

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Taavet Voore

KÄIBEMAKSUVABA IMPORT

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Käibemaksuvaba import</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: VAT-free Import</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 51 leheküljest. Töös on kasutatud 38 allikat.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksuvaba impordi põhimõtteid ning tuua välja käibemaksuvaba impordiga seotud probleemid.</p> <p>Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. 2. Antakse ülevaade imporditava kauba maksustamisest. 3. Antakse ülevaade maksuvabalt imporditavatest kaupadest. 4. Analüüsitakse käibemaksuvaba impordiga seotud probleeme. <p>Lõputöös antakse ülevaade käibemaksu olemusest, imporditavate kaupade maksustamisest, maksuvabalt imporditavatest kaupadest ja analüüsitakse käibemaksuvaba impordiga seotud probleeme. Töö empiirilises osas kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmekogumismeetodina kasutatakse erinevaid teadusallikaid, internetiallikaid, Eesti seadusi, Euroopa liidu direktiive ja määruseid ning tehakse intervjuud Maksu- ja Tolliameti ametnikega. Lõputöö tulemusel selgus, et põhilisteks probleemid on seotud kaubasaadetistega; tolliprotseduuriga 42; hõbe ning küldmüntide impordiga; reisijatega Narva piiril jm. Lahendused probleemidele oleks 2021. aastal kehtima hakkav muudatus, millega kaotatakse väikesaadetiste käibemaksuvabastus, seaduste paremad tõlgendused ning Narva piiril tuleks kaup alates 0 eurost alates maksustada.</p>	
<p>Võtmesõnad: käibemaksuvaba import, käibemaks, probleemid, maksuvabad kaubad, kaupade maksustamine.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: VAT-free imports, turnover tax, problems, tax-free goods, taxation of goods.</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Taavet Voore</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p>	
<p>Juhendaja: Tõnis Elling</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitmisele lubatud</p>	
<p>Kolledži direktor: Kerly Randlane</p>	<p>Allkiri:</p>

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKS JA IMPORDITAVA KAUBA MAKSUSTAMINE.....	6
1.1.Käibemaksu mõiste ja olemus.....	6
1.2. Imporditava kauba maksustamine.....	14
2. MAKSUVABA IMPORDI OLEMUS	22
2.1. Maksuvabalt imporditavad kaubad	22
2.2. Käibemaksuvaba impordiga seotud probleemid	29
KOKKUVÕTE	37
SUMMARY	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40
Lisa 1. Esimene intervjuu MTA ametnikuga	44
Lisa 2. Teine intervjuu MTA ametnikuga.....	46
Lisa 3. Kolmas intervjuu MTA ametnikuga.....	49
Lisa 4. Neljas intervjuu MTA ametnikuga.....	51

SISSEJUHATUS

Import ja eksport moodustavad suurema osa maailma kaubandusest. Ekspordi puhul müüakse liidusisesed kaubad kolmandatesse riikidesse ja import tähendab sellele vastupidist kaubaliikumist. Üldjuhul maksustatakse kaupa, mis tuuakse kolmandast riigist Euroopa Liitu, kuid Euroopa Liidu direktiivis ja käibemaksuseaduses sätestatakse ka impordi puhul mõningad maksuvabastused, mis kehtivad teatud kaupadele ja teenustele. Käibemaksuvaba impordi puhul on ka probleemkohti, mis vajaksid analüüsimist ja lahendamist.

Lõputöö teema valiku põhjuseks on seos õpitava erialaga ja teema tundmise vajalikkus edaspidistes õpingutes ja töös.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest kaubavahetus kolmandate riikidega on üha kasvamas ja inimesi tuleks teadvustada milliste kaupade ja teenuste puhul kehtestatakse maksuvabastused. Inimesed ei pruugi teada, et kaupa importides tuleb rakendada kauba imporditavale väärtusele sama käibemaksumäära, mida rakendatakse sama kauba riigisisese müügi puhul. Maksuvaba impordi teema on väga lai ning sellega seoses esinevad ka probleemid, mis vajaksid selgitamist.

Lõputöö uudsus seisneb sellest, et seni pole Sisekaitseakadeemias seda teemat teadustöö raames uuritud. Seetõttu tuleks välja tuua maksustatava ja maksuvaba impordi erinevused ning neid lähemalt selgitada. Lisaks küsitletakse Maksu- ja Tolliameti ametnike ning nende vastuste põhjal tuuakse välja käibemaksuvaba impordi probleemsed kohad ja koostatakse analüüs.

Lõputöö probleem seisneb selles, et tuleks inimesi teadvustada milliste kaupade puhul kehtib impordil maksuvabastus ja millistel mitte. Samuti tuleks välja tuua kuidas peaks maksuvaba impordi deklareerima käibemaksudeklaratsioonil ja millised nõuded kehtivad kaubale. Viimaseks uuritakse ning tuuakse välja probleemid, mis esinevad käibemaksuvaba impordiga.

