

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Irina Nikolskaja

SISERIIKLIKU PÖÖRDMAKSUSTAMISE RAKENDAMINE

EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Mag.iur

Tallinn 2011

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011
Töö pealkiri: Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Euroopa Liidus	
Töö autor: Irina Nikolskaja	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Euroopa Liidus“. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 43 leheküljest. Sisulise osa pikkuseks on 40 lehekülge ja lisade pikkuseks 3 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 42 allikat, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne, kuna Eestis hakati 1. jaanuarist 2011 siseriiklikult pöördmaksustama kinnisvaratehinguid ja metallijäätmete kokkuostu ja selle praktikat pole varem teadustöö raames analüüsitud.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida Eesti ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide siseriikliku pöördmaksustamise praktikat. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. antakse ülevaade käibemaksu pöördmaksustamise mõistest ja selle olemusest;2. antakse ülevaade pöördmaksustatavatest tehingutest Eestis;3. analüüsitakse võrdlevalt Eesti ja teiste Euroopa Liidu riikide siseriikliku pöördmaksustamise praktikat. <p>Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset andmekogumismeetodit ja empiirilises osas teostatakse võrdlev analüüs siseriikliku pöördmaksustamise praktika kasutamise kohta Euroopa Liidus.</p> <p>Autor käsitles siseriikliku pöördmaksustamise praktikat Eestis võrreldes teiste Euroopa Liidu riikidega ja tegi töö tulemusena ettepaneku kehtestada Eestis siseriiklik pöördmaksustamine ehitusvaldkonnas ning koostas võrdleva tabeli, kus on näha, millised riigid mida siseriiklikult pöördmaksustavad. Lõputöö eesmärk täideti.</p>	
Võtmesõnad: siseriiklik pöördmaksustamine, käibemaks, pöördmaks, Euroopa Liit, maksustamine, pöördkäibemaksukohustus, maksupettus	
<i>Keywords: national reverse charge, value added tax, reverse charge, European Union, taxation, liability for revert charge of VAT, tax fraud</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU PÖÖRDMAKSUSTAMISE MÕISTE JA SELLE RAKENDAMINE	6
1.1. Pöördmaksustamise mõiste ja olemus	6
1.2. Pöördmaksustatavad tehingud Eestis	11
2. SISERIIKLIK PÖÖRDMAKSUSTAMINE	20
2.1. Siseriiklik pöördmaksustamine taasiseseisvunud Eestis	20
2.2. Siseriiklik pöördmaksustamine teistes Euroopa Liidu riikides	25
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
LISAD	41
Lisa 1. Päring teistele Euroopa Liidu liikmesriikidele	41
Lisa 2. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise kokkuvõtlik tabel Euroopa Liidus	42

SISSEJUHATUS

Valitud lõputöö teema käsitleb siseriiklikku pöördmaksustamist nii Eestis, kui ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides. Teema valikul lähtus autor sellest, et nimetatud teema muutus aktuaalseks, kui Eestis hakati 1. jaanuarist 2011 siseriiklikult pöördmaksustama kinnisvaratehinguid ja metallijäätmete kokkuostu. Teema valiku tingis see, et teadustöö raames pole siseriikliku pöördmaksustamise teemat Sisekaitseakadeemias veel käsitletud.

Töö probleem seisneb selles, et teadustöö raames ei ole autorile teadaolevalt Eestis siseriikliku pöördmaksustamise probleeme analüüsitud. Analüüsides teiste liikmesriikide praktikad, on võimalik Eesti regulatsiooni teistega võrrelda ja võimalusel käibemaksuseadust täiendada. Samuti on oluline analüüsida, kas siseriiklik pöördmaksustamine täidab oma eesmärgi, milleks on maksupettuste toimepanemise vähendamine.

Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida Eesti ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide siseriikliku pöördmaksustamise praktikad.

Selleks, et töö eesmärgi saavutada:

1. Antakse ülevaade käibemaksu pöördmaksustamise mõistest ja selle olemusest.
2. Antakse ülevaade pöördmaksustatavatest tehingutest Eestis.
3. Analüüsitakse võrdlevalt Eesti ja teiste Euroopa Liidu riikide siseriikliku pöördmaksustamise praktikad.

Oma töös kasutab autor analüütilist ja kvalitatiivset andmekogumismeetodit, täpsemalt kirjanduse, õigusaktide, ekspertintervjuude ning muude dokumentide kogumist ja analüüsi, mille põhjal kujuneb autori lähenemine uurimisprobleemile. Seaduste ja direktiivide analüüsimisel kasutatakse grammatilist tõlgendamist.

Lisaks õigusaktide analüüsile uurib autor lõputöö raames Euroopa Liidu liikmesriikide praktikat pöördmaksustamise valdkonnas. Autor saatis kahekümne seitsmele liikmesriigile päringud, mille eesmärgiks on välja selgitada, millistes riikides rakendatakse pöördmaksustamist ning mis valdkondades. Vastused laekusid kahekümne ühelt liikmesriigilt.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimene peatükk käsitleb pöördmaksustamise mõistet ja selle rakendamist. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade pöördmaksustamise mõistest ja olemusest ning teises alapeatükis tutvustatakse tehinguid, mille puhul rakendatakse pöördmaksustamist Eestis.

Teine peatükk käsitleb siseriiklikku pöördmaksustamist. Esimeses alapeatükis kirjeldatakse siseriikliku pöördmaksustamise taasiseseisvumisest Eestis. Teises alapeatükis antakse aga ülevaade siseriikliku pöördmaksustamisest teistes Euroopa Liidu liikmesriikides.

Pöördmaksustamist on Sisekaitseakadeemia finantskolledžis lõputöö raames käsitlenud 2008. aastal Merje Vabrit. Küll aga ei kattu käesoleva töö probleemistik ühelgi juhul nimetatud lõputöö „Pöördmaksustamisega seotud probleemide analüüs lähtuvalt Eesti ja Euroopa Liidu õigusest“ sisuga. Kolme aasta jooksul on toimunud seadustes palju muudatusi ning siseriiklikku pöördmaksustamist hakati rakendama alles 2011. aastast.

Lõputöös toetub autor nii võõrkeelsele kui eestikeelsele erialakirjandusele. Kasutatavateks allikateks on peamiselt Euroopa Liidu ja Eesti Vabariigi seadused, käibemaksudirektiiv ning valdkonda puudutavad artiklid. Käesolevas töös on kasutatud seisuga 15.03.2011 kehtivaid õigusaktide redaktsioone.

1. KÄIBEMAKSU PÖÖRDMAKSUSTAMISE MÕISTE JA SELLE RAKENDAMINE

1.1. Pöördmaksustamise mõiste ja olemus

Käibemaks on kaudne tarbimismaks, mida maksavad reeglina kauba või teenuse müüjad. Teatud tehingute puhul aga rakendatakse pöördmaksustamist, mis tähendab, et müüja asemel lasub ostjal käibemaksu arvestamise ja maksmise kohustus.

Enne pöördmaksustamist üldist selgitamist, iseloomustab autor lühidalt käibemaksu olemust. Esmakordselt võeti käibemaks kasutusele rohkem kui 50 aastat tagasi. Selle vastuvõtmine oli aeglane protsess. Esimene ettepanek käibemaksu kehtestamiseks tehti 1920. aastal Prantsusmaal, kuid käibemaks kehtestati siiski alles 1948. aastal. Eestis hakkas käibemaks seaduse alusel kehtima 1992. aastal.¹

Käibemaks on kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile². Käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, see tähendab, et maksustatakse teenusele või kaubale lisatud väärtust. Käibemaksu objektideks on käive, kauba import Eestisse, teenuse osutamine välismaal ning kauba ühendusesisene soetamine, välja arvatud juhul, kui vaadeldavad objektid on maksuvabad. Lisaks sellele maksustatakse käibemaksuga ka KMS § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslane lisanud käibemaksu.³ Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu⁴. Käibemaksu kogujaks on ettevõtte, kes lõpptarbijale kaupa müüvad ja teenuseid osutavad.

Nagu muudestki maksudest, hoitakse kõrvale ka käibemaksust. Selleks, et kuidagi ennetada või hoopis vältida pettusi käibemaksu valdkonnas, rakendatakse pöördmaksustamist.

¹ Embril, L., *et al.*, *The Modern VAT* (Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001), lk 1, 4.

² Tammert, P., *Maksudus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele* (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253.

³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2011, 20, § 1.

⁴ Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2004), lk 353.

Pöördmaksustamine on olukord, kus käive tekib kauba või teenuse müüjal, kuid käibemaksu arvestab ja tasub tehingu teine pool ehk ostja. Reeglina rakendatakse Euroopa Liidus pöördmaksustamist piiriüleste tehingute puhul. See tähendab, et käibemaksu tasub teenust telliv välisriigi isik ehk ostja oma riigis kehtivate käibemaksumäärade järgi. Kui teenus on soetatud ettevõtluse tarbeks, siis on ostjal õigus sisendkäibemaks maha arvata. Pöördmaksustamise eesmärgiks on lihtsustada maksuarvestust ning tagada efektiivsem maksude tasumine, mis aga omakorda võimaldaks vähendada või üldse vältida nii maksupettusi kui ka topeltmaksustamist. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise ulatus laienes tunduvalt alates 2011. aasta esimesest jaanuarist. Autor tutvustab siseriiklikku pöördmaksustamist lähemalt töö teises peatükis.

Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ⁵ (edaspidi käibemaksudirektiiv), mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi Euroopa Liidus, leidub pöördmaksukohustuse tõlgendus artiklis 194. Nimetatud artikkel sätestab järgnevat: kui maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, tarnib maksustatavaid kaupu või osutab teenuseid, kus kuulub käibemaks tasumisele, võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse. Artiklites 196 ja 197 on välja toodud teenused, mille puhul pöördmaksustamine tekib ning kirjeldatud tingimused, millal ostja on kohustatud käibemaksu ära maksuma.

Pöördmaksustamine võeti Eestis esmakordselt kasutusele 1. jaanuaril 2000 metsamaterjali ja kasvava metsa raieõiguse müügil, kuid alates 1. jaanuarist 2002 hakkas pöördmaksustamine kehtima ka välismaalt ostetud teenustele ja seda nimetati “teenuse impordiks”.⁶

Käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) nähakse pöördmaksustamist ette kauba soetamisel teisest Euroopa Liidu liikmesriigist, samuti teatud teenuste ostmisel välismaa ettevõtjalt. Käibe puhul, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti, peab maksukohustuslane arvestama käibemaksu vastavalt KMS § 3 lõikele 4:

- 1) oma maksustamisele kuuluvalt käibelt;

⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

⁶ Lehis, L., *Maksuõigus 2.*, täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 365.

- 2) teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- 3) Eestis paigaldatava või kokkupanemise kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- 4) kauba soetamiselt soetajana kolmnurktingimus;
- 5) käesoleva loetelu punktides 3 ja 4 nimetatud kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.

Punktides 2 ja 5 on sätestatud üldine pöördkäibemaksukohustus, mille kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tasuda käibemaks ka eelpool nimetatud kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, kuid kellel tekib Eestis maksustatav käive.⁷

Tulenevalt üldisest pöördkäibemaksukohustusest vabaneb välisriigi maksukohustuslane Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustusest juhul, kui ta võõrandab kauba või osutab teenust Eesti maksukohustuslasena või siis piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule. Nimetatud sätet rakendatakse näiteks juhul, kui tegemist on Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenuse saamisega välisriigi maksukohustuslaselt.⁸

Lisaks sellele on pöördmaksustamise puhul kõige olulisem õigesti aru saada, kes tasub maksu ja deklareerib tehingut. Käibemaksu pöördmaksustamise üldpõhimõtte tuleneb KMS-i §-st 3 lg-st 4 – kui maksukohustuslane ostab kaupa või saab teenust välisriigi ettevõtjalt, kusjuures käibe tekkimise koht on Eesti, siis arvestab käibemaksu kauba või teenuse saaja, kellel peab olema kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number müüjast erinevas liikmesriigis.

Käibemaksukohustuslase numbrit omavate Eesti isikute jaoks kehtib üldine pöördmaksustamise kohustus, mille kohaselt tuleb Eesti maksukohustuslasel arvestada käibemaksu teenuselt, mis on

⁷ Maksu- ja Tolliamet, „Maksukohustuslane ja maksukohustus“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=28449&highlight=Mitteresident> (20.02.2011).

