksu võrra vähem ja lõpuks pöördmaksustab. Müüja näitab tehingut käibemaksudeklaratsiooni lahtris 9. Tema jaoks on pigem tegemist informatiivse tehinguga. (Nikolskaja, 2011, lk 27)

Kinnisvara võõrandamisest võib tuua järgmist näidet. Kui osühing A otsustab maha müüa kinnistu koos ehitisega ehk majaga, mis oli kasutuses, siis vastavalt käibemaksuseadusele § 16 lg 2 p 3 on tegemist käibemaksuvaba käibega. Maksumaksjal on võimalik valida, kuidas sellist müügitehingut deklaratsioonil kajastada, kas seda käibemaksuga maksustada või näidata, et tegemist on maksuvaba käibega. Juhul kui maksukohutlane soovib kinnisvara müüki käibemaksuga maksustada peab ta sellest kirjalikus vormis teavitama maksuhaldurit enne käibe tekkimist. Sellisel juhul toimub kinnisvara võõrandamise maksustamine käibemaksuga vabatahtlikul viisil. Seejärel kuulub selline tehing sundkorras riigisiselt pöördmaksustamisele KMS § 41' lg 2 p 1 järgi. Müüja ehk osühing A deklareerib müügikäivet KMD informatiivsel 9. real ja ostja peab näitama pöördmaksustamist KMD ridadel 1,4,5,7 ja 7.1. (Elling, Käibemaks: Abiks tudengile ja töötavale praktikule, 2014, lk 298-299)

Alates 1. aprillist 2012 kehtestati Eestis pöördmaksustamine kullamaterjalile, seahulgas pooltoodetele, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa, ja investeeringukullale, kui selle maksustamise on maksukohustuslane valinud (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6). Selle muudatuse eesmärk oli vähendada käibemaksupettusi kullaturul. Pettus kullaga seisneb selles, et kuld, mida ostetakse teistest riikidest, eraisikutelt või pankadest segatakse kokku teiste metallidega eesmärgiga saada kullavaland prooviga alla 325. Seejärel kullakokkuostjad vahendavad kullavalandeid teiste liikmesriikide hulgimüügiettevõtetele. Nende eesmärk ja huvi on saada õigusvastane maksueelis, milleks on käibemaksusumma ehk 20% lisatulu ulatuses. Seepärast toimub kauplemine kullavalanditega, mitte puhta kullaga. Kaupade liikumine kullaturul vormistatakse läbi varifirmade, kes riigile käibemaksu ei tasu, seejärel tekib „maksuauk” riigieelarves. (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, p. 6)

Kui ühes kitsas valdkonnas hakatakse rakendama meetmeid, mis aitaksid vähendada maksupettusi siis sellisel juhul võib tekkida selline olukord, kus leitakse teisi võimalusi maksupettuseks. Pöördmaksustamise kehtestamine kullamaterjalile aitas vähendada maksupettusi kullaturul lühiajaliselt. Selleks, et vältida pöördmaksustamist hakati müüma sulatatud kulda, mille puhta kulla sisaldus jääb alla sätestatud piiri (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6).

Kindlasti pannakse käibemaksupettusi toime ka teiste väärismetallide ja vääriskividega. Tegemist on kaupadega, mis on kõrge väärtusega ja need on võimalik lihtsal viisil hoiustada ning transportida. See on atraktiivne maksupetturitele. Maksuhalduril on reeglina raske nende kaupadega seotud tehinguid ja nende päritolu kontrollida, kuna tehingute ahel on fiktiivsete tehingute abil pikk ja müügiahelas on äriühinguid, kellega maksuhalduril maksukontrolli läbiviimiseks kontakti saada pole võimalik, sest ettevõtte ahelas on registreeritud äriregistris lühiajaliselt. (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6)

2014. aastal soovis Eesti riik muuta käibemaksuseaduse § 41¹ ja seejärel esitas käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja, millega kavandati rakendada pöördmaksustamise erikorda kogu väärismetalli valdkonnale (kullale, mille sisaldus on alla 325 tuhandikku kaaluosa, ning teistele väärismetallidele, (sh hõbe, plaatina, pallaadium) (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6). Seletuskirjas toodi välja statistikaandmed selle kohta, kui palju on Eesti väärismetallidega tegelevaid ettevõtteid ja kui suur on maksupettuste arv ning riigile maksmata käibemaks. Näiteks võib tuua järgmised faktid. Väärismetallidega tegelevad ettevõtteid olid 2013. aasta I poolaastal deklareeritud käibemaksu enamakset kokku summas 3,828 miljonit eurot (sh neli suurimat ettevõtet deklareerisid käibemaksu enamakset kokku summas 3,862 miljonit eurot) (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6). Tuginedes nendele andmetele võib teha järelduse, et müügiahela eelnevates lülides toimub fiktiivse soetuse deklareerimine. Asjaolu, et ettevõtjad deklareerivad käibemaksu enamakset võib pidada antud valdkonna käibemaksu kahjuks, sest sellisel juhul jätab müüja tasumisele kuuluva käibemaksu eelarvesse tasumata ja ostja küsib sisendkäibemaksu tagasi. (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6) Seega, et seda olukorra vältida, pakuti välja rakendada pöördmaksustamise eriskeemi väärismetallile ja igasugusele metallimaterjalile, mis sisaldab väärismetalli olenemata selle materjali väärismetalli proovist, mis näitab, mitu massiosa väärismetalli sisaldub vastavas metallisulamis selle tuhande massiosa kohta. (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6) Väärismetallideks on puhas kuld, hõbe, plaatina ja pallaadium ning nende sulamid (Väärismetalltoodete seadus § 2 p 1, 2016).