Töö eesmärgiks on analüüsida käibemaksuvaba impordi põhimõtteid ning tuua välja käibemaksuvaba impordiga seotud probleemid.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade imporditava kauba maksustamisest.
3. Antakse ülevaade maksuvabalt imporditavatest kaupadest.
4. Analüüsitakse käibemaksuvaba impordiga seotud probleeme.

Uurimismeetodina kasutatakse lõputöös kvalitatiivset meetodit. Selleks, et tulemuseni jõuda uuritakse erinevaid teadusallikaid, internetiallikaid, Eesti seadusi, Euroopa liidu direktiive ja määruseid ning tehakse intervjuud Maksu- ja Tolliameti ametnikega.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksust ning teises alapeatükis tuuakse välja kuidas toimub imporditava kauba maksustamine.

Teise peatüki esimeses alapeatükis tehakse selgeks maksuvaba kauba impordi olemus ja selgitatakse millised on maksuvabalt imporditavad kaubad. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse intervjuusid Maksu-ja Tolliameti ametnikega ning tuuakse välja probleemid, mis esinevad käibemaksuvaba impordiga.

1. KÄIBEMAKS JA IMPORDITAVA KAUBA MAKSUSTAMINE

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks ehk lisandunud väärtuse maks on kasutusele võetud igas Euroopa Liidu liikmesriigis. Sellega maksustatakse ettevõtluses müüdavaid kaupu ning teenuseid. Samuti on käibemaksuga maksustatud ka imporditav kaup ning ühendusesisene soetamine. Käibemaksu tasub lõpptarbija. Eestis on käibemaksumääraks 20%. Erandjuhtudel kasutatakse 9% või 0% käibemaksumäära.

Käibemaks võeti arvatavalt Euroopas esimesena kasutusele Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba poolt 1567. aastal, kes proovis kuningale leida uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. Selle maksu kasutusele võtmist otsustati proovida tolleaegsel Hispaania territooriumi osal, mille asevalitsejaks hertsog Alba määrati. (Tammert, 2005, lk 253) Võib öelda, et käibemaksu ajalugu on pikk ja seda maksu nimetatakse esmakordselt juba 16. sajandil.

Käibemaksu puhul selle kõikehõlmav rakendamine juhib maksu kumuleerumisele, mis omakorda põhjustab kaupade hindade moonutused, siis põhjustas see niiöelda kümnenendi penni maks rahva poolt suurt vastuseisu. Sellest tulenevalt leiutas hertsog Alba müügimaksu, mida rakendati ainult ühel korral kogu tootmisprotsessi keskel ehk realisatsioonil lõpptarbijale. Samuti püüdis hertsog Alba pakkuda rahvale erinevaid soodustusi, nagu esimese tehingu vabastamine, kuid sellele vaatamata põhjustas uus maks rahvas vastupanu, mille tõttu lõpuks Madalmaad iseseisvusid. (Tammert, 2005, lk 253)

Kuna kumuleeruv maksustamine põhjustas tõsiseid komplikatsioone ning mõjutas oluliselt palju tootmise ratsionaliseerimist nii ettevõtjate tasandil kui ka riigi mastaabis, siis ainsaks võimaluseks kumuleeruvat maksustamist vältida oli toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. See tähendas tohutute ärimonstrumite loomist, kes ise hankisid toorme, töötlesid selle lõpuni ja realiseerisid ise otse tarbijale. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud aga ikkagi topeltnmaksustamist, sest kaupa oleks koormanud nii seda tootev ja välismaale realiseeriv kui ka sissevedav riik ja tarbiv riik. Kumuleeruv

maksustamine põhjustab kauba hinna moonustumist maksu arvel ja see omakorda moonutaks ettevõtluskeskkonda ning takistaks vaba konkurentsi turul. (Tammert, 2005, lk 256)

Selliste moonutuste elimineerimiseks otsiti aastaid teistsugust maksustamisskeemi. Kõigepealt lepiti kokku, et maksu korjab vaid see riik, kus toimub kauba realisatsioon tarbijale. Rahvusvahelises praktikas realiseeritakse see nii, et kauba importimisel riiki kasseeritakse maks sisse kogu ulatuses ning eksporditavale kaubale tagastatakse tootmisprotsessi käigus tasutud maks kogu ulatuses. (Tammert, 2005, lk 256)

Otsingute käigus on leiutatud ja katsetatud mitmesuguseid maksustamisskeeme. Mitmeastmelise tarbimismaksu rakendussüsteemide kohta on palju näiteid. Näiteks käibemaksu ehk kumuleeruva lisanduva väärtuse maksu korral koormatakse kogu realisatsioon maksuga ja maksu vähendamise võimalused puuduvad. Piiratud lisanduva väärtuse maksu puhul realisatsioonil laekunud maksust lahutatakse sisseostudelt tasutud maksude summa. Kasutatud on ka põhivara ostul tasutud maksu mahaarvamise õiguse piiramist. Seda maksu sai maha arvata vaid amortiseeritava väärtuse ulatuses esmakordselt 1957. aastal Prantsusmaal ning see oli tänapäevase lisandunud väärtuse maksu eelvorm. Viimasena on puhas ehk netoarvestuse ehk tarbimistüüpi lisanduva väärtuse maks. Realisatsioonil laekunud maksust lahutatakse sisseostudelt tasutud maks kogu ulatuses, mingeid piiranguid ei rakendata ning maksusummad võetakse kohe eraldi arvele. Seda meetodit kasutavad kõik OECD riigid (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon) ja ka Eesti. (Tammert, 2005, lk 256)