⁸ *Ibid.*

saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht.⁹

Enne kui hakata käsitlema pöördmaksustamist, tasub selgeks teha, kus riigis tekib teenuse või kauba käive. Põhireegel, mis laiendab oluliselt maksukohustuslaste ja piiratud maksukohustuslaste pöördmaksukohustust, on see, et teenuse käibe tekkimise koht sõltub sellest, kes on teenuse ostja. Kui maksukohustuslane osutab teenust isikule, kes tegutseb maksukohustuslasena Euroopa Liidus või väljaspool seda (B2B – *business to business*), loetakse teenuse tekkimise kohaks teenuse saaja asukoht. Kui maksukohustuslane osutab teenust mittemaksukohustuslasele (B2C – *business to consumers*), tekib teenuse käive teenuse osutaja asukohas.¹⁰

Selline reegel lihtsustab teenuse käibe tekkimise koha määramist. Kuna maksukohustuslasest teenuse saaja puhul on teenuse käibe tekkimise koht põhireegli alusel erinev võrreldes mittemaksukohustuslasest teenuse saajaga ning pöördmaksu rakendamine on laiem, siis on olulise tähtsusega teenuse saaja maksumaksja staatuse tõendamine ning käibemaksukohustuslase numbriga identifitseerimine.¹¹

Lühidalt võib öelda, et kõik teenused, mis on saadud ükskõik millise välisriigi maksukohustuslaselt, kuuluvad pöördmaksustamisele. Sellest reeglist on kolm erandit. Pöördmaksustamist ei toimu, kui teenus on käibemaksuseaduse järgi loetletud teenuseks, mille käive ei teki Eestis või kui välismaine isik osutab teenust sellisele Eesti isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega ka piiratud maksukohustuslane. Enamikul juhtudel tähendab see eraisikuid, kuna juriidilistel isikutel tekib välismaa isikutelt teatud teenuste saamisel piiratud maksukohustus ning seeläbi ka pöördmaksustamise kohustus. Piiratud maksukohustus saab tekkida ainult teatud teenuste saamisel, mis on eespool juba loetletud.¹²

Samuti ei saa pöördmaksustamist kasutada juhul, kui teise liikmesriigi maksukohustuslane osutab teenust Eesti püsiva tegevuskoha kaudu. Sellel juhul on arvele juba lisatud Eesti käibemaks või arvel

⁹ Kägi, K. ja Valge, R., *Maksuviidad 2010* (Äripäeva Kirjastus, 2010), lk 20.

¹⁰ Elling, T., „Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal“, *Eesti Majanduse Teataja* (2010), nr 1, 48-53, lk 49.

¹¹ Lasn, M., „Muudatused käibemaksuseaduses“, *Raamatupidamis uudised* (2010), nr 1, 37-40, lk 37.

¹² Kägi ja Valge, *Maksuviidad 2010, supra nota 9*, lk 20-21.

võib täheldada välismaise ettevõtte Eesti püsiva tegevuskoha andmeid. Kui arve on ilma käibemaksuta, siis on vaja teha pöördmaksustamine.¹³

Viidatud üldine pöördmaksustamise kohustus ei rakendu piiratud maksukohustuslasele, kelleks on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena¹⁴. Piiratud maksukohustus saab tekkida küll ainult mittemateriaalsete teenuste soetamisel välisriigi isikult või üle teatud piirmäära kauba ühendusesisesel soetamisel. Kui isik on piiratud maksukohustuslane ainult teenuste osas, siis ei pea ta enne 10 000 eurot piiri kaupade osas pöördmaksustamist tegema.

Alates 1. jaanuarist 2010 hakati teenuseid maksustama teenuste saaja asukohariigis, see tähendab, et saaja maksab oma riigis käibemaksu ning teenuste puhul rakendatakse pöördmaksustamist. Käibe tekkimise koha üldreegel on sätestatud KMS § 10 lõikes 1, mis katab kõik erisätetega reguleerimata teenused. Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele, piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.¹⁵ KMS paragrahv 10 lõigetes 2, 4 ja 5 on sätestatud olukorrad, millal ei saa põhireeglit rakendada. Seal on sätestatud erandid teenuse käibe tekkimise koha üldreeglist, näiteks kui osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal toitlustusteenust veesõiduki pardal, mis väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile – ei ole teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti. Samuti ei ole käibe tekkimise koht Eesti, kui teenust osutatakse teise liikmeriigi maksukohustuslasele, piiratud maksukohustuslasele või ühendusevälise riigi ettevõtlusega tegelevale isikule.¹⁶

Seega, teenuste maksustamise üldreeglik on see, et käibe tekib maksukohustuslasest saaja asukohas ehk maksukohustuslaste vaheliste piiriüleste tehingute puhul rakendatakse alati pöördmaksustamist.

¹³ Kägi ja Valge, *Maksuviidad 2010, supra nota 9*, lk 20-21.

¹⁴ Käibemaksuseadus, *supra nota 3*, § 21.

¹⁵ Maksu- ja Tolliamet, „Teenused, mille osutamisel käibe tekkimise koht ei ole Eesti“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=26811> (03.03.2011).

¹⁶ Käibemaksuseadus, *supra nota 3*, § 10 lg 4 p 9.

Pöördmaksustamise korral esitab teenuse osutaja arve 0%-lise maksumääraga ning maksukohustus tekib teenuse saajal.¹⁷

Kauba käibe tekkimise koha määratlemisel oluline teada, kus kaup võõrandamise momendil asub ja kas kaup võõrandatakse maksukohustuslasena registreeritud isikule või isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud. Kui kaup asub võõrandamise momendil Eestis ja see võõrandatakse Eesti isikule, on käibe tekkimise kohaks Eesti ja seega maksustatakse kaup tavapäraselt, see tähendab kas 20% või 9% määraga ning mõningatel juhtudel võib tegemist olla ka maksuvaba käibega. Kui kaup asub võõrandamise momendil Eestis ja see võõrandatakse teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud isikule ning kaup viiakse ka Eestist välja, siis maksustatakse see kaup 0% maksumääraga ja maksukohustus läheb üle kauba ostjale tema asukohariigis.¹⁸

KMS §-s 9 ja 10 sätestatud on kehtestatud tulenevalt Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ kaupade ja teenuste käibe tekkimise koha sätetest ja selle üldpõhimõtetest, seega teistes Euroopa Liidu riikides kehtivad needsamad printsiibid.

Tehes ülaltoodud jutust kokkuvõtte, võib väita, et pöördmaksustamise kohustus pannakse täielikult tehingu teisele poolele ning maksumaksja vabastatakse käibemaksu arvestamise ja tasumise kohustusest. Pöördmaksustamine toimub maksukohustuslaste vahel, kui võõrandatakse kaupu või teenuseid välismaalt. Kui kaup või teenus on soetatud ettevõtluse eesmärgil, siis on ostjal õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

1.2. Pöördmaksustatavad tehingud Eestis

Pöördmaksustamist rakendatakse nii teenuste kui ka ühendusesisese kauba soetamise puhul, kusjuures on oluline, et teenuse või kaubatarne saajaks oleks maksukohustuslane liikmesriigis, kuhu teenuseid või kaupu tarnitakse. Kauba või teenuse saaja peab maksma käibemaksu vastavalt kaubale või teenusele kehtestatud maksumääradele.

¹⁷ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde“ (2009), lk 1, <www.fin.ee/index.php?id=103703&highlight=Käibemaksuseaduse,ja,maksukorralduse,seaduse,muutmise,seaduse,eelnõu,juurde> (13.03.2011).

¹⁸ Maksu- ja Tolliamet, „Kauba käibe tekkimise koht“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=28450#4.1> (10.04.2011).

Kauba ühendusesisene soetamine on kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse ning uue transpordivahendi soetamine teise liikmesriigi isikult koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse.¹⁹ Siinjuures on peamine see, et kaupade soetamine oleks sooritatud ettevõtluse eesmärgil. Käibemaksudirektiivis on kauba ühendusesisese soetamise olemus sarnane ning tähendab sellise õiguse omandamist, mille alusel võib omanikuna käsutada materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale mõnda teise liikmesriiki.²⁰

Kauba ühendusesisene soetamine on ka kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kui maksukohustuslane kasutab kauba soetamisel oma Eestis maksukohustuslasena registreerimise numbrit ja kaup toimetatakse võõrandaja liikmesriigist teise liikmesriiki, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et: käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetati või kui see isik ise oli edasimüüja kolmnurk tehingus.²¹

Ühendusesisesel soetamisel maksab käibemaksu see riik, kuhu kaup toimetatakse. Eestis kohaldatakse konkreetsetele kaupadele kehtivat käibemaksumäära, milleks on 20% ning soodusmäära 9%, näiteks, kui Eesti firma tarnib Taanist meditsiiniseadmeid, siis Eesti ettevõtte peab seda deklareerima 9%-lise määraga.

Kauba ühendusesisese soetamisena ei käsitleta kauba ajutist toimetamist Eestisse teenuse osutamiseks, sealhulgas vallasasja toimetamist Eestisse üürile või rendile andmiseks või võtmiseks. Näiteks maksukohustuslane võib ajutiselt tuua sisse igasuguseid riistvarasid, ilma et seda tehingut vaadeldaks ühendusesisese kauba soetamisena. Samuti ei käsitleta kauba ühendusesisese soetamisena kauba ajutist toimetamist Eestisse kuni 24. kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele; vallasasja ajutist toimetamist Eestisse tööks vallasasjaga, välja arvatud juhul, kui vallasasi toimetatakse Eestisse selle ühendusest väljatoimetamise eesmärgil.²²

¹⁹ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 8 lg 1.

²⁰ Council Directive 2006/112/EC, *supra nota* 5, chp 2, art 20.

²¹ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 8 lg 5.

²² Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 8 lg 3 p 1-3.

Samuti ei loeta ühendusesiseseks soetamiseks Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt. Siin tuleks märkida, et Eestis paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.²³

Käibemaksuseaduse § 8 lg 3 on loetletud veel tehinguid, mille puhul ei käsitleta kaupa ühendusesisese soetamisena, nendeks on: kauba toimetamine Eestisse kaugmüügiks; kauba, välja arvatud uue transpordivahendi, soetamine füüsilise isiku poolt isiklikuks otstarbeks; kauba soetamine maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt alla 10 000 eurot ühes kalendriaastas. Kui isiku ühendusesiselt soetatud kaupade, välja arvatud aktsiisikaup ja uus transpordivahend, maksustatav väärtus ületab 10 000 eurot, tekib tal piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus nimetatud piirmäära ületamise päevast.²⁴

Lisaks ülaltoodud tehingutele ei käsitleta ühendusesisese soetamisena kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt; kauba soetamist soetaja poolt kolmnurk tehingus; võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse; kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse selle ühendusest väljatoimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustatakse teises liikmesriigis ja kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul, arvates kauba Eestisse toimetamisest. Kaup loetakse ekspordituks selles teises liikmesriigis, kus oli tolliprotseduur alustatud. Kuna kauba toimetamisel Eestisse soetamist ei teki, ei ole seega teise liikmesriigi isikul kohustust end käibemaksukohustuslaseks registreerida.²⁵

Kauba toimetamist Eestisse ei loeta ühendusesiseseks soetuseks, kui see kaup oli toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkide tarbeks. Vallasasja ajutisel toimetamisel teise liikmesriiki remontimiseks, töötlemiseks või muu teenuse saamiseks

²³ Maksu- ja Tolliamet, „Kauba ühendusesisene soetus“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=28450#4.5> (25.01.2011).

²⁴ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 21 lg 2.