Samuti kavandati eelnõuga kehtestada pöördmaksustamise erikorra skeemi väärismetalli jäätmete käibe puhul, kui jäätmed sisaldavad väärismetalli ning need müüakse käibemaksukohustuslasest ettevõtjale, kes ei ole jäätmekäitlusettevõtte ja ei oma jäätmeluba (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014). Erikorra kehtestamine sellise materjali käibele on vajalik selleks, et vältida väärismetalli sisaldavate toodete müüki jäätmetena, mis maksustatakse tavakorras, kuigi ostja jaoks on tegemist materjaliga, mille ümbertöötlemise tulemusena saadakse väärismetalli kas edasimüügiks või

kaupade valmistamiseks. Jäätmeluba on vaja taotleda järgmisteks tegevusteks (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6-10):

1. Jäätmete kõrvaldamine (näiteks ladestamine prügilasse, põletamine jne).
2. Jäätmete taaskasutamine (näiteks jäätmete põletamine kütusena, kasutamine pinnasetäiteks).
3. Ohtlike jäätmete kogumine või nende vedu jne.

Viimastel aastatel Eestis on käibemaksupettuste arv kasvanud vääriskivide valdkonnas. Pettused said alguse 2013. a septembrist, tekitatud kahju on hetkeseisuga alljärgnev ehk trend on selgelt kasvav (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 7):

1. September 61 000 eurot.
2. Oktoober 126 000 eurot.
3. November 161 000 eurot.

Arvestades asjaolu, et enamikstud käibemaks järjest kasvab, otsustas meie valitsus küsida luba Euroopa Komisjonilt laiendada pöördmaksustatavate kaupade loetelu, lisades vääriskivid. Ettepanek oli lisada loetellu järgmised vääriskivid nagu rubiin, safiir, teemant ja smaragd. Vääriskividena käsitatakse vääriskivisid rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse § 3 lõike 4 tähenduses. Vääriskivideks on looduslikud ja tehiskivid ja poolvääriskivid, nende pulber ja puru ning looduslikud ja kultiveeritud pärlid. (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6-10)

Alates 1. jaanuar 2017. aastast plaanitakse Eestis kehtestada käibemaksu erikorda järgmistele metallidele: raud, teras ja nende pooltooted. On teada, et enamlevinud maksupettuseks metallisektoris on puhverettevõtete kasutamine. Maksupettuse skeem on järgmine. Puhverettevõtte märgib arvele käibemaksusumma, mida hiljem riigi tuludesse ei tasu. Enamikul juhtudest käive küll deklareeritakse, kuid tasumisele kuuluvat käibemaksu vähendatakse fiktiivsete soetuste võrra või jäetakse tasumisele kuuluv käibemaks riigi tuludesse tasumata. Kauba ostja deklareerib arvel näidatud käibemaksu sisendkäibemaksuna ning vähendab selle võrra oma maksustavalt käibelt arvestatud käibemaksu. (Murakas, 2016)

Vastavalt Euroopa Nõukogu direktiivile 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 198 punkt a ja artikli 199a lõike b punkt j annavad liikmesriikidele õiguse kehtestada pöördmaksustamine kullamaterjalile ja väärismetallidele, sealhulgas metallide pooltoodetele (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6). Kullamaterjali (materjal, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa) pöördmaksustamise osas ei kehtesta direktiiv ajalist piirangut. Kullamaterjalile rakendab Eesti pöördmaksustamist alates aastast 2012 (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6). Pöördmaksustamine vääriskividele ei ole sätestatud Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ, seega Eesti riigi ettepanek kehtestada pöördmaksu vääriskividele ei ole kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Samas tuleb tähelepanu pöörata sellele asjaolule, et käibemaksu direktiiv lubab Komisjoni ettepaneku põhjal anda liikmesriigile loa võtta erimeetmeid direktiivi sätetest erandite tegemiseks, eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Selleks, et seda erandit saada, tuleb Eesti riigil saata Euroopa Komisjonile taotlus vääriskivide pöördmaksustamiseks ja kogu vajaliku teave (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014). Selline erimeede on sätestatud direktiivi artiklis 395. Arvestades eelnimetatud erandit soovis Eesti saada luba kehtestada pöördmaksu vääriskividele. Euroopa Komisjon leidis, et Eesti on avastanud ELi liikmesriikide-vahelise karussell-pektuse skeemi ja tehingute väärtuste kasvu, kuid see ei ole piisav pöördkäibemaksu rakendamiseks. Lõpptulemusena tunnistati kehtetuks käibemaksuseaduse sätted, mis puudutavad erikorra kehtestamist vääriskividele ja alates 1. juulist 2014 hakkas kehtima käibemaksu erikord muudele väärismetallidele.

Samuti on oluline märkida, et pöördmaksustamise kehtestamine on veel kasulik sellepärast, et erikorra rakendamine ei too ettevõtjatele kaasa täiendavaid kulusi. Kuna käibemaksuerikord toob kauba ostjale kaasa kohustus deklareerida oma maksustatavalt käibelt müüja käive ja müüja kauba käibelt käibemaksu ei arvesta ega tasu, siis ettevõtja jaoks toimuvad muudatused ainult raamatupidamises. (Külasalu, Pulk, & Aet, 2014, lk 6)

Kokkuvõtteks, Eestis kehtib pöördmaksustamine kinnisasjade, väärismetallide ja kulla käibe. Eestis reguleerib pöördmaksustamist käibemaksuseadus § 41'. Enne Euroopa Liiduga liitumist kehtis Eestis riigisisene pöördmaksustamine metsamaterjalile, kasvava metsa raieõigusele ja kaasnevatele teenustele. Alates 2004. aastast kaotas riik selle õiguse, kuna tol ajal kehtinud käibemaksudirektiivis puudus säte metsamaterjali kohta ja riik ei taotlenud Euroopa Komisjonilt luba erandi kehtestamiseks. Tänapäeval on Eestis ja Euroopa Liidu riikides probleem valdkondadeks väärismetallid ja vääriskivid. Aastal 2014 taotles Eesti riik Euroopa Komisjonilt