Lisandunud väärtuse maksu hakkas tootmissfääris esimesena rakendama Prantsusmaa 1954. aastal. Kehtestatud maks ei vastanud käesoleval ajal Euroopa Liidu (EL) liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele. 1968. aastast hakati seda Prantsusmaal rakendama ka teenuste puhul ja kohaliku maksuna jaekaubanduses. Järgnevatel aastatel kehtestasid lisandunud väärtuse maksu ka teised Euroopa riigid: Taani (1967), Saksamaa (1968), Rootsi (1969), Holland (1969), Luksemburg (1970), Norra (1970), Belgia (1971), Austria (1973), Itaalia (1973), Suurbritannia (1973). (Tait, 1988, lk 450) Sellest tulenevalt võib öelda, et Prantsusmaa oli eelkäijaks teistele Euroopa Liidu riikidele, sest seal hakati käibemaksu rakendama teenuste puhul ja kohaliku maksuna jaekaubanduses esimesena.

Käibemaksu puhul on tegemist universaalse tarbimismaksuga, mis hõlmab enda alla kõik tarbitavad kaubad ja teenused millega koormatakse igat müügi etappi, millega vähendatakse maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. On ka muid tarbimismakse peale käibemaksu, millega maksustatakse üksikud kaubad või teenuseliigid. Näiteks nendeks oleks aktsiisid, lõbustusmaks, välismaal oleks näiteks ka kindlustusmaks, kinnisasja võõrandamise maks ning mitmesugused kulutusmaksud. Mõned spetsiifiliste tarbimismaksudega maksustatud kaubad ja teenused on käibemaksust vabastatud. Nendeks on näiteks hasartmängud ja kindlustusteenused. Kuid näiteks aktsiisikaubad maksustatakse käibemaksuga ning aktsiisikaupade puhul aktsiisisumma suurendab käibemaksuga maksustatavat väärtust. (Lehis, 2012, lk 283)

Käibemaks erineb teistest tarbimismaksudest veel sellega, et käibemaks haarab endaga kõiki müügitasandeid ning maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus. Näiteks aktsiiside puhul on tegemist ühetasandilise maksuga ning üldiselt on maksubaas seotud kauba kogusega, mitte kauba väärtusega. (Lehis, 2012, lk 283) Niisiis on käibemaksu puhul tegemist maksuga, mida rakendatakse kõikidele tarbitavatele kaupadele ja teenustele.

Käibemaks on samuti ka objektiivne maks. Selle puhul maksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust, vaid maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ning kauba väärtusest. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja, kuid üksikud erandid on seotud maksuvabastustega impordil. Käibemaksu võib nimetada ka perioodiliseks maksuks. Eestis on käibemaksu periood üldjuhul üks kuu, kuid Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode. Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormust kannab on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ja maksab koos kaubaga toote hinna sees olevat käibemaksu. Et käibemaksu paremini administreerida on maksu maksjaks ja arvestajaks pandud müüja. (Lehis, 2012, lk 283)

Sellist olukorda oleks raske ette kujutada, kus ostja peab kaupluses pärast oma ostude sooritamist läbima veel teise kassa, kus ta peaks ostudelt eraldi käibemaksu tasuma. Kauba hinnale on lisatud käibemaks, mille ostja peab maksma müüjale ning müüjal on õigus küsida ostjalt käibemaksu tasumist. Müüja vastutab riigi ees maksu tasumise eest. Kauba või teenuse turuhinnaks arvestatakse hind, mis sisaldab käibemaksu. Lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teistmoodi kokku lepitud, siis sisaldab lepingus määratud hind käibemaksu. (Lehis, 2012, lk 283)