²⁵ Maksu- ja Tolliamet, „Kauba ühendusesisene soetus“, *supra nota* 23.

maksustatakse üksnes teenuse käivet ning kauba käivet ei teki. Analoogselt ei teki ka kauba ühendusesisest soetamist selle vallasasja tagasitoomisel Eestisse.²⁶

Erinevalt impordiprotseduurist ühendusesisese soetamise puhul üldjuhul reaalset käibemaksukohustust ostjal ei teki, sest deklaratsioonis käibemaksu arvestamise kõrval tekib ostjal ka paralleelselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.²⁷ Maha arvata saab siis, kui ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse eest tasutakse. Kui aga tasutud ei ole, siis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub.²⁸

Järgmine väga levinud tehing, mille puhul rakendatakse pöördmaksustamist, on kolmnurktehing. Käibemaksuseaduse kohaselt on selle tehingu tähendus järgmine - kolmnurktehing on kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustuslase vahel. Et seda tehingut täidetuks lugeda, peab esiteks esimese liikmesriigi maksukohustuslane võõrandama kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele, kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele. Seejärel toimetatakse kaup esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki kolmnurktehingu soetajale, kusjuures edasimüüja ei ole kolmnurktehingus kolmandas liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud. Soetaja maksab käibemaksu kauba kolmnurktehingus soetamiselt.²⁹

Seega on kolmnurktehing kauba müük teises liikmesriigis asuva vahendaja kaudu tarnimisega otse kolmandasse liikmesriiki. Vahendaja jaoks on soetamine maksuvaba.³⁰

Kolmnurktehingu puhul kehtib üldreegel - käibemaks tuleb arvestada riigis, kuhu kaup saabub. Kui näiteks kaup müüakse Norra ettevõtjatele, kes ei ole üheski EL-i liikmesriigis käibemaksukohustuslane, ja antakse üle Taanis, on kõigi eelduste kohaselt tegemist Taanis tekkiva käibega ning kauba müüja peab end registreerima Taanis käibemaksukohustuslaseks ja arvestama tehingult ühtlasi ka Taanis käibemaksu. Nii võõrandaja kui ka edasimüüja deklareerivad kolmnurktehingu ühendusesisese käibe aruandel.³¹

²⁶ Maksu- ja Tolliamet, „Kauba ühendusesisene soetus“, *supra nota* 23.

²⁷ Kägi, K. ja Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastus, 2007), lk 47.

²⁸ Maksu- ja Tolliamet, „Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord alates 1. jaanuarist 2011“, *Eesti Majanduse Teataja* (2011), nr 1, 60-66, lk 61.

²⁹ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 2 lg 8.

³⁰ Kägi ja Võimre, *Käibemaks*, *supra nota* 27, lk 55.

³¹ *Ibid*, lk 64-65.

Kolmnurktehingu näitena võiks tuua järgmise situatsiooni: B Belgias müüb kauba E-le Eestis, kes müüb selle edasi D-le Taanis 10 000 euroga. Kaup viiakse Belgiast otse Taani. Siin on tegemist kolmnurktehinguga, kus rakendatakse erireegleid. B müüki E-le käsitletakse kauba ühendusesisese müügina. E peab andma B-le oma maksukohustuslase registreerimise numbri. E on sellisel juhul kolmnurktehingus edasimüüja, kes märgib D-le antavale arvele lisaks oma maksukohustuslase numbrile samuti D maksukohustuslase numbri. Nii toimides ei pea E registreerima ennast Taanis maksukohustuslasena ning E ei pea tasuma käibemaksu kauba ühendusesiseselt soetamiselt Taanis ja kauba edasimüügilt, sest maksukohustus siirdub D-le.³²

Pöördmaksustamine rakendub samuti paigaldatavate või kokkupanemise kaupade soetamisel. Paigaldatav või kokkupanemise kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab viis protsenti tehingu maksustatavast väärtusest³³. Kui ostja on käibemaksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, siis üldjuhul rakendub pöördmaksustamine. Kui aga ostja on mittekäibemaksukohustuslane, peab müüja ennast paigaldamise või kokkupanemise riigis käibemaksukohustuslaseks registreerima ja seal vastavad tehingud deklareerima ning käibemaksu tasuma³⁴.

Käibe tekkimise koht on Eesti, kui kaup paigaldatakse või pannakse kokku Eestis³⁵. Kui Eesti ettevõtja müüb kaupu mõnda teise liikmesriiki ja kaubad saadetakse sinna enne nende kokkupanekut või paigaldamist, siis ei loeta sellise kauba käivet Eestis toimunuks ja seega ei deklareerita seda. Samas, teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupanemise kauba võõrandamisel peab maksukohustuslane teadma, kas selles teises liikmesriigis rakendatakse maksustamisel üldkorda, kus käibemaksu tasumise kohustus on pandud kauba müüjale või pöördmaksustamist, mille kohaselt maksab käibemaksu paigaldatava või kokkupanemise kauba soetaja.³⁶

³² Maksu- ja Tolliamet, „Näiteid Euroopa Ühenduses kauba müügi ja soetamise deklareerimisest käibedeklaratsioonis ja kauba ühendusesisese käibe aruandes“ (2009), <www.emta.ee/index.php?id=21421> (14.01.2011).

³³ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 2 lg 3 p 2.

³⁴ Kägi ja Võimre, *Käibemaks*, *supra nota* 27, lk 60.

³⁵ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 9 lg 1 p 3.

³⁶ Raamatupidamis- ja maksuinfo portaal, „Paigaldatava ja kokkupanemise kauba maksustamine“ (2006), <www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/4585?HL=Paigaldatav%20v%C3%B5i%20kokkupanemine> (15.12.2010).

Liikmesriikides kehtivad erinevad reeglid paigaldamis- või kokkupanemisteenuse osakaalu suhtes kogu tehingu maksumusest, kust alates vaadeldakse müüdud kaupa paigaldatava või kokkupandava kaubana. Eesti käibemaksuseaduse järgi peab selleks Eestisse müüdud kauba paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületama viis protsenti tehingu maksustatavast väärtusest. Mõnes riigis aga protsentuaalne piirmäär puudub ning lähtutakse vaid sellest, kas paigaldamis- või kokkupanemisteenuse summal on kauba hinna suhtes oluline tähendus või mitte. Laias laastus võib sellest eeldusest lähtuda terves Euroopa Liidus.³⁷

Autor toob näitena järgmised situatsioonid. Kui Rootsi ettevõtte müüb Eesti ettevõttele teraviljakombaini, mille hind on 27 000 eurot ja kokkupaneku teenuse hind 2000 eurot (s.t. kokkupaneku teenuse hind ületab 5% tehingu summast), siis tehing maksustatakse käibemaksuga riigis, kus kombaini monteeritakse, antud juhul Eestis. Rootsi ettevõtte sel juhul ei deklareeri tehingut, paneb ainult kombaini müügihinna informatiivsesse käibemaksudeklaratsiooni lahtrisse. Eesti firma aga deklareerib ja maksustab käibemaksuga: käibemaksudeklaratsiooni esimesse lahtrisse paneb 27 000 eurot – kombaini müügihind, lahtrisse 4 paneb 20% käibemaksu müügisummast, mis on kajastatud lahtris 1 (s.t. 5400 eurot), pärast paneb lahtrisse 6 jälle kombaini müügihinna 27 000 eurot ning lahtrisse 5 läheb arvestusele 5400 eurot.

Kui aga Rootsi firma müüb teraviljakombaini Eesti eraisikule, siis peab Rootsi firma end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerima, sest käive tekib Eestis ja eraisik pöördmaksustada ei saa. Ehk siis firma registreerib end, saab maksuhaldurilt käibemaksukohustuslase numbri ja deklareerib oma käivet Eestis.

Pöördmaksustamine võib samuti esineda tehingus, mis on seotud elektrienergia või võrgu kaudu edastatava maagaasi puhul. Sellises olukorras toimub maksustamine lõpptarbimise või edasimüüja, nn võrguettevõtja asukohariigis, olenevalt tehingu iseloomust³⁸. Kuna pöördmaksustamine tekib maksukohustuslaste vahel, siis kohustus pöördmaksustada tekib hankijal. Kui aga hankija ei ole maksukohustuslane, siis müüja on kohustatud registreerima end teises liikmesriigis.

³⁷ Kägi ja Võimre, *Käibemaks, supra nota* 27, lk 60.

³⁸ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“ (2010), <www.fin.ee/index.php?id=103683&highlight=Käibemaksuseadus.,kommentaariidega> (13.03.2011).

Elektrienergia või võrgu kaudu edastatava maagaasi soetamine välisriigist või elektribörsi korraldavalt välisriigi ettevõtjalt tähendab samuti pöördmaksukohustust. Piiriüleste tehingute korral on võrgu kaudu edastatava maagaasi, soojus-, jahutus- ning elektrienergia käibe tekkimise koht tarbija asukoht. Seega võrgu kaudu edastatava maagaasi ja energia müügi korral Eestist teise liikmesriiki on käibe tekkimise kohaks saaja asukoht teises liikmesriigis. Erikorra kohaselt võrgu kaudu edastatava energia ja maagaasi impordi ei maksustata. Imporditav energia ja maagaas maksustatakse Eestises käibena, kuna käibe tekkimise koht määratakse saaja järgi.³⁹

Näitena võiks tuua situatsiooni, kus Läti maksukohustuslane võõrandab elektrit Eesti maksukohustuslasest lõpptarbijale, siis on käibe tekkimise ja maksustamise kohaks Eesti ning pöördmaksustamise kohustus tekib Eesti maksukohustuslasel. Kui aga kauba saajaks on Eestis elav lõpptarbija, tuleb Läti maksukohustuslasel end Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida.⁴⁰

Eestis maksustatakse teenuse käive, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik⁴¹. Teenuseks loetakse ettevõtluse korras hüve osutamist, õiguse (sh väärtpaberi) võõrandamist, tasu eest majandustegevusest hoidumist, õiguse kasutamisest loobumist, olukorra talumist, elektrooniliselt edastatavat tarkvara ja teavet ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt kohandatud andmekandjat⁴².

Eesti isiku poolt osutatav teenus kuulub maksustamisele Eestis, kui teenuse saaja on lõpptarbija kas Eestis või Euroopa Liidus (eraisik, juriidiline isik või asutus, kellel puudub käibemaksunumber), teenuse saaja on lõpptarbija väljaspool Euroopa Liitu (eraisik või muu ettevõtlusega mittetegelev isik) või kui teenuse saaja esineb Eesti käibemaksunumbri all. Viimase juhtumi puhul on võimalik olukord, kus ühel isikul on mitme EL-i riigi käibemaksunumber. Sellisel juhul sõltub käibe maksustamine sellest, millise riigi käibemaksunumbri ostja esitab. Kui ostjaks oleval Eesti äriühingul on näiteks lisaks Eesti käibemaksunumbrile püsiv tegevuskoht ka Lätis ja sealne käibemaksunumber ning Eesti konsultatsiooniettevõtte osutab sellisele Eesti ettevõttele

³⁹ Elling, T., „Käibemaksuseaduse muudatused 2011. aastal“, *Eesti Majanduse Teataja* (2010), nr 10, 30-35, lk 33-34.

⁴⁰ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega“, *supra nota* 38.

⁴¹ Kägi ja Valge, *Maksuviidad 2010*, *supra nota* 9, lk 15.

⁴² Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 2 lg 3 p 3.

konsultatsiooniteenust ning teenuse saaja esitab enda rekvisiitide seas Läti käibemaksunumbri, tuleb arvele märkida teenuse saaja Läti käibemaksunumber ning sellest lähtuvalt nullmäära kohaldada. Teenust saav ettevõtte pöördmaksustab saadud teenuse Lätis.⁴³

Mittemateriaalsete teenuste puhul, mis on toodud KMS § 10 lg 5, näiteks reklaamiteenus, võib öelda, et selliste teenuste saamisel teise liikmesriigi maksukohustuslaselt on pöördmaksustamise kohustus kõigil Eestis olevatel teenuse saajatel, välja arvatud ettevõtlusega mittetegeleval füüsilisel isikul. See tähendab, et füüsilisest isikust ettevõtja peab nende teenuste saamisel ikkagi pöördmaksustamise teostama – piiratud maksukohustuse tekkimise tõttu ka siis, kui ta ei ole käibemaksukohustuslane.⁴⁴

Samuti kehtib mittekäibemaksukohustuslase jaoks Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult saadava teenuse pöördmaksustamise kohustus järgnevalt nimetatud teenuste puhul:

- 1) intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;
- 2) reklaamiteenus;
- 3) konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;
- 4) finantsteenuse, välja arvatud seifi üürile andmine, või kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
- 5) tööjõu kasutada andmine;
- 6) vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine;
- 7) elektroonilise side teenus, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
- 8) elektrooniliselt osutatav teenus;
- 9) maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia võrgule ligipääsu võimaldamine ja maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia edastamine võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;
- 10) välisõhu kaitse seaduses reguleeritud kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguste ühiku võõrandamine;

⁴³ Kägi ja Valge, *Maksuviidad 2010*, supra nota 9, lk 17.