luba kehtestada pöördmaksustamine vääriskividele ja väärismetallide valdkonda tervikuna, kuna ka Eestis suurenes viimasel ajal käibemaksupettuste arv nendes valdkondades. Pettuse skeem seisneb selles, et kuna maksuhalduril on tavapäraselt raske selliste kaupadega seotud tehinguid ja nende päritolu kontrollida. Seejärel toimub müügiahela eelnevates lülides fiktiivse soetuse deklareerimine, ja ettevõtjad deklareerivad käibemaksu ennemakset, mis võib näidata, et müüja jätab tasumisele kuuluva käibemaksu eelarvesse tasumata. Antud valdkondadele tekib maksukahju. Euroopa Komisjon leidis, et see asjaolu, et viimastel aastatel on näha käibemaksupettuste kasvu vääriskivide ja väärismetallile ei ole piisav põhjus kehtestada Eestis pöördkäibemaks vääriskividele, alates 1. aprillist 2014. aastast kehtib riigis pöördmaksustamine väärismetallidele. Kinnisaja käibe pöördmaksustamisel on oluline märkida aspekt. Selle müüki saab pöördmaksusada juhul, kui maksukohustuslane teavitab sellest maksuhaldurit, kuna kinnisaja müük on reeglina maksuvaba ja saab valida kas seda maksustada või mitte. Alates 1. aprillist 2012 kehtib Eestis pöördmaksustamine kullamaterjalile.

Eestis on valdkondi, kus saab pöördmaksustamist kehtestada vastavalt käibemaksudirektiivile. Näiteks saab pöördmaksustada ehitusteenuseid ja mobiiltelefonide, arvutite võõrandamist.

2.2 Siseriiklik pöördmaksustamine Euroopa Liidu teistes riikides

Viimastel aastatel on Euroopa Liidus järjest rohkem riike, kus hakatakse rakendama siseriikliku pöördmaksustamist kaupadele ja teenustele. Pöördmaksustatavate kaupade ja teenuste loetelu on välja toodud käibemaksudirektiivis 2006/112 EC. Seda erikorda hakati rakendama 1993. aastast, kui loodi ühtne käibemaksusüsteem Euroopa Liidus. Pöördmaksustamise kehtestamise eesmärgiks oli lihtsustada käibemaksu aruandluse Euroopa Liidu riikides.

Austrias on käibemaksu standardmäär 20% . Selles riigis kehtib kaks alandatud käibemaksumäära 13% ja 10%. Esimene määr kehtib kohalikele lennuliinidele, kultuuri ja spordi ürituste sissepääsudele, kinopiletitele, põllumajanduse sektorile ja veinitootmisele (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016). Alandatud käibemaks 10% kehtib põhitoidukaupadele (leib, piim, köögiviljad jne.), ravimitele, veevarustusele, ühistranspordile, perioodika väljaannetele, sotsiaalteenustele, majutusteenusele ja restoraniteenustele (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016).

Austrias reguleerib siseriikliku pöördmaksustamist Sec. 19 Austrian VAT Act. Selles riigis rakendatakse erikorda vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 199, 199a ja 195. Täpsemalt kehtib Austrias siseriiklik pöördmaksustamine järgmistele kaupadele ja teenustele. Kinnisvaraga seotud ehitusteenused ehk remondi-, puhastus-, hooldus,- ja lammutusteenused. Samuti ka ehitussektoriga seotud personaliteenused, kasutatud materjali tarded, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada ja kaupade tarded, mida üks maksukohustuslane annab teisele maksukohustuslasele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel. Erikorda rakendatakse ka juhul kui kinnisvara võõrandamine toimub sündmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel. (Vat Unit: Austrian Federal Ministry of Finance reply, 2016)

Samuti kehtib pöördmaksustamine maagaasi või elektrienergia tarne puhul, juhul kui tegemist on piiratud käibemaksukohustuslastega. Piiratud maksukohustuslane peab maksma käibemaksu ühendussiseselt kauba (maagaasi, gaasi ja elektrienergia tarded) soetamiselt, kuid ei saa lisada enda poolt müüdavatele kaupadele maksu ja sisendkäibemaks maha arvata.

Alates 1. jaanuarist 2012. aastast kehtib Austrias siseriiklik pöördmaksustamine mobiiltelefonide tarnetele, mille maksustav summa on üle 5000 eurot. 2014. aastast hakkas siseriiklik

pöördmaksustamine kehtima arvutite, sülearvutite tarnele, mille maksustav summa on rohkem kui 5000 eurot. Samas pöördmaksustatakse gaasi, maagasi ja elektrienergia tarnet. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Horvaatias kehtib käibemaksu standardmäär 25%. Alandatud käibemaks on 5% ja 13%. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Siseriikliku pöördmaksustamist reguleerib Horvaatias Art. 75 of Value added Tax § 3. Erikorda rakendatakse ehitussektoris, näiteks ehitusteenustele, mis on seotud hoone ehitamisega, rekonstrueerimisega, hooldusega või likvideerimisega. Samuti pöördmaksustatakse selles valdkonnas remondi ja puhastusteenused ning tööpakkumise teenused. Pöördmaksustamisele kuuluvad ka kasutatud materjali tarded, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, tööstuslikujäätmete tarded, osaliselt töödeldud jäämete tarded, mida sätestab kinnitatud rahandusministri poolt määrus. Juhul, kui maksukohustuslane valib vabatahtlikult kinnisvara maksustamist, siis selle võõrandamise saab pöördmaksustada ka. (Porezna Uprava: Croatia Ministry of Finance reply, 2016)

Nagu ka Austrias pöördmaksustatakse Horvaatias kinnisvara võõrandamine, kui see toimub sundmüügi puhul kohtuotsuse alusel. Samuti saab erikorda rakendada kasvuhoone gaasi sertifikaadi üleandmisel. (Porezna Uprava: Croatia Ministry of Finance reply, 2016)