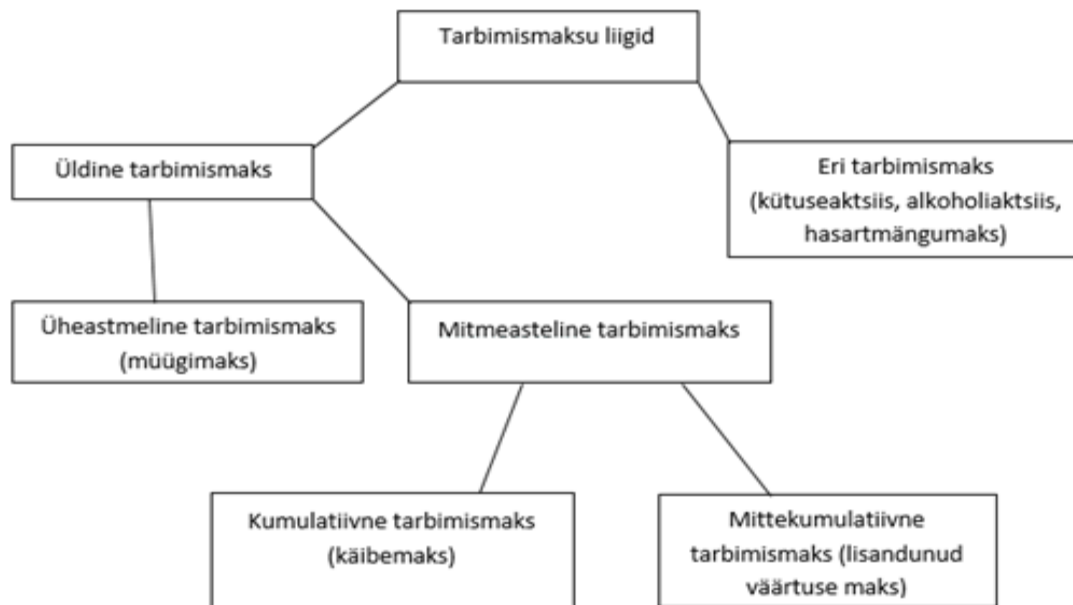
Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks et vabastada ettevõtjad käibemaksudkohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu (inglise keeles *value added tax*, saksa keeles *Mehrwertsteuer*, prantsuse keeles *tax sur la valeur ajoutée*) põhimõttele. (Lehis, 2012, lk 284)

Lisandunud väärtuse maksuga maksustatakse kaupade võõrandamist ning teenuste osutamist, kusjuures maksustamise objektiks on ostetud kaupadele ja teenustele omalt poolt lisatud väärtus. Kuna arvutustehniliselt ei ole võimalik iga kauba ja teenuse kohta eraldi välja tuua kaubale või teenusele lisatud väärtust, sest selline arvestus on väga keerukas, siis arvutatakse lisandunud väärtuse maksu järgmiselt: maksustamisperioodil maksustatavalt käibelt arvestatud maksust arvatakse maha oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste ostmisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks. (Pulk, 2001, lk 6)

Seega üht ja sama kaupa ning teenust ei maksustata mitmekordselt. Iga ettevõtja maksustab enda poolt kaubale või teenusele lisatud väärtust. Kauba ja teenuse lõpptarbija, kes ei kasuta ostetud kaupa ja teenuseid ettevõtluses, ei saa maksu maha arvata ning on seetõttu lisandunud väärtuse maksu koormuse kandjad. Lõpptarbijaks on enamikel juhtudel füüsiline isik, kes ostab kaupa ja teenuseid, samuti riigi ja kohalike omavalitsuse asutused, mittetulundusühingud ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud kaupade ja teenuste osas, mida nad ei kasuta ettevõtluses. (Pulk, 2001, lk 6)

Näide sellest kuidas teenus maksustatakse seal riigis, kus kaupa hakatakse vedama oleks kui Eesti ettevõtja toob Soomest Ikeast mööblit, siis peaks ta ennast Soome käibemaksudkohustuslaseks registreerima ja käibemaksu Soome maksma.

Lisandunud väärtuse maks on tarbimismaks, kuna sisuliselt maksustatakse kaupade ja teenuste tarbimist. Tarbimismaksu liikidest annab ülevaate joonis 1.



Joonis 1. Tarbimismaksu liigid (Pulk, 2001, lk 6)

Käibemaks koormab tarbijat, mitte ettevõtjat. Üldiselt tarbijateks on füüsilised isikud, sihtasutused, mittetulundusühingud, avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Samuti riik ning kohalikud omavalitsused selliselt, kus nad ei müü ise kaupu ja teenuseid. Ettevõtjad valdavalt on ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate puhul nende omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on vaid tehniline võte, mis tegelikult neile maksukoormust ei tekita. Ettevõtjad, kes kasutavad oma sisseostetud kaupu või teenuseid kas otseselt või kaudselt, et toota uusi kaupu või teenuseid, saavad loa, et täies ulatuses sisendkäibemaks maha arvata oma käibemaksukohustusest. (Lehis, 2012, lk 287)

Tarbijaks saab ettevõtjat pidada ainult siis, kui ta hangib ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses. Kui ettevõtjal pole käibemaksuga maksustavat käivet, siis ei teki üldiselt ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Erandjuhtumina on 0% käive või välismaal tekkiv käive, sest Eestist eksporditud kaupu ja teenuseid tarbitakse ja maksustatakse teises riigis ning sisendkäibemaksu tagastamine Eestis on tarvilik topeltnmaksustamise ärahoidmiseks. (Lehis, 2012, lk 287)

Näiteks Eesti maksukohustuslane müüb oma veebilehe kaudu riideid Hollandi eraisikule ja kaup saadetakse neile postiga koju, siis sel juhul on tegemist 0% käibega kuna on eksport.