⁴⁴ *Ibid*, lk 17-19.

11) tasu eest käesoleva lõike punktides 1–10 nimetatud teenusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine.⁴⁵

Mittekäibemaksukohustuslasel tekib nende teenuste saamise päevast piiratud maksukohustus, mis praktikas tähendab seda, et teenuse saamisel tuleb arvestada teenuse väärtuselt Eestis kehtiv käibemaks (20%), deklareerida see käibe tekkimisele järgneval kuul käibedeklaratsioonis ning tasuda käibemaks realselt riigieelarvesse.

Autor on seisukohal, et pöördmaksustamise rakendamise eesmärgiks on informatsiooni saamine, kuna niimoodi on lihtsam ettevõtteid kontrollida. Kui Maksu- ja Tolliamet hakkab ettevõtet kontrollima, siis leides pöördmaksustamisega seotud tehinguid on koheselt näha, kui need ei ole deklareeritud selle poole poolt, kes tegelikkuses oleks pidanud seda tegema. Seega kergendab pöördmaksustamine seaduserikkujate leidmist, kusjuures teise riigi maksukohustuslane, kes osutab teenust Eesti ettevõttele, täidab lisaks ka ühendusesisese käibe aruande, kuhu ta märgib firma nime ja registrikoodi, kellele ta teenust osutas.

Kokkuvõtlikult saab öelda, et pöördmaksustamist rakendatakse erinevate tehingute puhul, näiteks kauba ühendusesisene soetamine, mille puhul käibemaksu makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse. Samuti rakendatakse pöördmaksustamist kolmnurktehingu puhul, mis tähendab kauba müüki teises liikmesriigis asuva vahendaja kaudu tarnimisega otse kolmandasse liikmesriiki. Lisaks sellele rakendub pöördmaksustamine paigaldatavate või kokkupandavate kaupade soetamisel, kus ostjaks on käibemaksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane. Pöördmaksustamine võib samuti esineda tehingus, mis on seotud elektrienergia või võrgu kaudu edastatava maagaasi puhul. Sellises olukorras toimub maksustamine võrguettevõtja asukohariigis, olenevalt tehingu iseloomust. Kuna pöördmaksustamine tekib maksukohustuslaste vahel, siis kohustus pöördmaksustada tekib hankijal.

⁴⁵ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 10 lg 5.

2. SISERIIKLIK PÖÖRDMAKSUSTAMINE

2.1. Siseriiklik pöördmaksustamine taasiseseisvunud Eestis

Riigisisene pöördmaksustamine on olukord, kus pöördmaksustamine toimub siseriiklike tehingute puhul ühes ja samas riigis registreeritud maksukohustuslaste vahel.

Eesti puutus siseriikliku pöördmaksustamisega kokku juba enne Euroopa Liiduga liitumist. Kuni 01.05.2004 aastani rakendati riigisisest pöördmaksustamist metsamaterjalile, kasvava metsa raieõigusele ja nendega kaasnevatele teenustele ning see tähendas. Kui ostja kasutas hangitud kaupu ja teenuseid oma ettevõtluse käigus, siis oli tal pärast õigus selle summa ulatuses sisendkäibemaksu maha arvata. Pöördmaksustamise eesmärgiks oli võidelda metsanduses levinud maksupettustega. Pettuse skeem oli järgmine: metsamaterjali või raieõigusi osteti nn variisikute käest, ostja deklareeris tehingu ja pärast sai sisendkäibemaksu tagasi, samal ajal kui müüja ei deklareerinud midagi ega maksnud tasumisele määratud käibemaksu⁴⁶.

Tol ajal kehtinud kuues direktiiv⁴⁷ lubas liikmesriikidel teatud tehinguid pöördmaksustada, kuid selle hulgas metsamaterjali ei olnud. Vastavalt kuuendale direktiivile⁴⁸ on Nõukogul õigus Komisjoni ettepanekul kehtestada erandeid, eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või hoida ära teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Eesti ei taotlenud metsamaterjali pöördmaksustamise kohta erandit. Sellel põhjusel muudeti käibemaksuseaduses sätteid, mille tulemusena ei kehti alates 01. maist 2004. aastast metsamaterjali, raieõiguse ega metsandusega seotud teenustele pöördmaksustamine ning lähtutakse üldistest käibemaksu printsiipidest.

⁴⁶ Kähr, L., „Maksusüsteemi mõju metsandusele ja erametsaomaniku käitumisele“, *MaksuMaksja* (2007), nr 3, 28-30, lk 29.

⁴⁷ Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 145, 13.06.1977.

⁴⁸ Council Directive 2006/112/EC, *supra nota* 5, art 395.

Puidu pöördmaksustamise jätkamiseks pärast Euroopa Liiduga liitumist oleks tulnud esitada Euroopa Komisjonile sellekohane detailselt põhjendatud taotlus. Tegelik olukord oli aga selline, et pöördmaksustamine küll lõpetati, kuid metsandusega seotud pettused jätkusid endiselt, nt metsamaterjali mõõtmisel, mis osutus kahjulikuks eelkõige maaomanikele. Selle tõkestamiseks loodi seadusega olukord, kus mõlemad – nii metsamaterjali müüjad kui võõrandajad – pidid tehingud Maksu- ja Tolliametis deklareerima. See aga tagab ühtlasi võimaluse müügimahtude võrdlemiseks ja on maksukontrolli aluseks.⁴⁹ Vaatamata eelnevale, puudub autori arvates tungiv vajadus kehtestada uuesti metsanduses pöördmaksustamine, kuna need, kes ostavad ja müüvad metsa, täidavad niikuinii üks kord kvartalis lisametsadeklaratsiooni, kuhu märgitakse nii tehingute väärtused (eraldi müügisumma ja käibemaksusumma), kui ka tehingupartnerite registrikoodid, ning kontrollides seda on kohe võimalik avastada mittevastavusi.

Rääkides kinnisasjadest, loetakse selle võõrandamist üldjuhul maksuvabaks käibeks⁵⁰. Eelnev kehtib ka siis, kui võõrandatakse maaüksust, mille osaks on kasvav mets. Mõnel juhul on siiski võimalik ka kinnisasja võõrandamise maksustamine. Isik saab vabatahtlikult ehk optsiooni korras lisada kinnisasja võõrandamisel müügile käibemaksu. Selleks peavad olema täidetud järgmised tingimused: kinnisasja müüja peab olema maksukohustuslane, et pärast saaks käibemaksuga arve väljastada ning enne käibe toimumist on vaja maksuhaldurit kirjalikult teavitada⁵¹. Vabatahtlik käibemaksu lisamine on kasulik müüja jaoks, sest kui ta on teinud mingeid kinnisasjaga seotud kuulutusi, siis see annab võimaluse sisendkäibemaksu maha arvata, vastasel juhul, kui kinnisasi loetakse maksuvabaks käibeks, siis läheksid kõik tema kulutused koos käibemaksuga kuludesse.

Alates 1. jaanuarist 2011 sätestati käibemaksuseaduses maksupettusevastase meetmena kinnisasja ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikord §-ga 41¹. Erikorra kohaselt maksustatakse kinnisasja ja metallijäätmete käive saaja poolt (pöördmaksustamine). Pöördmaksustamist rakendatakse üksnes juhul, kui tehing toimub käibemaksukohustuslaste vahel. Kui üheks pooleks on eraisik, siis erikorda rakendada ei saa.⁵² Müüja väljastab arve, kuhu ta märgib käibemaksusumma, kuid ei kajasta seda käibedeklaratsioonil ega tasu riigile. Ostja see-eest deklareerib arvel märgitud käibemaksusumma ja maksab selle.

⁴⁹ Keskkonnaministeerium, „Metsaseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seletuskiri.“ (2006), <www.riigikogu.ee/?op=emsplain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=060380012> (11.03.2011).

⁵⁰ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 16 lg 2 p 3.

⁵¹ *Ibid*, § 16 lg 3 p 2.

⁵² Elling, T., „Käibemaksuseaduse muudatused 2011. aastal“, *supra nota* 39, lk 31.

Kinnisasjade puhul rakendatakse pöördmaksustamist vaid juhul, kui müüakse käibemaksuvaba kinnisasja või selle osa, kuid müüja soovib seda vabatahtlikult maksustada. Oluline on siinkohal märkida, et sel juhul lasub kinnisasja võõrandajal kohustus maksuhaldurit tehingu maksustamisest kirjalikult teavitada.⁵³ Kinnisasja võõrandamisel tavakorras tekiks hoopis maksuvaba käive.

Kinnisasja käibe pöördmaksustamine toimub järgmise skeemi alusel: müüja kirjutab arvele, et ostja arvestab käibemaksu enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna. Soetaja arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel.⁵⁴ See tähendab, et arve esitatakse koos käibemaksuga, kuid ostja maksab käibemaksu võrra vähem ja pöördmaksustab. Müüja peab tehingut kajastama käibemaksudeklaratsioonis informatiivses lahtris 9.

Näitena võiks tuua järgmise situatsiooni: müüja väljastab arve koos käibemaksuga (100 + 20 = 120 eurot) ja kirjutab arvele, et ostja ise arvestab käibemaksu, mis tuleb tasuda. Käibedeklaratsioonis täidab müüja ainult informatiivse lahtri 9, mis antud juhul võrdub 100 euroga. Ostja tasub müüjale müügihinna summa ilma käibemaksuta (100 eurot). Deklaratsioonis paneb esimesse lahtrisse (100 eurot), neljandasse lahtrisse tuleb panna käibemaks, mida on vaja tasuda (20 eurot), viiendasse lahtrisse paneb (20 eurot), see tähendab, et ta võtab arvesse arvestatud käibemaksu ning lahtrisse 7 ja 7.1. märgib (100 eurot), see on informatiivne lahter.

Detailplaneeringuga kruntide, uusehitiste ja oluliselt parandatud ehitiste müügi puhul, mille maksustamine on kohustuslik⁵⁵, pöördmaksustamist rakendada ei saa. Seega rakendub see maksustamise erikord kinnisasjade puhul väga piiratud hulgale müügitehingutele. Samuti ei saa erikorda rakendada siis, kui kinnisasja ostjaks on füüsiline isik või piiratud maksukohustuslane, näiteks riigiasutus.⁵⁶ Sellisel juhul rakendub tavaline käibemaksu tasumise kord, mis tähendab, et käibemaksu arvutab ja tasub kauba võõrandaja.

Nagu autor eespool selgitas, saab pöördmaksustamise erikorda saab rakendada ainult piiratud hulgale müügitehingutele. See kehtib näiteks siis, kui firma soetas maa või krundi aastal 2000 (enne

⁵³ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 16 lg 3.

⁵⁴ *Ibid*, § 41¹ lg 1.

⁵⁵ *Ibid*, § 16 lg 2 p 3.

⁵⁶ Veide, A., „Käibemaksuseaduse muudatused 2011“, *MaksuMaksja* (2010), nr 12, 18-22, lk 19.

01.05.2004) ning aastal 2011 otsustas selle maha müüa. Kuna maal/krundil ei ole ehitisi, siis tekib müügist maksuvaba käive ehk müüakse ilma käibemaksuta. Kui aga firma ostis krundi 2006. aastal ja 2011. aastal otsustas selle maha müüa, siis võib maksustada tehingut käibemaksuga, kui maksuhaldurit on sellest eelnevalt teavitatud. Samamoodi käsitletakse ka ehitisi. Kui hoone maksumus on 100 000 eurot, aga remont teostati summas 120 000 eurot, mis ületab 10% maksumusest, ja seda müüakse enne kordusekspluatatsiooni käikulaskmist, siis ei vabastata hoone müüki käibemaksust.

Pöördmaksustamist saab nüüd rakendada metallijäätmete tehingute puhul, mis on kehtestatud käibemaksuseaduse § 41¹ lõike 2 punkt 2 kohaselt. Vastavalt jäätmeseaduses⁵⁷ sätestatule on metallijäätmed oma põhikoostiselt ehedatest mustmetallidest või värvilistest metallidest või nende sulamitest koosnevad jäätmed. Metallijäätmete müügi puhul rakendatakse samuti erikorda⁵⁸, mille alusel ostja deklareerib tehingu ja maksab müüjale summa ilma käibemaksuta. Metallijäätmete müüja väljastab arve, kuhu on märgitud käibemaksusumma ja mäрге, et selle käibemaksu tasub ostja.