Hispaanias kehtib 21%line käibemaksu standardmäär. Alandatud 4% ja 10%. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Siseriiklik pöördmaksustamine rakendatakse selle riigis järgmistele kauptarnetele. Pöördmaksustatakse kinnisvara võõrandamist, ehitustööd sealhulgas remondi-, hooldus-, puhastusteenused. Samuti kehtib käibemaksu erikord kasvuhoone gaasi võõrandamisele (CO² saastekvootid). (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Itaalias rakendatakse siseriikliku pöördmaksustamist kinnisvara võõrandamisele, kui maksukohustuslane on valinud seda maksustada, ehitisteenustele sealhulgas tööjõuteenuste osutamine, rekonstrueerimisteenused ja remonditeenused, mobiilsideteenustele, personaliarvutitele ja metalljäätmete ja metallitööstusega seotud teenustele. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Irimaal kehtib alates 2016. aastast 23%line käibemaksu standardmäär. Selles riigis on kolm alandatud käibemaksumäära 4,8%, 9% ja 13,5%. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Siseriikliku pöördmaksustamist rakendatakse Irimaal kasvuhoonegaasi tootmise

sfääris (CO² saastekvootide võõrandamine), ehitussektoris (ehitus-, remondi,-hooldustööd), kinnisvara võõrandamisele, kui samal ajal tehakse kinnistule remondi ja ehitustööd ja vanametallile. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Lätis kehtis pöördmaksustamine metsamaterjalide tarnele, metsamaterjalide turustamisega seotud teenustele, ehitusteenustele ja vanametalli turustamisega seotud teenustele. Metsanduse valdkonnas sai Läti rakendada siseriikliku pöördmaksustamist kuni 31. detsembrini 2015 (VID konsultanti: Latvian Tax administration reply, 2016)

Leedus kehtib samuti siseriiklik pöördmaksustamine metsanduse valdkonnas. Erikorda rakendatakse ehitusmaterjali soetamisel, kasutatud materjali tarnele, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, tööstuslikujäätmete tarnele, osaliselt töödeldud jäämete tarnele. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014) Alates 1. juulist 2015. aastast hakkas Leedus kehtima siseriiklik pöördmaksustamine ehitusteenustele (Fischer, 2015).

Luksemburgis kehtiv käibemaksu standardmäär on 17%. Alandatud käibemaks määr 3% kehtib toiduainetele, ravimitele, retseptiravimitele, invaliidvarustusele, ühistranspordile, raamatutele, majutusteenustele, restoraniteenustele (välja arvatud alkohoolsed joogid). 8%line käibemaks kehtib koristusteenustele ja iluteenustele (juuksur). Teatud veinid; teatud kütused; pesemis- ja puhastusvahendid; reklaamtrükised, kütte- ja kliimaseadmed maksustatakse selles riigi 14%lise käibemaks määraga. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016)

Siseriikliku pöördmaksustamist reguleerib Luksemburgis käibemaksualane õigusakt "Loi modifiée du 12 février 1979". See riik otsustas kehtestada käibemaksu erikorda ainult saastekvootide ülekandmisele ja kasvuhoonegaasi tootmise valdkonnale (CO² saastekvootidele) Siseriiklik pöördmaksustamine saab toimida siis, kui tegemist on käibemaksukohustuslaste vahel ja teenuse saajal tekib maksukohustus tasuda käibemaksu Luksemburgis. Samuti kõik käibemaksukohustuslased, kellel on oma äri on kohustatud rakendama pöördkäibemaksu. (Administration de l'Enregistrement et des Domaines reply, 2016)

Maltal on üldine käibemaksu standardmäär 18%, alandatud 5% ja 7% (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Siseriiklik pöördmaksustamine kehtib Maltal ehitusteenustele

(Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014). Selle riigi käibemaksuõigusakt ei sätesta mingeid konkreetseid reegleid pöördmaksustamise kohta. Juhul kui käibemaksukohustuslane soovib rakendada pöördkäibemaksu peab ta teavitama sellest Malta maksuhaldurit. Maksuhaldur vaatab kas on võimalik kaupu ja teenuseid kvalifitseerida nii, et need oleksid käibemaksudirektiivi kohaselt pöördmaksustamisele lubatud. Juhul, kui kaupu ja teenuseid saab pöördmaksustada, siis annab Malta maksuhaldur maksukohustuslastele sellest teada. (V.A.T. Department of Malta reply, 2016)

Poolas kehtib kolm käibemaksumäära - 23% standardmäär ja alandatud käibemaks 5% ning 8%. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Poolas siseriikliku pöördmaksustamist reguleerib ja sätestab The Goods and Services Tax Act of 11 March 2004 (Journal of Laws of 2011 No. 177, item 1054 with subsequent amendments). Erikorda saavad rakendada järgmised isikud. Isik, kes on kauba tarnija on käibemaksukohustuslane, kes ei ole maksust vabastatud ja see isik, kes on registreeritud käibemaksukohustuslaseks Poola käibemaksuseaduse kohaselt. Samuti kehtib erikord nendele isikutele, kes ei saa küsida käibemaksu alandamist ja maha arvamist (näiteks investeerimiskulla võõrandamisel). (Ministry of Finances: Polish Good ja Services Tax Department reply, 2016)

Käibemaksu erikorda saavad selles riigis rakendada ka need maksukohustuslased, kelle tegevusala on seotud kasvuhoonegaasiga. Selleks peavad nad olema registreeritud käibemaksukohustuslased ja nende aastane käive pole käibemaksu maksustamisest vabastatud. (Ministry of Finances: Polish Good ja Services Tax Department reply, 2016)

Vastavalt eelnimetatud Poola käibemaksu seadusele siseriiklik pöördmaksustamine kehtib järgmistele kaupadele (Ministry of Finances: Polish Good ja Services Tax Department reply, 2016):

1. Ferro-sulamid.
2. Malmist tehtud pulber ja graanulid.
3. Legeerimata terasest kuumvaltsitud lehtterasetooted.
4. Muust legeerterasest kuumvaltsitud lehtterasetooted.
5. Legeerimata terasest külmaltsitud lehtterasetooted ≥ 600 mm laiusega jne.