Käibemaks põhineb neutraalsuse põhimõttel, mille puhul kehtib reegel, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei mängi rolli see kas kauba või teenuse müüja on füüsiline isik, juriidiline isik, resident, mitteresident, eraõiguslik või avalikõiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu sellest, milline on müüja õiguslik vorm. (Lehis, 2012, lk 287)

Seetõttu on käibemaksuseaduses kasutatav ettevõtluse definitsioon erinev teistest seadustest väljatoodud definitsioonidest ning maksukohustus on seatud ka riigiasutustele ja mittetulundusühingutele, kes pakuvad tarbijatele samasuguseid kaupu ja teenuseid nagu äriühingud, kuigi kaupade müügil ja teenuste osutamisel puudub otsene äriine eesmärk. Käibemaks on neutraalne sel juhul, kui käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ettevõtjatel on omavahel kooskõlas. (Lehis, 2012, lk 287) Ehk ühesõnaga neutraalsuse põhimõte seisneb selles, et isikud kel tekib käibemaksukohustus, siis neil peab tekkima ka sisendkäibemaksu maha arvestamise võimalus.

Käibemaksu üheks põhimõtteks on suunata maksukoormus riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine. Sellist põhimõtet nimetatakse sihtkohamaa printsiibiks. Sihtkohamaa printsiip toob välja kuidas käibemaks koormab tarbimist, mitte kaupade või teenuste tootmist. Riigis kus toimub toote sisuline tarbimine, sinna kandub ka maksukoormus. Sihtkohamaa printsiibist tingitult tuleb kauba eksportimisel kasutada nullmäära, see tähendab eksportijad peavad kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu tagastama. Kuid Kaupade ja teenuste import tuleb maksustada. (Kägi & Võimre, 2007, lk 17)

Neutraalse maksustamise põhimõtet järgides peab impordil maksustama kaupu ja teenuseid sarnaselt, kui tegemist on kodumaiste kaupade maksustamisega, vastasel korral kerkivad esile konkurentsimoonutused, mis takistavad ettevõtlust ennekõike rahvusvahelisel tasandil. Paraku praktikas on seda tihti keeruline saavutada. See kehtib just teenuste puhul, mida soetatakse väljastpoolt riiki, kus sõltuvalt infotehnoloogia arengust ning elektrooniliste teenuste omapärast on maksustamist raske administreerida, ilma et see

maksumaksja jaoks ei muutuks mõistusevastaselt koormavaks. (Kägi & Võimre, 2007, lk 17)

Käibemaks on muutunud üha oluliseks elemendiks Euroopa Liidu maksu- ja majandussüsteemis. Käibemaksul on suur roll Euroopa Liidu kaubanduspoliitikas ja see austab Euroopa Liidu põhivabadusi milleks on kaupade vaba liikumine, kapital ja inimesed. Selles kontekstis PwC analüüs näitab, et seal on nihe üldiselt otsesest maksustamisest kuni kaudse maksustamiseni, mis aitab mõlemal vähendada riigieelarve puudujääki ja aitab täita Euroopa Liidu Lissaboni eesmärke, et suurendada tööjõu määra. OECD uuring maksudele ja majanduse kasvule näitab seda, et nihe otseselt maksustamiselt kaudsele maksustamisele hõlmab positiivset mõju sisemajanduse kogutoodangule inimese kohta kuna kaudsed maksud on vähem kahjulikud kui otsesed maksud SKP tõusule. (Lang & Lejeune, 2014, lk 460)

Tuua näide mujalt Euroopas kehtivatest käibemaksumääradest, siis võrreldes Rumeeniat Eestiga, on seal samamoodi kolm erinevat käibemaksu määra. Rumeenias on käibemaksu standardmääraks 24%, mis on kohaldatud maksustatavatele tehingutele, mis ei ole maksuvabad või mis ei kuulu vähendatud maksumääraga tehingute hulka. Samamoodi nagu Eestis on Rumeenias vähendatud maksumäär 9%, mis kehtib muuseumite piletitele, õpikute saatmisele, ajalehtedele ning ravimitele. Viimaseks on Rumeenias 5% käibemaksumäär, mis kehtib sotsiaalelamutele sotsiaalpoliitika osana ning samuti maale kuhu need ehitatud on. (Costuleanu, et.al., 2013, p. 299) Võrreldes Rumeeniat Eestiga saab öelda, et üldiselt erineb see Eestiga selle poolest, et käibemaksu määr on 4% suurem ja seal on kehtestatud 5% käibemaksumäär ka sotsiaalpoliitikale.