Maksustatav müügitheing ja arvestatud käibemaks tuleb ostjal deklareerida kauba eest müügiarve kättesaamise maksustamisperioodil, kuna arve esitamine siseriikliku tehingu puhul käibe deklareerimise kohustust ei too. Selles käibedeklaratsioonis, kus kajastatakse pöördkäibemaksu, kajastatakse ka sisendkäibemaksu, arvates sisendkäibemaksu kas täielikult või osaliselt maha. Seega käibemaksukohustuse määrab müügiarve kättesaamine.⁵⁹

Kinnisasja käibemaksuga maksustamise erikorra⁶⁰ rakendamine vähendab kinnisvara ostu-müügi tehinguga seotud finantseerimiskulusid, kuna ostjal pole enam vaja käibemaksu osa müüjale maksta. Samuti lihtsustab see õiguskulekate maksumaksjate jaoks ostu-müügi protsessi ja vähendab heauskse ostja riski sattuda vaidlusse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse osas. Ostja risk tekib sellest, et maksuhaldur võib lugeda ostja nn pahauskseks ostjaks ja keelduda müüjale makstud käibemaksu tagastamisest.⁶¹ Siinkohal võiks näitena tuua sellise olukorra, kus riik piirab sisendkäibemaksu tagasiarvestust. Maksu- ja Tolliamet võib keelduda ostjale käibemaksu

⁵⁷ Jäätmeseadus, 28.01.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 9, 52 ... RT I 2011, 18, § 104.

⁵⁸ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 41¹.

⁵⁹ Veide, „Käibemaksuseaduse muudatused 2011“, *supra nota* 56.

⁶⁰ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 41¹.

⁶¹ Veide, „Käibemaksuseaduse muudatused 2011“, *supra nota* 56, lk 20.

tagastamast, kui müüjal on näiteks võlgnevused teiste maksukohustuste eest või ta ei deklareeri käivet või kui tal on ainult kulud. Sealjuures on oluline, et maksuhaldur suudaks tõestada ostja pahausksuse. Samuti käibemaksu tagastamisest keeldutakse, kui müüja soetab midagi mitte eksisteerivast firmast või mitte maksukohustuslasena registreeritud firmast või kui ost ei ole seotud ettevõtlusega.

Kahtlus ostja suhtes tekib siis, kui müüja jätab käibe deklareerimata või on küll käibe deklareerinud, kuid jätnud käibemaksu tasumata. Viimane olukord tekib tavaliselt siis, kui ostja tasub müüjale ostuhinna koos käibemaksuga tasaarvelduse teel müüjale eelnevalt antud laenu arvel ja müüjale ei kanta üle tasaarvelduse tõttu käibemaksuosa rahas.⁶² Üks võimalus ostja riske maandada on tasuda müüja eest käibemaks otse riigile, kuid sellisel juhul jääb oht, et maksuhaldur arvestab ostja poolt tasutud käibemaksu müüja muude maksuvõlgade katteks.⁶³

Siseriikliku pöördmaksustamise kasutuselevõtmine on mõistlik lähenemine maksupettustega seotud probleemide lahendamiseks, kuna tänu sellele on maksuhalduril võimalik paremini jälgida, kuidas teostatakse ja deklareeritakse tehinguid. Samuti fakt, et alates 2011 aastast peavad ettevõtted deklareerima iga kuu ühendusesiseste kaupade ja teenuste käivet, mis omakorda võimaldab deklareerimata tehinguid kiiremini avastada ning viib riigile maksude rohke laekumiseni, aitab kontrollida pöördmaksustamise õigust ja ära hoida maksupettusi.

Valdkonnad, kus saaks veel siseriiklikku pöördmaksustamist kehtestada, on ehitussektor, kütusesektor, elektroonikaaparatuuriga seotud sektor (nt mobiiltelefonid, arvutikiibid). Mõned Euroopa Liidu riigid, näiteks Soome, Belgia, Ungari, Rootsi, rakendavad siseriiklikku pöördmaksustamist ehitussektoris, kuna just selles valdkonnas esineb väga palju maksupettusi. Nendeks on: käibe varjamine, fiktiivsete arvete kasutamine, ümbrikupalga maksmine jm. Autor leiab, et Eestiski võiks ehituse valdkonnas kehtestada siseriikliku pöördmaksustamise. Seda eriti olukorras, kus riik on taas majanduskasvu perioodil ja hakatakse järjest enam ehituskaupu- ja teenuseid pakkuma. Selle kehtestamine tõstaks omakorda maksukuulekust ja ennetaks pettusi käibemaksu valdkonnas.

⁶² Veide, „Käibemaksuseaduse muudatused 2011“, *supra nota* 56, lk 20.

⁶³ Päppo, K. ja Künnapas, K., „Sisendkäibemaksu mahaarvamise metsamaterjali ja kinnisvara müügitehingutes“, *MaksuMaksja* (2010), nr 11, 19-21, lk 20.

2.2. Siseriiklik pöördmaksustamine teistes Euroopa Liidu riikides

Järgneva alapeatüki kirjutamiseks saatis autor päringuid (vt lisa 1) teiste Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhalduritele ja maksukonsultantidele ning saadud vastuste ja kogutud materjalide põhjal tegi autor analüüsi ja koostas tabeli (vt lisa 2). Uurimuse eesmärgiks on teada saada, millistes riikides rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist ning mis valdkondades. Vastavalt käibemaksudirektiivile⁶⁴, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, kehtib pöördmaksustamine kõikides Euroopa Liidu riikides, kuid siseriiklikku pöördmaksustamist rakendavad ainult need riigid, mis peavad seda tähtsaks. Vaatamata sellele, kasutab suurem osa riikidest seda erinevate tehingute puhul. Järgnevalt hakkab autor vaatlema riike, kus rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist.

Alates 1. jaanuarist 2004 hakkas Austrias kehtima üldine pöördmaksustamise süsteem teenustele ja lepingulistele töödele, mida osutatakse liikmesriigi maksukohustuslasele, kes tegeleb ettevõtlusega või on seotud avaliku sektoriga. Teiste juhtumite puhul (kaupade tarned, v.a jääkide tarned) on välisriigi ettevõtja kohustatud end käibemaksukohustuslaseks registreerima.⁶⁵

Austria üldine käibemaksumäär on 20%. Alandatud maksumäär 12% kehtib veinile ja viinamarjadele juhul, kui need on ostetud otse viinamarjakasvatajalt. Veel madalam 10% kehtib lilledele, raamatutele. Nii nagu mujalgi Euroopa Liidu liikmesriikides, rakendatakse 0% ühendusesiseste tarnete puhul ja ka keskpanga kullatarnetele.⁶⁶

Siseriiklik pöördmaksustamine rakendub Austrias ehitusteenustele, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, muutmise ja lammutamisteenustele, mis on seotud kinnisvaraga. Samuti rakendatakse pöördmaksustamist jäätmete töötamise või tarnete puhul, mida ei saa taaskasutada samas seisundis. Tavaliselt ei saa selliseid materjalijääke, tööstuslikke ja mittetööstuslikke jäätmeid, ringlusse võtmiseks sobivaid jäätmeid, osaliselt töödeldud jäätmeid ning teatavaid kaupu ja teenuseid, taaskasutada enne ümbertöötlemist.

⁶⁴ Council Directive 2006/112/EC, *supra nota* 5.

⁶⁵ Global indirect tax services, *Austria - Country Fact File* (KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft, 2010), p 3.

⁶⁶ *Ibid*, p 2.

Austria on üks riikidest, kus siseriiklikku pöördmaksustamist kasutatakse palju ja erinevates valdkondades, näiteks lisaks ülalloodud kaupade ja teenuste puhul rakendatakse seda ka:

1. kohtuotsusega müüdü kinnisvara puhul (sundmüük);
2. tagatiseks võetud kauba puhul, mille üks maksukohustuslane annab üle teisele pärast tagatise sissenõudmisel;
3. süsinikdioksiidi (edaspidi CO₂) sertifikaatide ostu-müügi puhul.

Samuti eksisteerib Austrias ettevõtetevaheline pöördmaksustamine mobiiltelefonide ja arvutikiipide tarnetele, mille maksustatav summa on võrdne või suurem kui 5000 eurot⁶⁷.

Belgia käibemaksuseaduse järgi pöördmaksustatakse teenuseid ja kaupu, mis on tarnitud välisriigi ettevõtja poolt ärieesmärgil Belgia maksukohustuslasele.⁶⁸ Kusjuures klient, kes on Belgias registreeritud käibemaksukohustuslaseks, peab tasuma käibemaksu Belgias, mitte aga ettevõtja, kes ei ole Belgias registreeritud. See ulatuslik pöördmaksustamine kohaldub tarnija suhtes kõikidele kaupadele ja teenustele, mis on tehtud mitteresidentide ja tarnijate poolt põhjusel, et see tarnija ei ole registreeritud Belgias. See hõlbustab ettevõtetel Belgias äritegevust pidada ilma, et oleks vaja käibemaksukohustuslaseks registreeruda. Juhul, kui ostja arvestab käibemaksu tehingult, siis ei pea ettevõtte ehk kaupleja end registreerima käibemaksukohustuslaseks ning järgima erinevaid käibemaksu eeskirju.

Lisaks sellele rakendatakse Belgia käibemaksuseaduses spetsiifilist siseriiklikku pöördmaksustamist teenustele, mis on seotud kinnisvaraga („ehitustööd“), teenustele, mis on osutatud Belgia käibemaksukohustuslaste vahel ning samuti kauplemisele CO₂ heitmete õigustega.

Alates 1. jaanuarist 2010 on Iirimaa üldine käibemaksumäär 21%; 13,5% kehtib näiteks pagaritoodetele, söökidele restoranides; 5,2% rakendatakse põllumajandussektoris, 4,8% ja 0% rakendatakse laste riietuse ja hariduse puhul.⁶⁹

⁶⁷ Council Implementing Decision of 22 November 2010 authorising Germany, Italy and Austria to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC and amending Decision 2007/250/EC to extend the period of validity of the authorisation granted to the United Kingdom, 2010/710/EC, OJ L 309, 22.11.2010.

⁶⁸ Ministry of Finance, „Belgium VAT Code“, art 51, § 2, § 5.

⁶⁹ Irish Tax and Customs, „Current & Historic Rates of VAT. Chapter 16 of the VAT Guide 2008“ (2011), <www.revenue.ie/en/tax/vat/rates/current-historic-rates-vat.html> (18.03.2011).

Iirimaa rakendab pöördmaksustamist lisaks EL-i sätetele ühendussiseste B2B teenuste ja kaupade tarnimise puhul ka teatavate siseriiklike teenuste tarnetele. Teenused, kus pöördmaksustamist rakendatakse, hõlmavad kauplemist CO₂ heitkogustega ning alltöövõtjate tarned peatöövõtjatele teatud teenustele ehitussektoris. Lisaks sellele rakendatakse pöördmaksustamist kinnisvaraga seotud tarnete puhul, kus müüja ja ostja teostavad ühiselt maksustamist ning samuti seoses kinnisvara tarnimisega Riikliku varahaldus-agentuurile.

Itaalias rakendatakse siseriiklikult ettevõtetevahelist pöördmaksustamist mobiiltelefonide ja arvutikiipide tarnetele.⁷⁰

Lätis tegelevad metsamaterjali turustamisega peamiselt kohalikud väiksed äriühingud ja üksikud tarnijad. Kuna turu iseloom on väga mitmekülgne ja maksuhalduril on raske kontrollida kõiki tehinguid, tekivadki maksupettused. Sellega seoses on Läti käibemaksuseaduses kehtestatud erisäte⁷¹, millega pöördmaksustatakse metsamaterjalidega seotud tehingud.⁷² See tähendab, et käibemaksu arvestab ja tasub saaja ehk ostja. Kui võrrelda seda Eestiga, siis siin rakendatakse sama maksustamist kinnisvara ja metallijäätmetega seotud tehingute puhul.