Samuti kehtib pöördmaksustamine jäätmetele nagu näiteks klaas, paber, papp, kummi ja plasttoodetele ning jäätmetele, mis sisaldavad metalli.

Peale seda laieneb ka käibemaksu erand defektsetele elektroonilistele akudele, toorainetele, mis oma olemusest on sarnased metalliga (metalli sekundaarne tooraine), personaalarvutitele nagu sülearvutid, tabletid, mobiiltelefonid sealhulgas nutitelefoniid. Oluline on ära märkida, et siseriiklik pöördmaksustamine kehtib arvutitele, mobiiltelefonidele ainult siis kui nende kaupade käive ületab 4691 eurot. (Ministry of Finances: Polish Good ja Services Tax Department reply, 2016)

Peamine probleem, mis on seotud siseriikliku pöördmaksustamisega Poolas seisneb selles, et pöördmaksustamist reguleeriv õigusakt ei ole kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga. Poola rakendab pöördmaksustamist nendes valdkondades, kus valitsuse arvamusel esineb rohkem käibemaksupettusi, vaatama sellele, et mõned valdkonnad, kaubad ja teenused ei esine direktiivis. (Ministry of Finances: Polish Good ja Services Tax Department reply, 2016)

Portugalis kehtib siseriiklik pöördmaksustamine taaskasutatavate jäätmetele, vanametallile, ehitustööde teenistustele ja kinnisvara võõrandamisele. Ehitussektoris saab rakendada käibemaksu erikorda juhul kui tegemist on remondi-, hooldus-, renoveerimis teenustega. Lisaks sellele remont, ehitise laiendamine, puhastus taastamine. Samuti peab pöördmaksustamise rakendamiseks ostja olema käibemaksukohustuslane Portugali käibemaksuseaduse järgi ja tal peab olema õigus käibemaksu alandada ja maha arvata. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Siseriiklik pöördmaksustamine kehtib Rumeenias järgmistele kaupadele ja teenustele (Agentia Nationala de Administrare Fiscala reply, 2016):

1. Mustmetallide ja värviliste metallide jäätmed ja jäägid.
2. Marvikud jääkidest ja teiste taaskasutatavatest materjalidest valmistatud mustad ning värvilised metallid.
3. Muhk, ja tööstuslike jääke sisaldavaid metallid või nende sulamid.
4. Taaskasutatavate materjalide jäätmete tarded ja kasutatud taaskasutatavad materjalid, mis koosnevad paberist, papist, tekstiilist, kummist ja klaasist.

Samuti kehtib pöördmaksustamine nendele juriidilistele isikutele, kelle põhitegevusalaks on elektrienergia võõrandamine ja kes müüvad käibemaksukohustuslasele Rumeenia

käibemaksuseaduse tähenduses. Roheliste sertifikaatide võõrandamine pöördmaksustatakse ka. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Saksamaal rakendatakse siseriikliku pöördmaksustamist järgmistele kaubatarnetele. Kasutatud materjali tarded, mobiiltelefonide tarnimine, kui selle käibe on võrdne või ületab 5000 eurot. Samuti kehtib siseriiklik pöördmaksustamine kinnisvara võõrandamisele, ehitusteenustele, näiteks hooldus-, puhastus-, ja remonditööd. (Bundesministerium der Finanzen reply, 2016)

Suurbritannias kehtib 20%line käibemaksu standardmäär. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Siseriikliku pöördmaksustamist rakendatakse Suurbritannias mobiiltelefonidele. Mobiiltelefon tähendab seadmed, mis on mõeldud kõnede vastuvõtmiseks. Nendeks võivad olla nutitelefoni erinevatel rakendustel, näiteks Blackberry telefonid. Samuti laieneb erikord telefonide lisaseadmetele nagu aku, laadija.

Selleks, et pöördmaksustamist saaks rakendada peab müügitehing toimima käibemaksukohustuslaste vahel, kes on registreeritud maksukohustuslased Suurbritannia käibemaksuseaduse alusel. Samuti mobiiltelefonide käibe peab olema kas 5000 eurot või rohkem väärtuses.

Sloveenias kehtib käibemaksu standardmäär 22%. (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016) Siseriiklik pöördmaksustamine kehtib Sloveenias kahele valdkonnale: ehitusvaldkond, metalljätmete valdkond, pöördmaksustatakse ka kinnisvara võõrandamist. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Slovakkias rakendatakse siseriikliku pöördmaksustamist metalljätmetele, vanametallidele, kasvuhoonegaasi saastekvootide võõrandamise puhul, kinnisvara võõrandamise puhul (juhul, kui maksukohustuslane seda otsustab maksustada). Samuti rakendatakse käibemaksu erikorda selles riigis kinnisvara võõrandamise puhul, kui seda tehakse sundkorras ja pankroti menetluse käigus. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Taanis kehtib käibemaksustandardmäär 25% (AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates, 2016). Pöördmaksustamist saab selles riigis rakendada juhul, kui kaupa või teenust võõrandatakse teiselt Euroopa Liidu riigilt. Erikord kehtib investeerimiskullale, maagasi ja gaasi tarnimisel Taani maksukohustuslasele, vanametallide võõrandamisele, mobiiltelefonidele, elektrienergia müügi

puhul edasimüüjale, kes on maksukohustuslane Taani riigis. (Danish VAT, Excise and Customs department reply, 2016)

Siseriiklik pöördmaksustamine Tšehhis kehtib jäätmetele ja jääkidele, mis sätestab Tšehhi käibemaksuseaduse lisa 5. Samas rakendatakse erikorda kasvuhoone gaasi tarnimisele, CO² saastekvootidele, ehitusvaldkonnale (remondi-, hooldus-, puhastusteenused). Siseriikliku pöördmaksustamist saab rakendada siis, kui tegemist on registreeritud maksukohustuslastega Tšehhi riigis. Mõlemad müügitehingu osapooled peavad olema registreeritud käibemaksukohustuslased vastavalt Tšehhi käibemaksuseadusele. (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism", 2014)

Ehitusvaldkonnas esineb tänapäeval rohkelt käibemaksupettusi, mis on seotud suurte tehingute mahuga ja tugeva konkurentsiga. Euroopa Liidu riikide ehitussektoris kasutatakse siseriikliku pöördmaksustamist järgmistele teenustele: remonditeenused, puhastusteenused, hooldusteenused, ümberehitus- ja lammutusteenused.