Käibemaksuseaduse §-i 3 kohaselt on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, riigi-, valla-, või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane peab maksuma käibemaksu alates maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast. (Käibemaksuseadus, 2003) Maksukorralduse seaduses tähistab mõiste „maksukohustuslane“ nii maksumaksjat kui maksu kinni pidajat. Käibemaksuseaduses

kasutatav „maksukohustuslane tähendab MKS-i mõistes „maksumaksjat“, sest maksu kinnipidamist käibemaksu puhul ei toimu. (Maksukorralduse seadus, 2002)

Käibemaksuseaduse § 3 lõige 6 toob välja erijuhud, kus käibemaksukohustus tekib maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikul. Esimese punkti kohaselt tekib käibemaksukohustus võlgnikul tolliseadustiku tähenduses. Teise punkti alusel maksab käibemaksu maksukohustuslasena registreerimata isik, kes on kogemata enda väljastatud müügiarvele märkinud käibemaksu. Kolmanda punkti kohaselt tuleb tasuda käibemaks igal isikul, sealhuglas ka füüsilisel isikul, kes soetab teisest liikmesriigist uue transpordivahendi. See tähendab seda, et auto ost maksustatakse riigis, kus see registreeritakse ja realselt kasutama hakatakse. Viienda punkti järgi peab maksma käibemaksu kauba omanik tema poolt kauba maksuladustamise lõpetamisel ilma kauba võõrandamiseta. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Käibemaksu objekti saab üldiselt klassifitseerida kaheks – müügikäive, mille sisu on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ning ostukäive, mille sisu on kauba soetamine või teenuse saamine. Käibemaksu tasumise kohustust ostukäibelt nimetatakse pöördmaksustamiseks. See tähendab seda, et ostja tasub käibemaksu müüja eest. Registreeritud maksukohustuslane peab täitma pöördmaksustamise kohustusi täiest mahus, kuid teistel isikutel on pöördmaksustamise kohustus erineva ulatusega, näiteks ainult teenustelt, ainult aktsiisikaubalt või ainult uuelt transpordivahendilt. Eestis tuli pöördmaksustamine esmakordselt kasutusele 2000. aastal siseriiklikult metsamaterjali ja kasvava metsa raieõiguse müügil. Alates 2002. aastast kehetestati pöördmaksustamine välismaalt ostetud teenustele ja 2011. aastast on pöördmaksustamine uuesti kasutusel ka siseriiklikus käibes, kuid nüüd kinnisvara ja metallijäätmete müügi puhul. (Lehis, 2012, lk 296) Pöördmaksustamine on ühesõnaga maksukohustuse ümberpööramine.

Kokkuvõtvalt on käibemaks tarbimismaks, millega maksustatakse kaupade ja teenuste tarbimist. Käibemaksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust, vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest, järelikult on käibemaksu puhul tegemist objektiivse maksuga. Üldjuhul on käibemaksu tarbijateks füüsilised isikud, sihtasutused, mittetulundusühingud, avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Samuti ka riik ning kohalikud omavalitsused, kus nad ise ei müü kaupu või teenuseid. Ettevõtjad on tavaliselt ainult käibemaksu kogujad. Käibemaksu

puhul kehtib sihtkohamaa printsiip, mille põhimõtteks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine. Käibemaks on tarbija suhtes neutraalne.

1.2. Imporditava kauba maksustamine

Import on kauba soetamine väljastpoolt Euroopa liitu ehk kolmandatest riikidest. Importi maksustatakse sama käibemaksuääruga, mis rakendub kauba müügil riigisiselt. Kauba impordi maksustatava väärtuse moodustavad kauba tolliväärtus, kõik maksud mis kuuluvad importimisel tasumisele ning muud kauba transportimisega seotud kulud.

Käibemaksuseaduse kohaselt kasutatakse kauba ja teenuse mõisteid järgmises tähenduses: kaup on asi või loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja. (Käibemaksuseadus, 2003)

Kauba impordi mõiste on toodud KMS-i §-s 6. Kauba import on üksnes ühendusevälise kauba, mitte enam iga välisriigi kauba vabasse ringlusse lubamine. Lisaks käsitatakse KMS-i tähenduses kauba impordina ka kaupade toimetamist Eestisse eriterritooriumidelt, mis on väljaspool ühenduse käibemaksuterritooriumi, kuid samas ühenduse tolliterritooriumi osa. (Elling, 2014, lk 250). Kaup võib Eestisse jõuda ka mitte otse liiduvälisest riigist vaid läbi mõne teise liikmesriigi, kui enne vabasse ringlusse lubamist on kaup olnud mõnel teisel importi edasilükkaval tolliprotseduuril (nt transiit). (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Statistikaameti kohaselt kaupade eksport suurenes 2017. aasta novembris võrreldes 2016. aasta novembriga 8% ja import 9%. Ekspordi ja impordi kasv oli ulatuslik, väike suurenemine toimus enamikus kaubagruppides. 2017. aasta novembris eksporditi Eestist kaupu 1,2 miljardi euro väärtuses ja imporditi Eestisse 1,3 miljardi euro eest. Kaupadest imporditi Eestisse enim elektriseadmeid, transpordivahendeid ning põllumajandussaaduseid ja toidukaupu. Enim suurenes keemiatööstuse tooraine ja toodete, transpordivahendite ning mehaaniliste masinate sissevedu. (Statistikaamet, 2018)