Siseriiklik pöördmaksustamine kehtib ka Leedus, kus esineb samuti metsandussektoris käibemaksupettustega seotud probleeme. Turul domineerivad väiksed kohalikud ettevõtted, tihti edasimüüjad ja vahendajad, keda maksuhalduritel on raske kontrollida. Kõige levinuim maksude kõrvalehoidumise vorm on tarnete kohta arвете esitamine, millele järgneb ettevõtte kadumine makse maksmata, jättes aga kliendile kehtiva arve käibemaksu mahaarvamiseks⁷³. Samad probleemid kehtivad jäätmekäitluses ja ehitussektoris.⁷⁴

⁷⁰ Council Implementing Decision, *supra nota* 67.

⁷¹ Par pievienotās vērtības nodokli, 09.03.1995, jõustunud 01.05.1995 - 49 (332), 30.03.1995...206 (4398), 30.12.2010, §13.².

⁷² Council Implementing Decision of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, 2009/1008/EU, 07.12.2009.

⁷³ Council Decision authorising the Republic of Lithuania to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM(2009)668 final, 08.12.2009, lk 6.

⁷⁴ Council Decision of 15 May 2006 authorising the Republic of Lithuania to apply a measure derogating from Article 21 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes, (2006/388/EC), 15.05.2006, lk 1.

Leedu käibemaksuseaduse alusel tuleb kinnipeetud käibemaksusummad kindla maksustamisperioodi eest tasuda ostjale ja/või teenused peavad olema märgitud käibedeklaratsioonis maksustamisperioodil samamoodi, nagu käibemaks, mida makstakse eelarvesse.

Leedus leidub mitmeid olukordi, mille puhul kohaldatakse pöördmaksustamist riigisisestele tarnetele. Nendeks on esiteks see, kui teisele käibemaksukohustuslasele müüb kaup või osutab teenust käibemaksukohuslane, kelle suhtes on algatatud pankrotimenetlus. Teiseks, kui konkreetset kaubad (puit ja vanametall) on tarnitud käibemaksukohuslase poolt teisele käibemaksukohustuslasele. Samuti rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist ka ehitussektoris, kus levinud maksupettus seisneb selles, et allhankijad väljastavad arveid ning hiljem kaovad jättes riigile käibemaksu tasumata.⁷⁵

Hollandis toimub siseriiklik pöördmaksustamine kahe Hollandi ettevõtte vahel ainult teatud juhtudel. Seda rakendatakse järgmiste üsna spetsiifiliste situatsioonide puhul:

1. alltöövõtulepingu sõlmimine ja personali tagamine (laevade-) ehituses, metallkonstruktsioonide, puhastus- ja jäätmekäitlemine tööstusharudes;
2. kulla või sellest osaliselt valmistatud toodete tarnimise puhul ettevõtjale, kui kulla puhtus on vähemalt 325/1000, samuti ka investeringukuld;
3. kinnisvaraga seotud tehingud, nt pantimine;
4. kinnisvara sundmüük;
5. kaupade või varade müük seoses pankrotimenetluse algatamisega.

Maltas kehtib üldjuhul tavaline pöördmaksustamine teiste riikide maksukohustuslastega, kuid teatavate konkreetsete tarnimislepingute puhul võib see olla ka siseriiklik. Selleks, et tagada korrapäraselt käibemaksu tasumist võib maksuhalduri erivolnik (*ingl. k commissioner*) kirjalikult teavitada lepingupooli, et isik, kellele tarne tehti, loetakse selle tarne iseendale teinuks. Selliseid kokkuleppeid võib tavaliselt näha ehitussektoris.

Poolas eksisteerib samuti siseriiklik pöördmaksustamine, kuid seda hakati rakendama alles alates 1. veebruarist 2011 vanametalli jäätmete ja CO₂ heitmete õiguste puhul.

⁷⁵ Council Decision, *supra nota* 73.

Portugalis rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist erinevates valdkondades, näiteks vanametalli jäätmete ning taaskasutatava vanametalli puhul. Samuti kasutatakse seda kinnisvara müügi puhul, kui käibemaksuvabastusest loobumine on seaduslikult tagatud. Lisaks sellele, nagu paljudes teistes riikides, ehitusteenuste varustamise või tarnete puhul; rakendatakse ka tehingutele, mis on seotud CO₂ heitmete õiguste või sertifikaatidega. Viimane on kehtestatud kasvuhoonegaaside heitkoguste vähendamise eesmärgil.

Rootsis nagu ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides on kõik ettevõtjad kohustatud käibemaksu tasuma, kui nad tegelevad kaupade või teenuste soetamisega ärielistel eesmärkidel. Pöördmaksustamise puhul peab ostja, mitte müüja, deklareerima ja tasuma käibemaksu riigile.⁷⁶

Rootsis kohaldatakse siseriiklikku pöördmaksustamist teenuste osutamisel ja kaupade tarnimisel valdkonnas, mis on seotud ehitus- ja ehitusalaste teenustega⁷⁷. Pöördmaksustamist kohaldatakse ainult juhul, kui teenuseid osutatakse maksukohustuslasele, kes ise tegeleb rohkem kui ajutiselt ehitamisega seotud kaupade müügi ja teenuste osutamise, või siis maksukohustuslasele, kes ise osutab teenuseid teisele maksukohustuslasele, kes omakorda tegeleb rohkem kui ajutiselt sellise tegevusega. Samuti maksustatakse siseriiklikult investeringkulla ja kullast materjalide tarneid. Alates 2011. aastast hakati riigis pöördmaksustama toetuste ülekandmisi kasvuhoone gaaside heitekoguste võõrandamiseks⁷⁸.

2009. aasta jooksul koostas Rootsi Maksuamet ehitussektoris rakendatavale pöördmaksustamisele hinnangu, mis näitas, et sätted on tõhusad teatud juhtudel ning muudel juhtudel on need vähemefektiivsed. Kui tegemist on ühekordse vältimisskeemiga, siis võib öelda, et sätted on efektiivsed. Rääkides aga organiseeritud vältimisskeemidest, siis teatud juhtudel on sätted tõhusad, kuid teistel juhtudel jällegi seda väita ei saa.

Üks meetod, mis võimaldab tõhusust mõõta, on ettevõtete kontrollide teostamine tööstuses selleks, et üle vaadata, kas valearved sisaldavad käibemaksu, mida ostja on maha arvanud, või mitte. Kui sellised arved ei sisalda käibemaksu, siis on see indikaatoriks, et pöördmaksustamine täidab oma

⁷⁶ Sweden Tax Administration, „Vad innebär omvänd skattskyldighet?“ (2011), <www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html> (06.02.2011).

⁷⁷ Ministry of Finance, „Swedish VAT (1994:200)“, chpt 1, § 2, sct 1, p 4b.

⁷⁸ *Ibid*, chpt 1, § 2, sct 1, p 4d.

eesmärki. Muidugi on olemas oht, et pöördmaksustamisest hoitakse kõrvale ja et käibemaksu pettusi viiakse endiselt läbi piirkondades, mida pöördmaksustamine ei hõlma. Selleks, et hinnata sätete tõhusust mõõdab Rootsi Maksuamet kogu tööstusega seotud käibemaksuarvestust enne ja pärast sätete kehtestamist. Autori arvates on see väga mõistlik lähenemine, kuna see võimaldab teha võrdlusi ja prognoose, mis omakorda näitab sätete efektiivsust. Kuid näiteks turu kõikumise tõttu on käibemaksuarvestus seostatud teatavate probleemidega. Kokkuvõtlikult on aga vastavalt sätete mõõtmisele olnud siseriiklikul pöördmaksustamisel positiivne mõju. Seda võib näha suurenenud käibemaksu laekumisest ehitustööstuses – 700 miljonit SEK aastal 2008.

Rumeenias rakendatakse käibemaksukohustuslaste vahel siseriiklikku pöördmaksustamist CO₂ sertifikaatide⁷⁹, vanametalli ja muude jäätmete puhul. Lisaks sellele kasutatakse siseriiklikku pöördmaksustamist ka puidu tarnetele ning seoses kauba müügi või teenuse osutamisega käibemaksukohustuslase poolt (välja arvatud jaemüüja), kelle suhtes on algatatud pankrotimenetlus.⁸⁰

Saksamaal kasutatakse riigisisest pöördmaksustamist ainult konkreetsete käivete puhul ettevõtjate vahel (nn B-2-B). Pöördmaksustamise puhul läheb maksuvõlg ostjale. Müüja teeb netoarved märkmega "pöördmaksustamine". Ostja (vastuvõttev ettevõtja) peab käibemaksu deklareerima enda igakuises/kord kvartalis käibemaksu aruandes. Samast summast arvab ta käibemaksu sissetulnud käibest maha. Sellisel juhul on selle käibe käibemaks tasakaalustatud.

Siseriiklikku pöördmaksustamist rakendatakse Saksamaal järgmiste tehingute puhul:

1. ehitustööd (ehitus, korrashoid, remont, moderniseerimine, tingimusel, et osutatud teenuse saaja teostab ise ka sama tüüpi teenuseid);
2. kaupade sundmüük, eeldusel, et teenuse saaja on ettevõtja või juriidiline isik;
3. CO₂ heitmete õiguste üleandmine, saastekvoodid;
4. tööstusjäätmete tarded, näiteks vanametall;
5. teatavad kulla vormid.

⁷⁹ Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, 16.03.2010.

⁸⁰ Council Implementing Decision of 27 September 2010 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, (2010/583/EU), 27.09.2010.

Samuti eksisteerib Saksamaal ettevõtetevaheline pöördmaksustamine mobiiltelefonide ja arvutikiipide tarnetele, mille maksustatav summa on võrdne või suurem kui 5000 eurot.⁸¹ Maksupettused tekivad tavaliselt seoses maksujõuetuse või käibemaksu karusselltehingute puhul. Samas aga kehtib Saksamaal lihtsustatud maksusüsteem ettevõtjatele ja maksuametnikele, selleks rakendatakse kõikehõlmavaid kontrollisüsteeme. Antud süsteemid on pidevalt jälgitavad poliitikute poolt ning kui tekib vajadus nii Euroopa Liidu ettekirjutuste või riikliku vajaduse tõttu korrigeerida süsteemi, siis võtavad nad kiiresti vastu uue seaduse.

Slovakkia Vabariik võttis kasutusele siseriikliku pöördmaksustamise süsteemi 1. aprillil 2009 ning selle põhjuseks oli ja on võitlus maksudest kõrvalehoidumise vastu. Riigisisene pöördmaksustamine kehtib järgmiste kaupade tarnimisel: kuld, investeringu kuld, metallijäätmed ja vanametall. Slovakkia käibemaksuseaduse järgi on metallijäätmed ja vanametall osa tootmis- või metallitöö protsessist ning metalliesemed on siis need esemed, mis on katki, lõigatud, kulunud või muul viisil muutunud kasutamiskõlbmatuks. Kui kuld tarnitakse toorainena või pooleldi valmistootena, mille puhtus on võrdne või suurem kui 325 tuhandikku, siis maksab käibemaksu selliste kaupade eest maksumaksjast ostja. Kui kulla tarnet, millest eelnevas lauses juttu on, vahendab agent, kes tegutseb teise isiku nimel ja arve alusel, siis maksab maksu maksumaksja, kes on vahendatud teenuse saaja.

Alates 1. jaanuarist 2011 muudeti käibemaksuseadust ning võeti kasutusele uus säte, mis puudutab siseriiklikku pöördmaksustamist – kasvuhoone gaaside heitekoguste võõrandamise valdkonnas. Uue säte eesmärgiks on võidelda käibemaksupettustega selles valdkonnas.⁸² Sellist pöördmaksustamist saab kohaldada ainult kahe Slovakkia käibemaksukohustuslase vahel. Üldiselt, kui tegemist on seotud riigi territooriumil toimunud kulla, metallijäätmete ja vanametalli tarnimisega või kasvuhoone gaaside heitekoguste võõrandamisega, siis maksab käibemaksu maksumaksja, kellele see kaup või teenus tarniti.