Teiseks riskantseks valdkonnaks, kus rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist on kinnisvara müük. Reeglina on kinnisvara võõrandamisega seotud tehingud suuremahulised, see tekitab maksuriske (käibe varjumine, vale müügiarve esitamine). Oluline on rõhutada, et mõned riigid rakendavad siseriikliku pöördmaksustamist ka sellisel juhul kui kinnisvara võõrandamine toimub sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel (näiteks Austrias, Saksamaal). Kinnisvara sundvõõrandamine saab toimuda sellisel juhul kui on alanud pankrotimenetlus võimuorganite ja juriidilise isiku vahel. Eestis maksustatakse kinnisvara võõrandamist sundmüügi puhul tavalise käibemaksumääraga ja erikorda ei rakendata.

Samuti rakendatakse siseriikliku pöördmaksustamist CO² saastekvootide võõrandamisele. Pettuseid selles valdkonnas on tänapäeval aktuaalsed, kuna Euroopa Liidu kauplemise süsteemi riiklikud registrid on sattunud kiberrünnakute alla.

Levinud probleemvaldkonnaks, kus Euroopa Liidu riigid rakendavad siseriikliku pöördmaksustamist on väärismetallide võõrandamine.

Euroopa Liidu riikides rakendatakse siseriikliku pöördmaksustamist elektroonilistele kaupadele nagu arvutit, sülearvutit, mobiiltelefonid, elektroonilised seadmed nagu aku, akumulaator jne.

Samas laieneb pöördkäibemaks ka elektrienergia tarnimisele (elektri ja gaasi sertifikaatide tarnimine) ja integreeritud seadmetele, nagu mikroprotsessorid ja muud sarnased seadmed.

Vastavalt Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile on pöördmaksustamist õigus rakendada kõikidel Euroopa Liidu riikidel. Iga riik saab ise valida millistele kaupadele ja teenustele erikorda rakendada, kuid kaubad ja teenused, millele erikorda kehtestatakse peavad olema direktiivis sätestatud.

Kokkuvõtteks, Euroopa Liidu riikides kõige levinumateks valdkondadeks, kus siseriiklik pöördmaksustamine rakendatakse on ehitussektor, väärismetallide ja vääriskivide valdkond, kinnisvara võõrandamine ja CO² saastekvootide võõrandamine. Igal Euroopa Liidu riigil on õigus rakendada käibemaksu erikorda selles valdkonnas, kus ta peab seda vajalikuks ja tähtsaks.

KOKKUVÕTE

Käibemaks on lisandunud väärtuste maks, mis toimub mitmeefaasilisena. Maksu summa jaotub mitme ettevõtjate vahel ja iga müügiahela lüli maksab maksu ainult enda poolt lisatud väärtuse ulatuses. Käibemaksuga ei tohi koormata ettevõtjat. Selleks, et maksukoormus ei langeks ettevõtjale, on neile reeglina tagatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Lõputöö teema käsitleb siseriikliku pöördmaksustamise probleemkohtasid, erikorda olemust ja põhimõtteid ning rakendamise võimalusi Eestis ja Euroopa Liidus. Töö kirjutamisel lähtuti käibemaksualasest kirjandusest, õigusaktidest ja andmete kogumisest laekunud vastustest.

Lõputöö teema oli aktuaalne, kuna alates 2017. aastast Eestis plaanitakse kehtestada siseriikliku pöördmaksustamise järgmistele metallidele: raud, terast ning nende pooltooteid.

Lõputöö teema oli uudne, sest seni ei ole Sisekaitseakadeemias teadustöö raames käsitletud erinevate liikmesriikide käibemaksuseaduste sätteid siseriikliku pöördmaksustamise kohta.

Lõputöö probleem seisnes selles, et pöördmaksustamise kehtestamine on erandlik lähenemine ja seda kasutatakse laialt, mis on vastuolus kogu senise käibemaksu süsteemi ja praktikaga.

Töö eesmärgiks oli analüüsida siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise praktikat Euroopa Liidu riikides. Eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded.

Lõputöö esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja põhimõtetest. Lõputöö teema on otseselt seotud käibemaksuga ja selle põhimõtetega. Siseriiklik pöördmaksustamine on käibemaksuerikord, mida saab rakendada kui on täidetud kindlad maksustamise reeglid. Käibemaks on oma olemuselt riiklik, tarbimise, universaalne, kaudne maks, mis põhineb lisandväärtuste põhimõttel. Selleks, et oleks võimalik rakendada erikorda, peab tegemist olema registreeritud käibemaksukohustuslaseks nii Eestis kui ka teistes Euroopa Liidu riikides.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade pöördmaksustamise olemusest, probleemidest ja selle eesmärgist. Pöördmaksustamine on erikord, mis võimaldab vältida maksupettuseid. Erikorra puhul vabaneb müüja käibemaksu arvestamise ja tasumise kohustusest, kogu maksukoormus lasub

ostjal. Erikorra probleem seisneb selles, et selle lai rakendamine on vastuolus käibemaksusüsteemiga ja praktikaga. Pöördmaksustamist tuleb kehtestada siis, kui selleks on põhjendatud vajadus. Praktikas kasutatakse erikorda aga laialt vaatamata sellele, et maksupettustega on võimalik võidelda teiste meetmetega.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise võimalustest Eestis. Vastavalt käibemaksuseaduse § 41' Eestis kehtib pöördmaksustamine kinnisasjade, väärismetallide ja kulla käibe. Tänapäeval on Eestis probleem valdkondadeks väärismetallid ja vääriskivid. Alates 1. aprillist 2014. aastast kehtib riigis pöördmaksustamine ainult väärismetallidele. 2017. aastast plaanitakse Eestis kehtestada pöördkäibemaks metallisektoris. (raud, terast jne.) Seepärast on lõputöö teema aktuaalne.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida siseriikliku pöördmaksustamist Euroopa Liidu riikides, et millistele kaupadele ja teenustele erikorda rakendatakse. Selleks, lõputöö kirjutamise protsessil saadeti päringuid erinevatele maksuhalduritele Euroopa Liidu riikidesse. Laekunud vastuste põhjal tehti tabel, kus on näha millistele kaupadele ja teenustele siseriikliku pöördmaksustamist rakendatakse. Töös vaadeldi neid riike, kust vastused päringule laekusid.