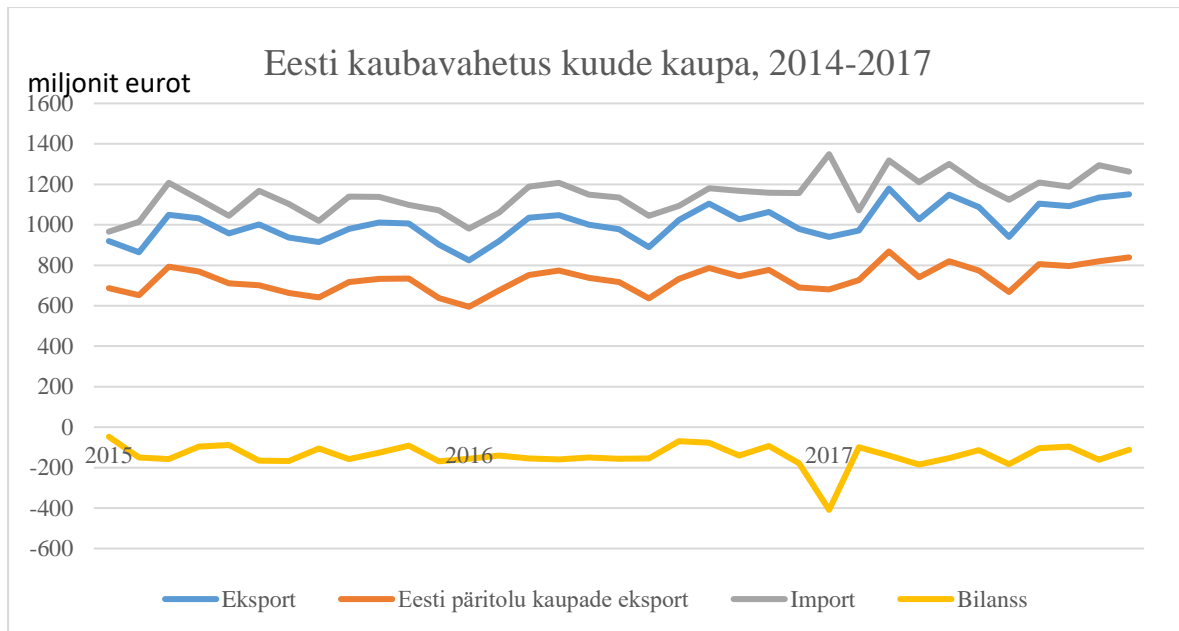


Diagramm 1. Eesti kaubavahetus kuude kaupa, 2015 – 2017. (Statistikaamet, 2018)

Statistikaameti andmetest saab järeldada, et import on 2005. aastast kasvanud 6504, 2 miljonit eurot ja eksport 6659, 1 miljonit eurot. Import ja eksport olid kõige madalamad aastal 2009, kus imporditi 7269, 9 miljonit eurot ja eksporditi 6486,9 miljonit eurot. Joonis kolmel on näha, et import ja eksport tegid peale 2009. aastat suure tõusu ja on siiani kasvamas. (Statistikaamet, 2018)

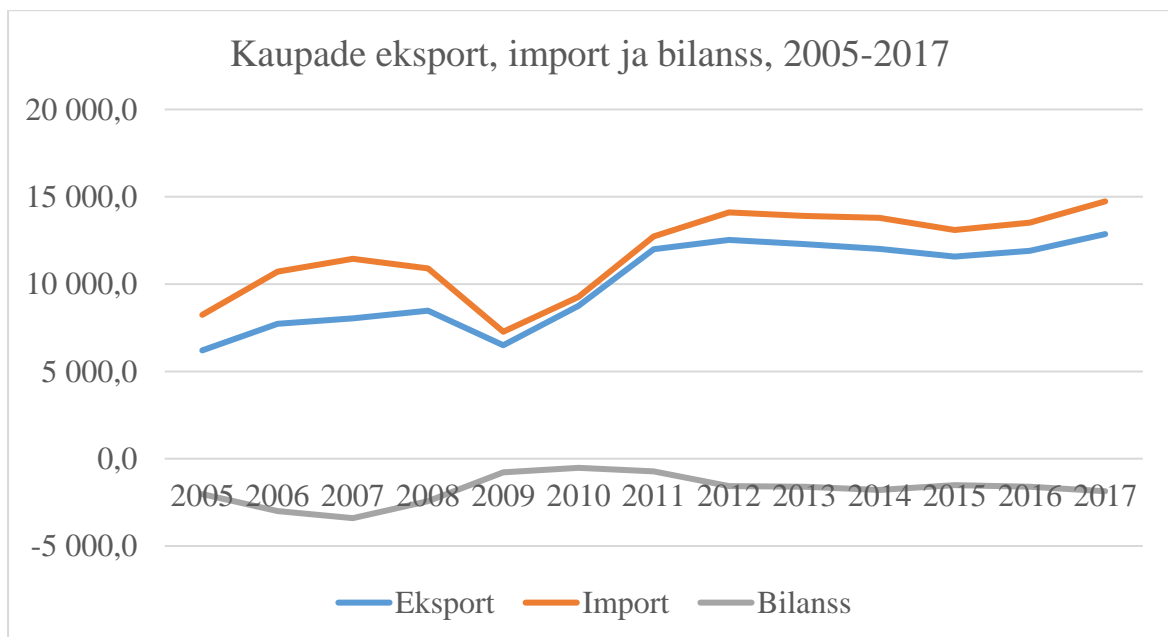


Diagramm 2. Kaupade eksport, import ja bilanss, 2005-2017. (Statistikaamet, 2018)