1. aprillil 2011. aastal võttis Soome kasutusele käibemaksu pöördmaksustamise süsteemi. See tähendab, et teatud liiki ehitusteenuste eest peab ostja müüja asemel käibemaksu tasuma. Selle süsteemi kasutusele võtmise eesmärgiks on vähendada võimalikke maksuriske, mis on seotud käibemaksupettustega. Pöördmaksustamist kasutatakse konkreetsete ehitusteenuste puhul: kaevandamis- või vundamenditööd, ehitustööd, paigaldus, viimistlus, puhastustööd, lepinguliste

⁸¹ Council Implementing Decision, *supra nota* 67.

⁸² KPMG Slovensko Advisory, „Value Added Tax“, *Newsletter nr 12*, detsember 2010, lk 2.

töötajate tarned ja teised teenused.⁸³ Lisaks sellele rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist ka investeringukulla, kulla või sellest osaliselt valmistatud toodete puhul, mille puhtus on võrdne või suurem kui 325/1000.⁸⁴

Tšehhi Vabariigis kehtib siseriiklik pöördmaksustamine CO₂ saastekvootidele, bensiini tarnetele, mis ületavad 1500 l, ning samuti metallijäätmete tarnetele. Siseriiklik pöördmaksustamine ehitusteenustele peaks jõustuma 1. jaanuarist 2012.

Ühendkuningriigis kehtib siseriiklik pöördmaksustamine ettevõtetevaheliste tarnete puhul - mobiiltelefonide ja arvutikiipide tarnetele. Selline pöördmaksustamine toimub kahe Ühendkuningriigis registreeritud maksukohustuslase vahel. Isik on kohustatud maksma käibemaksu, kui ta ostab mobiiltelefoni, mis töötab kindlaksmääratud sagedusel koos sisseehitatud seadisega või mis on kohandatud kasutamiseks litsentseeritud võrgus. Samuti, kui ostetakse tervikut moodustavaid seadmeskeeme, nagu mikroprotsessorid ja keskprotsessorid. Pöördmaksustamist ei saa rakendada, kui käibemaksu väärtus on alla £5,000.⁸⁵ Lisaks sellele, kehtib Ühendkuningriigis alates novembrist 2010 siseriiklik pöördmaksustamine ka CO₂ saastekvootidele.

Ungaris kehtib piiratud pöördmaksustamise süsteem. Niinimetatud kohalikku pöördmaksustamist kohaldatakse kahe Ungaris registreeritud käibemaksukohustuslase vahel. Peamised näited: tehtud töö seoses kinnisvara ehitamisega, kinnisvara müük, metallijäätmete müük, CO₂ heitmete õiguste müük. Ungaris on kinnisvara müük üldiselt maksuvaba, nagu ka Eestis. Siseriiklikult rakendatakse pöördmaksustamist siis, kui müüja soovib vabatahtlikult kinnisasja maksustada, teavitades sellest enne ka maksuhaldurit. Lisaks ülaltoodud tehingutele rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist ka sundmüügi puhul võlgniku ja võlausaldaja vahel ning seoses pankrotimenetluse algatamisega, mille tulemusena toimub kaupade või kinnisvarade müük, kui nende väärtus ületab HUF 100,000 (350 eurot).

Alapeatüki kokkuvõtteks saab öelda, et peamised valdkonnad, kus siseriiklikku pöördmaksustamist Euroopa Liidus rakendatakse, on ehitus- ja ehitusalased teenused, jäätmed ja vanametall ning

⁸³ Finnish Tax Administration, „Changes in value added taxation in the construction sector“ (2010), <www.vero.fi/?article=2567&domain=VERO_ENGLISH&path=488,489&language=ENG> (05.02.2011).

⁸⁴ Ministry of Finance, *Taxation in Finland 2009* (Edita Prima Ltd., Helsinki 2009), p 106.

⁸⁵ HM Revenue & Customs, „VAT reverse charge for mobile phones & computer chips“ (2008), <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_028649> (28.03.2011).

süsinikdioksiidi heitmete käitlemise, tekitamise või muude sarnaste õiguste müümise valdkondades. Teisteks spetsiifilisteks valdkondadeks, kus samuti rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist, on: kuld või investeringkuld; kohtuotsusega müüdud kinnisvara (sundmüük); tehingud, mis on seotud pankrotimenetluse algatamisega; kinnisvara müük; metsamaterjal; bensiini tarded; alltöövõtulepinguga seotud tarded; mobiiltelefonid ja arvutikiibid.⁸⁶

Austrias, Hollandis, Saksamaal ja Ungaris kehtib siseriiklik pöördmaksustamine kinnisvara sundmüügiga seotud tehingute puhul. Eesti käibemaksuseaduse⁸⁷ järgi on aga kauba suundvõõrandamine tasu eest tavaline käive, mis kehtestati 2010. aasta alguses. Selline korrektiiv vastab käibemaksudirektiivi artikli 14 punkti 2, kus on eraldi välja toodud kauba käibena ka ametivõimude poolt ja nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest. Kinnisvara suundvõõrandamine toimub, kui on alanud pankrotimenetlus võimuorganite ja juriidilise isiku vahel. Autor on seisukohal, et kinnisvara suundvõõrandamisega seotud juhtumid on väga spetsiifilised ning praktikas on neid väga vähe ja sellega seoses on pankrotivara müügi puhul oht, et riik ei saa käibemaksu, kuna pankrotihaldurid ei ole alati teadlikud, et selliseid tehinguid on vaja deklareerida ning kuidas. See kõik viitab sellele, et Eestis oleks otstarbekas kehtestada antud valdkonnas siseriiklik pöördmaksustamine.

Umbes pool Euroopa Liidu riikidest rakendavad siseriiklikku pöördmaksustamist kõrge maksuriskiga valdkonnas - ehituses. Autori seisukoha järgi on see põhjustatud tiheda petturliku tegevuse tõttu selles sfääris, kuna ehitusvaldkond on tihedalt seotud äritegevusega, seega areneb see jõudsasti. Ümbrikupalk, käibe varjamine, fiktiivsete arvete kasutamine on need peamised probleemid, mida siseriiklik pöördmaksustamine võimaldab suures osas ennetada või isegi vältida. Seega selle kasutamine on väga mõistlik ja otstarbekas. Samuti on autor arvamusel, et tulevikus võiks mõelda selle kehtestamisele ka Eestis, kuna just seal toimub palju eriliigilisi pettuseid.

Lisaks sellele on siseriikliku pöördmaksustamise kasutamine väga levinud jäätmete ja vanametalli tarnimise ning CO₂ heitmete õiguste müügiga seotud valdkondades. Petturid soetavad üldjuhul vanametalli ilma kauba väärtusele käibemaksu lisamata, mistõttu firmad on huvitatud tasumisele kuuluva maksusumma vähendamisest. Niisugustes tehingutes on müüjad tihti puhverfirmad, kuigi tegelikult tuleb metall tavaisikutelt või tuuakse muudest riikidest. Üldjuhul vanametall liigub läbi

⁸⁶ Lisa 2.

⁸⁷ Käibemaksuseadus, *supra nota* 3, § 4 lg 1 p 4.

mitmete puhverfirmade ning tegelikud tehingud toimuvad ainult paberil. Selleks, et tõkestada käibemaksupettusi, rakendavad mõned riigid, sh ka Eesti, vanametalli ostu-müügi tehingutele pöördmaksustamist. Autor on seisukohal, et selle rakendamine küll suurendab bürokraatiat, aga samas aitab vältida ebaseaduslikke tehinguid.

CO₂-sertifikaatide müümisega seotud pettused on tänapäeval väga levinud. Viimasel ajal on Euroopa Liidu heitkogustega kauplemise süsteemi riiklikud registrid üha sagedamini sattunud küberrünnakute sihtmärgiks. Autor leiab, et siseriikliku pöördmaksustamise kasutamine selles valdkonnas on väga oluline, kuna see aitab vähendada pettusi ning selliste tehingute deklareerimine võimaldab jälgida nende sooritamise õigsust.

Iga riik on üldiselt teadlik, mis valdkondades võib neil esineda suures osas käibemaksuga seotud maksupettusi ning selleks, et neid vältida, tehakse seadusemuudatusi ning kehtestatakse uusi maksustamisega seotud erikordasid.

KOKKUVÕTE

Valitud lõputöö teema käsitleb siseriiklikku pöördmaksustamist nii Eestis, kui ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides. Lõputöö eesmärgiks oli võrdlevalt analüüsida Eesti ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide siseriikliku pöördmaksustamise praktikat. Selleks, et eesmärki saavutada, püstitati kolm uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu pöördmaksustamise mõistest ja selle olemusest. Töös jõuti selgusele, et pöördmaksustamine on olukord, kus käive tekib kauba või teenuse müüjal, kuid käibemaksu arvestab ja tasub ostja. Pöördmaksustamine toimub maksukohustuslaste vahel, kui võõrandatakse kaupu või teenuseid välismaalt. Kui kaup või teenus on soetatud ettevõtluse tarbeks, on ostjal õigus sisendkäibemaks maha arvata. Pöördmaksustamine on nagu tavaline käibemaksu kinnipidamine, erinevus on aga selles, et pöördmaksustamise puhul arvestab ja tasub käibemaksu ostja oma riigis kehtivate käibemaksumäärade järgi, aga kinnipidamise puhul vastutavad solidaarselt nii ostja, kui ka müüja.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade tehingutest, mille puhul rakendatakse pöördmaksustamist Eestis. Töös jõuti selleni, et pöördmaksustamist rakendatakse väga erinevate spetsiifiliste tehingute puhul, näiteks kauba ühendusesisene soetamine, mille puhul käibemaksu makstakse selles riigis, kuhu kaup toimetatakse. Samuti rakendatakse pöördmaksustamist kolmnurktehingu puhul, mis tähendab kauba müüki teises liikmesriigis asuva vahendaja kaudu tarnimisega otse kolmandasse liikmesriiki, kusjuures vahendaja jaoks on soetamine maksuvaba. Lisaks sellele rakendub pöördmaksustamine paigaldatavate või kokkupandavate kaupade soetamisel, kus ostjaks on käibemaksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane. Pöördmaksustamine võib samuti esineda tehingus, mis on seotud elektrienergia või võrgu kaudu edastatava maagaasi puhul. Sellises olukorras toimub maksustamine võrguettevõtja asukohariigis, olenevalt tehingu iseloomust. Kuna pöördmaksustamine tekib maksukohustuslaste vahel, siis kohustus pöördmaksustada tekib hankijal.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli võrdlevalt analüüsida Eesti ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide siseriikliku pöördmaksustamise praktikat. Alates 1. jaanuarist 2011 hakati Eestis rakendama siseriiklikku pöördmaksustamist kinnisvaratehingute ja metallijäätmete kokkuostu puhul. Kinnisasjadele rakendatakse pöördmaksustamist juhul, kui müüakse käibemaksuvaba kinnisasja või selle osa, kuid müüja soovib seda vabatahtlikult maksustada. Metallijäätmete müügi puhul rakendatakse samuti erikorda, mille alusel ostja deklareerib tehingu ja maksab müüjale summa ilma käibemaksuta.

Teistes Euroopa Liidu riikides on siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine väga levinud. Peamised valdkonnad, kus seda rakendatakse, on ehitus- ja ehitusalased teenused, jäätmed ja vanametall ning CO₂ heitmete õiguste müümine. Teisteks spetsiifilisteks valdkondadeks on: kuld või investeringkuld, kohtuotsusega müüdnud kinnisvara (sundmüük), tehingud, mis on seotud pankrotimenetluse algatamisega, metsamaterjalid, bensiini tarned, alltöövõtulepinguga seotud tarned, mobiiltelefonide ja arvutikiipide müümine. Iga riik on kehtestanud siseriikliku pöördmaksustamise erinevates valdkondades ühe ja sama eesmärgiga - vähendada käibemaksupettusi: käivete varjamist, ümbrikupalkasid, fiktiivsete arvete kasutamist jm.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor andis ülevaate nii üldise kui ka siseriikliku pöördmaksustamise mõistest, olemusest ja osutatavatest tehingutest. Töös analüüsiti Eesti ja teiste liikmesriikide siseriiklikku pöördmaksustamist, mille tulemusel valmis võrdlev tabel, kust on näha, milliseid tehinguid erinevad Euroopa Liidu riigid siseriiklikult pöördmaksustavad. Samuti avaldas autor töös isikliku seisukoha, et tulevikus võiks Eestis kehtestada siseriikliku pöördmaksustamise kõige levinumas maksupettuste valdkonnas – ehituses.