Edaspidi võiks kehtestada Eestis siseriikliku pöördmaksustamise ehitusteenustele nagu remonditeenused, hooldusteenused, lammutusteenused ja puhastusteenused ning töötajatega seotud teenused. Eestis on selles valdkonnas palju käibemaksualaseid pettusi nagu käibe varjamine, vale arvete esitamine, ümbrikupalk. Seega pöördmaksustamise kehtestamine aitaks olukorda parandada.

Erikorra probleemi lahenduseks oleks võimalik Euroopa Liidu riikides kasutada teisi meetmeid maksupettuste vältimiseks. Näiteks, riskaltides valdkondades võiks tugevdada kontrollimeetmeid selleks, et mitte kehtestada pöördmaksustamist, vaid võidelda maksupettustega ilma erikorda kehtestamiseta. Niimoodi ei pea alati käibemaksuseadust muutma ja ei tekiks vastuolu käibemaksusüsteemiaga ja praktikaga. Erikorda ei tuleks kasutada laialt, mis on positiivne, kuna ei tekiks teisi maksupettusi probleemvaldkondades, nagu pettused, mis on seotud kauba või teenuse defineerimisega.

SUMMARY

Value added tax is a tax on added value. The tax amount is distributed among multiple carriers and each link in the distribution chain pays tax only on the value that is added to its range. Value added tax should not be burdened with an undertaking. In order that the tax burden does not fall to the company, as a rule, they are guaranteed the right of deduction. The diploma is written in Estonian and consists of 44 pages (also including three pages of appendices). The author of the diploma has used 47 sources which are all referred.

The topic of the diploma is on trend because in a few last years more and more EU countries implement the reverse charge on different good and services. The reverse-charge theme has recently been topical also in Estonia. The Ministry of Finance made a proposal to the government to establish domestic reverse charge on following metals: iron, steel and semi-finished products.

The thesis is a novelty, because it has not researched at the Public Service Academy within the framework of the provisions of the national laws of the various Member States of the VAT reverse charge.

The thesis problem lies in the fact that the special arrangements for the reverse charge is too broad, and that is contrary to the whole current VAT system and practice.

The purpose of this diploma is to analyze the national implementation of the reverse charge mechanism in Estonia and in the EU different countries. To achieve this purpose, the following tasks have been carried out:

1. To explain the concept of the value added tax.
2. To give an overview of the reverse-charge nature, objectives and problems.
3. To analyze of the application of reverse charge in Estonia.
4. To analyze the implementation of the reverse charge mechanism in the EU countries.

As a rule, the national reverse charge system is implemented in areas that are special in terms of tax risks. That is the reason why the national reverse charge system is effective in tackling tax fraud. The most common areas where domestic reverse charge mechanism is applied in European

Union countries are: construction sector, precious metals and gemstones in the area of real estate disposals and the transfer of allowances.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- A.Tait. (1991). *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Washington.
- Administration de l'Enregistrement et des Domaines reply. (25. veebruar 2016. a.). Luksemburg.
- Agentia Nationala de Administrare Fiscala reply. (27. veebruar 2016. a.). Rumeenia.
- Asjaõigusseadus*, (2015)
- Assessment of the application and impact of the optional "Reverse charge Mechanism"*. (november 2014. a.). European Commission: Final report lk. 164.
- AvalaraVATlive*. [Võrgumaterjal] Leitav:<http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/reverse-charge-on-eu-vat/> [Kasutatud 30.04.2016]
- AvalaraVatlive: 2016 European Union VAT rates*. [Võrgumaterjal] Leitav: AvalaraVatlive veebisait: <http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/reverse-charge-on-eu-vat/> [Kasutatud 30.04.2016]
- Bundesministerium der Finanzen reply. (27. jaanuar 2016. a.). Berlin, Saksamaa.
- Council Directive, 2006/112/EC, article 395. (Euroopa Kohus 2006).
- Council Directive, 2006/112/EC, article 199 LISA VI. (European Council 2006).
- Council Directive 77/388/EEC, EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to (European Council).
- Danish VAT, Excise and Customs department reply. (28. jaanuar 2016. a.). Taani.
- Elling, T. (2011). „*Käibemaksuseaduse muudatused*”. Tallinn: Sisekaitseakadeemia
- Elling, T. (2011). *Eesti maksusüsteem*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Maksususteem/kibemaks.htm> [Kasutatud 04.01.2016]
- Elling, T., 2011. *Käibemaksu ajalugu I*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia
- Elling, T. (2011). *Käibemaksu mõiste ja olemus*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Kasutatud%20kaubad/kibemaksu_miste_ja_olemus.html [Kasutatud 20.02.2016]
- Elling, T., 2011. *Käibemaksu olemus ja põhitõed*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia
- Elling, T. (2014). *Käibemaks*. Tallinn.
- Elling, T. (2014). *Käibemaks*. Tallinn.
- Elling, T. (2014). *Käibemaks: Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: Grant Thornton Rimess OÜ: lk 298-299. Näide.
- Fischer, G. B. (2015). *Indirect tax in 2015: A review of global indirect tax developments*. Ernest Young.
- Ibid, § 16 lg 3 p 2. (14. märts 2016. a.).

Ibid, § 41'1 lg 1 (14. märts 2016. a.).

Kägi, K. & Võimre, U., (2007). *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva kirjastus.

Kähr, L. (2007). *Maksusüsteemi mõju metsandusele ja erametsaomaniku käitumisele*. Tallinn: MaksuMaksja nr 3.

Käibemaksuseadus (2015).

Käibemaksuseadus (2015).

Keerd, R. (2015). *Karussellpettused*. Magistritöö, Tartu: Tartu Ülikool: Õigusteaduskond

Kornak, A. (2013). *Kinnisasjadega seotud teenuste maksustamine*. Lõputöö: Tallinn, Tallinna Majanduskool: Ametnikutöö osakond.

Külasalu, U., Pulk, S., Aet, A., 2014. *Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seasuse eelnõu juurde*. [Võrgumaterjal] Leitav: www.riigikogu.ee/download/6e61e191.../old [Kasutatud 20.02.2016]

Kütt, K., 2014. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele. *Borenius*. lk 1.

Lehis, L. (2009). *Maksuõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Lehis, L. (2009). *Maksuõigus*. Tallinn.

Lehis, L. (2015). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tallinn.

Lind, K. (2012). *Käibemaksupettused ja nende tõkestamine*. Doktoritöö, Tartu: Tartu Ülikool

Meres, R. (2012). *SimplBooks: Käibemaksukohuslane või mitte*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.simplbooks.ee/2012/01/kaibemaksukohuslane-kellele-miks-millal/> [Kasutatud 19.03.2016]

Ministry of Finances: Polish Good ja Services Tax Department reply. (26. veebruar 2016. a.). Warsaw, Poola.

Mis on optioon? (26. veebruar 2016. a.). *DarkBullInvestor*: <http://www.hot.ee/darkbull/misonoptioon.html>, lk 1 .

Murakas, M. (7. aprill 2016. a.). Rahandusminister Sester teeb ettepaneku metallisektori käibemaksupettustega võitlemiseks. Tallinn: Rahandusministeerium, <http://www.fin.ee/rahandusminister-sester-teeb-ettepaneku-metallisektori-kaibemaksupettustega-voitlemiseks/>, Eesti.

Nikolskaja, I. (2011). *Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Euroopa Liidus*. Lõputöö, Tallinn: Sisekaitseakadeemia

Porezna Uprava: Croatia Ministry of Finance reply. (27. jaanuar 2016. a.). Horvaatia.

Pulk, S. (2001). *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. . Tallinn: Juura, Õigusteabe AS.

Pulk, S. (2016). *Pöördmaksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.efin.ee>: <http://www.efin.ee/old/Artiklid/Poordmaksustamine.htm> [Kasutatud 19.03.2016]

Riigikohtu halduskoleegium 2002. *Riigikohtu otsus*, 3-3-1-21-02.

rmp.ee. (2009). [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/kaibemaksupakett-valmistuma-peab-kaibemaksu-reeglite-muudatusteks-2009-06-02?Print=1&popUp=1> [Kasutatud 19.03.2016]

Seinberg, T., 2014. *Vääriskive uuest aastast ei pöördmaksustata*. Äripäev: Raamatupidaja.ee, lk 1.

V.A.T. Department of Malta reply. (3. veebruar 2016. a.). Malta.

Väärismetalltoodete seadus (2016).

Vat Unit: Austrian Federal Ministry of Finance reply. (27. jaanuar 2016. a.). Austria.

VID konsultanti: Latvian Tax administration reply. (3. veebruar 2016. a.). Läti.

XII Riigikogu stenogrammid: VII sesioon. (14. mai 2014. a.). Tallinn, <http://stenogrammid.riigikogu.ee/ru/201405141400>, Eesto.

LISAD

Lisa 1. Päring maksuametitele

Hello,

My name is Alexandra Lapshina. I am from the Estonian Academy of Security Sciences. I am currently studying taxation and customs. This year I am writing a diploma about national reverse charge system (Value Added Tax), especially about how it is used in different European countries.

The aim of this letter is to get some information from your country about the laws and taxation there.

Below are a few questions that I would like to ask.

1. What kind goods and services are taxed by intra-state reverse charge of VAT in your country?

Could you give a reference to your intra-state VAT law.

2. Do you have any implementig difficulties with intra-state reverse charge?

I hope that you have the time to answer my questions.

Looking forward to your reply,

Alexandra Lapshina

Lisa 2. Siseriiklik pöördmaksustamine Euroopa Liidu riikides

Laekunud vastustest kokkuvõtlik tabel siseriikliku pöördmaksustamise kohta (autorite koostatud)

Euroopa Liidu riigid	Üldine pöördmaksustamine	Ehitusvaldkond	CO ² saastekvootide vöörandamine, sertifikaadid	Väärismetallid/ metalljätmed, jätmed, vana metall	Mobiiltelefonide tarned, seadmed	Kinnisvara müük
Austria	+	+	+		+	+
Horvaatia	+	+	+			+
Hispaania	+	+	+			
Itaalia	+	+		+	+	+
Iirimaa	+	+	+	+		+
Läti	+	+		+		
Leedu	+	+		+		
Luksemburg	+		+			
Malta	+	+				
Poola	+	+		+	+	
Portugal	+	+		+		+
Rumeenia	+		+	+		
Saksamaa	+	+			+	+
Suurbritannia	+				+	
Sloveenia	+	+		+		+
Slovakkia	+		+	+		+
Taani	+		+	+	+	
Tšehhi	+	+	+	+		

Lisa 3. Euroopa Liidu riigid

Euroopa Liidu riigid 2016 (autorite koostatud)

Austria	Leedu	Saksamaa
Belgia	Luksemburg	Slovakkia
Bulgaaria	Läti	Sloveenia
Eesti	Madalmaad	Soome
Hispaania	Malta	Taani
Horvaatia	Poola	Tšehhi Vabariik
Iirimaa	Portugal	Ungari
Itaalia	Prantsusmaa	Ühendkuningriik
Kreeka	Rootsi	
Küpros	Rumeenia	