SUMMARY

The graduation thesis is written on the subject “The application of the national reverse charge system in the European Union”. The thesis is written in Estonian and consists of 43 pages (including three pages of appendices). The author has used 42 sources which are all referred to in the text.

The topic is urgent because Estonia introduced a national reverse charge system on real estate transactions and on buying scrap metal on January 1st, 2011. The paper reviews the concept of the reverse charge and illustrates how the national reverse charge system is used in different European Union countries.

The purpose of this graduation thesis is to analyze the national reverse charge practice both in Estonia and in other European Union countries. In order to achieve this purpose, the following tasks have been carried out:

1. to explain the concept of the reverse charge;
2. to explain the transactions that are subject to the reverse charge system in Estonia;
3. to analyze the national reverse charge practice both in Estonia and in other European Union countries.

The author comes to the conclusion that the national reverse charge system is effective in tackling tax fraud. Different European Union countries apply national reverse charge on different things and transactions. For that reason the author has composed an illustrative table which compares relevant transactions in the countries where this system is in use. Since the beginning of this year Estonia, like some other European Union countries, has used the national reverse charge on used metal and immovable property. The author recommends using the system also in the construction sector where the tax fraud is known to be especially high.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, OJ L 145, 13.06.1977

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006

Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, 16.03.2010

Council Implementing Decision of 22 November 2010 authorising Germany, Italy and Austria to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC and amending Decision 2007/250/EC to extend the period of validity of the authorisation granted to the United Kingdom, 2010/710/EC, OJ L 309, 22.11.2010

Council Decision authorising the Republic of Lithuania to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM(2009)668 final, (2006/388/EC), 08.12.2009

Council Decision of 15 May 2006 authorising the Republic of Lithuania to apply a measure derogating from Article 21 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes, 15.05.2006

Council Implementing Decision of 27 September 2010 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, (2010/583/EU), 27.09.2010

Council Implementing Decision of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, 2009/1008/EU, 07.12.2009

Elling, T. 2010. Käibemaksuseaduse muudatused 2010. aastal. Eesti Majanduse Teataja nr 1, 48-53

Elling, T. 2010. Käibemaksuseaduse muudatused 2011. aastal. Eesti Majanduse Teataja nr 10, 30-35

Embril, L. 2001. The Modern VAT. Washington, D.C.: International Monetary Fund

Finnish Tax Administration. 2010. Changes in value added taxation in the construction sector. Finnish Tax Administration kodulehelt
www.vero.fi/?article=2567&domain=VERO_ENGLISH&path=488,489&language=ENG välja
otsitud 05.02.2011

Global Indirect Tax Services. 2010. Austria - Country Fact File. KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft

HM Revenue & Customs. 2008. VAT reverse charge for mobile phones & computer chips. HM Revenue & Customs kodulehelt
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD1_028649 välja otsitud 28.03.2011

Jäätmeseadus 28.01.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 9, 52 ... RT I 2011, 18

Keskkonnaministeerium. 2006. Metsaseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seletuskiri. Riigikogu kodulehelt
www.riigikogu.ee/?op=emsplain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=060380012 välja otsitud 11.03.2011

KPMG Slovensko Advisory. 2010. Value Added Tax. Newsletter nr 12, 1-2

Kägi, K. ja Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva Kirjastus

Kägi, K. ja Valge, R. 2010. Maksuviidad 2010. Äripäeva Kirjastus

Kähr, L. 2007. Maksusüsteemi mõju metsandusele ja erametsaomaniku käitumisele. MaksuMaksja nr 3, 28-30

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2011, 20

Lasn, M. 2010. Muudatused käibemaksuseaduses. Raamatupidamisuudised nr 1, 37-40

Lehis, L. 2009. Maksuõigus 2., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn Kirjastus Juura

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn Kirjastus Juura

Maksu- ja Tolliamet. 2011. Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord alates 1. jaanuarist 2011. Eesti Majanduse Teataja nr 1, 60-66

Maksu- ja Tolliamet. 2011. Maksukohustuslane ja maksukohustus. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/index.php?id=28449&highlight=Mitteresident välja otsitud 14.01.2011

Maksu- ja Tolliamet. 2011. Teenused, mille osutamisel käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/index.php?id=26811 välja otsitud 03.03.2011

Maksu- ja Tolliamet. 2011. Kauba käibe tekkimise koht. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/index.php?id=28450#4.1 välja otsitud 10.04.2011

Maksu- ja Tolliamet. 2011. Kauba ühendusesisene soetus. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/index.php?id=28450#4.5 välja otsitud 25.01.2011

Maksu- ja Tolliamet. 2009. Näiteid Euroopa Ühenduses kauba müügi ja soetamise deklareerimisest käibedeklaratsioonis ja kauba ühendusesisese käibe aruandes. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/index.php?id=21421 välja otsitud 14.01.2011

Ministry of Finance. 2009. Taxation in Finland 2009. Helsinki, Edita Prima Ltd

Ministry of Finance. Belgium VAT Code

Ministry of Finance. 2011. Swedish VAT (1994:200)

Par pievienotās vērtības nodokli 09.03.1995, jõustunud 01.05.1995 - 49 (332), 30.03.1995...206 (4398), 30.12.2010

Päppo, K. ja Künnapas, K. 2010. Sisendkäibemaksu mahaarvamine metsamaterjali ja kinnisvara müügitehingutes. MaksuMaksja nr 11, 19-21

Rahandusministeerium. 2009. Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Rahandusministeeriumi kodulehelt www.fin.ee/index.php?id=103703&highlight=Käibemaksuseaduse,ja,maksukorralduse,seaduse,muutmise,seaduse,eelnõu,juurde välja otsitud 13.03.2011

Rahandusministeerium. 2010. Käibemaksuseadus kommentaaridega. Rahandusministeeriumi kodulehelt www.fin.ee/index.php?id=103683&highlight=Käibemaksuseadus.,kommentaariidega välja otsitud 13.03.2011

Raamatupidamis- ja maksuinfo portaal. 2006. Paigaldatava ja kokkupanitava kauba maksustamine. Raamatupidamis- ja maksuinfo portaali kodulehelt www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/4585?HL=Paigaldatav%20v%C3%B5i%20kokkupanitav välja otsitud 15.12.2010

Sweden Tax Administration. 2011. Vad innebär omvänd skattskyldighet?. Sweden Tax Administration kodulehelt www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildamomsreglerforvissavarorochtjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/vadinnebaromvandskattskyldighet.4.1e6d5f87115319ffba38000712.html välja otsitud 06.02.2011

Tammert, P. 2005. Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn Kirjastus Aimwell

The Office of the Revenue Commissioners. 2011. Current & Historic Rates of VAT. Chapter 16 of the VAT Guide 2008. Irish Tax and Customs kodulehelt www.revenue.ie/en/tax/vat/rates/current-historic-rates-vat.html välja otsitud 18.03.2011

Veide, A. 2010. Käibemaksuseaduse muudatused 2011. aastal. MaksuMaksja nr 12, 18-22

LISAD

Lisa 1. Päring teistele Euroopa Liidu liikmesriikidele

Saadetud 07.11.2010 – 22.03.2011

Hello,

My name is Irina Nikolskaja. I am from the Estonian Public Service Academy. I am currently studying taxation and customs. This year I am writing a paper about national reverse charge system (Value Added Tax), especially about how it is used in different European countries.

The purpose of this letter is to gather 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 of intra-state reverse charge of VAT do you have and how is it used? Are there any exceptions? What are the advantages and disadvantages of your system?
2. Does the national reverse charge of VAT help to prevent the tax evasion in your country? How does it work?
3. If there is a need, what would you improve in this system?

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

Looking forward to your reply,

Irina Nikolskaja

Lisa 2. Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamise kokkuvõtlik tabel Euroopa Liidus

Euroopa Liidu riigid	Üldine pöördmaksustamine	Siseriiklik pöördmaksustamine										
		Ehitus- ja ehitusalased teenused	Mobiiltelefonid ja arvuti-kiibid	Vana-metall, jäätmed	CO ₂ heitmete õigused, CO ₂ -sertifikaadid	Kuld/ invest.kuld	Kinnisvara sundmüük	Pankrotimenetluse algatamisega seotud tehingud	Kinnisvaraga seotud tehingud	Bensiinitarnd (üle 1500 l)	Töötlemata metsamaterjal, puidu tarnd	Personali tagamine tööstusharudes (alltöövõtulepingute sõlmimine)
Austria ⁸⁸	+	+	+	+	+		+					
Belgia ⁸⁹	+	+			+							
<i>Bulgaaria</i> *	+											
Eesti	+			+					+			
<i>Hispaania</i> *	+											
Iirimaa ⁹⁰	+	+			+				+			
Itaalia	+		+									
<i>Kreeka</i> *	+											
Küpros ⁹¹	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Läti	+										+	
Leedu ⁹²	+	+		+					+		+	
<i>Luksemburg</i> *	+											
Madalmaad/Holland ⁹³	+	+				+	+	+	+			+
Malta ⁹⁴	+	+										
Poola ⁹⁵	+			+	+							

* - puudub informatsioon.

⁸⁸ Johannes Pasquali, MA, Austria Federal Ministry of Finance.

⁸⁹ Peter DE VOS, Mazars Tax Consultants.

⁹⁰ Derek Ruxton, Mazars Tax Consultants (Ireland).

⁹¹ Adamos Skapoullis, Ministry of Finance, Department of Customs and Excise VAT Service Headquarters.

⁹² State tax inspectorate under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania, Mokesciu Inspekciija (Bendras).

⁹³ Harmke Monster, VAT & Customs Group / BTW & Douane-vakgroep.

⁹⁴ Matthew Zampa, Mazars Tax Consultants (Malta).

⁹⁵ Michał Galejczuk, Advisory Services Tax Manager (Poland).

Euroopa Liidu riigid	Üldine pöördmaksustamine	Siseriiklik pöördmaksustamine										
		Ehitus- ja ehitusalased teenused	Mobiiltelefonid ja arvuti-kiibid	Vana-metall, jäätmed	CO ₂ heitmete õigused, CO ₂ -sertifikaadid	Kuld/ invest.kuld	Kinnis- vara sund- müük	Pankroti- menetluse algatamisega seotud tehingud	Kinnis- varaga seotud tehingud	Bensiini tarded (üle 1500l)	Töötle- mata metsa- materjal, puidu tarded	Personali tagamine tööstus- harudes (alltöövõtu -lepingute sõlmimine)
Portugal ⁹⁶	+	+		+	+				+			
<i>Prantsusmaa</i> *	+											
Rootsi ⁹⁷	+	+			+	+						
Rumeenia ⁹⁸	+			+	+			+			+	
Saksamaa ⁹⁹	+	+	+	+	+	+	+					
Slovakkia ¹⁰⁰	+			+	+	+						
Sloveenia ¹⁰¹	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Soome ¹⁰²	+	+				+						+
<i>Taani</i> *	+											
Tšehhi Vabariik ¹⁰³	+	+		+	+					+		
Ühend- kuningriik ¹⁰⁴	+		+		+							
Ungari ¹⁰⁵	+	+		+	+		+	+	+			

⁹⁶ José Novais, Mazars – Serviços para Gestão, SA, Mazars Tax Consultants.

⁹⁷ Eva Dryselius, Head of CLO for VAT and Direct Taxes; Staffan Åkerfeldt, Senior Tax Adviser.

⁹⁸ Adrian Teampau, Supervising Senior, Tax Advisory Services.

⁹⁹ Mrs. C.Klein, Foreign Investors Help Desk, Federal Central Tax Office; Melanie Thome, Steuerberaterin FALK GmbH & Co KG, Diplom-Finanzwirtin (FH).

¹⁰⁰ Ing. Beáta Uhrinová, Director of Department of Services for the Public; Bošková Ivana (Slovak Republic).

¹⁰¹ DURS SOJ, PR Department, Tax Administration of the Republic of Slovenia.

¹⁰² Sirpa Mäkelä, Tax Administration Customer service.

¹⁰³ Petr Drahos, I Tax Manager, Tax department.

¹⁰⁴ Aili Nurk, Mazars Tax Consultants - VAT & International Excise (UK).

¹⁰⁵ Petrovác Ranetta (Hungary); Nyari Zsolt, Szenior Adómenedzser / Senior Tax Manager.