Kaupa importides võib ettevõtjal tekkida soov deklareerida imporditava kauba hinda tunduvalt madalamana ja sellega hoida kokku maksukulusid. Sellise käitumisega kahjustaks ettevõtja olulisel määral riigi maksutulust ja samaaegselt looks Eesti ettevõtjate suhtes ebaausad konkurentsitingimused, seetõttu on sisseveetavale kaubale võimalikult õiglase hinna määramiseks loodud terve süsteem, mis on sätestatud ühenduse tolliseadustikus. (Elling, 2014, lk 250)

Käibemaksu kogumise ja maksuhaldurile tasumise eest vastutab alati kauba võõrandaja, kuid kaupade ühendusevälisest riigist sissetoomisel tekib olukord, kus võõrandaja ei ole maksukohustuslane. Seepärast tuleb kauba impordil käibemaks tasuda võõrandaja asemel hoopis selle sissetoojal ehk ostjal. (Elling, 2014, lk 250)

Käibemaksuseaduse direktiivi järgi moodustab kaupade impordil maksustatava väärtuse ühenduse kehtivate õigusaktide kohaselt kindlaksmääratud tolliväärtus ja kõik muud impordiga tasutavad maksud, tollimaksud, lõivud ja muud tasud, välja arvatud tasumisele kuuluv käibemaks. (Nõukogu direktiiv nr. 2006/112/EÜ, 2006, lk 22) Samuti kuuluvad maksustatava väärtuse hulka tolliväärtusesse arvamata vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud kuni esimese sihtkohani Eesti territooriumil. Kui veoteenuse kulu on imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka arvestatud, siis on kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused maksustatud nullmääraga. Esmane sihtkoht Eesti territooriumil on kaubaveo saatedokumendile või muule dokumendile, mille alusel kaupa imporditakse, märgitud kohta. Kui seda ei ole märgitud, arvatakse esimeseks sihtkohaks veose esimene laadimiskoht Eesti territooriumil. (Kägi & Võimre, 2007, lk 141)

Käibemaksuseaduse § 13 lõikes 1 sisaldub siiski põhimõte, mille kohaselt juhul, kui tolliväärtus ei sisalda kõiki importimisega seotud kulusid, sealhulgas vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, kuni lõikes 2 defineeritud esimese sihtkohani Eesti või muu liikmesriigi territooriumil, siis tuleb need imporditava kauba maksustatavasse väärtusesse siiski lisada. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017) Maksustatava väärtuse hulka ei arvestata varase maksmise puhul tehtavaid

hinnaalandusi ja soetajale võimaldatud hinnaalandusi ega maksevahendeid, mille ta sai impordi ajal. (Nõukogu direktiiv nr. 2006/112/EÜ, 2006, lk 22)

Käibemaksudirektiivi artikkel 88 ütleb, et kui kaubad on ajutiselt eksporditud ühendusest väljapoole ning reimporditakse pärast väljaspool ühendust teostatud parandustöid, töötlemist, kohandamist, kujundamist või viimistlemist, võtavad liikmesriigid meetmeid tagamaks, et saadud kaupu käsitatakse käibemaksuga maksustamisel samal viisil, kui seda oleks käsitatud siis, kui nimetatud toimingud oleksid aset leidnud nende territooriumil. (Nõukogu direktiiv nr. 2006/112/EÜ, 2006, lk 22)

Siis kui käibemaksuseaduse mõttes tekib kauba import mõnest teisest kui vabasse ringlusse lubamise protseduurist, siis võetakse maksustatava väärtuse määramisel samuti aluseks kauba tolliväärtus, millele lisatakse tolliväärtusesse arvamata kauba importimisega seotud kulud. Näiteks moodustab standardtarkvara importimisel tolliväärtuse üksnes andmekandja väärtus, kuid käibemaksu jaoks on imporditava kauba maksustatav väärtus siiski kogu müügihind ehk sealhulgas ka andmekandja enda väärtus. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017) Käibemaksu seaduse § 13 lõike 7 kohaselt ei arvata käibemaksu imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka. (Käibemaksuseadus, 2003)

Kui reisija on importinud kaupa üle tollimaksuvaba väärtuselise piirmäära, moodustavad imporditud kauba maksustatava väärtuse selle ostuhind ja kõik impordimaksud. Kui kaup, mis on imporditud pärast muu tollikäitlusviisi määramist tolliterritooriumile, siis selle imporditava kauba maksustatav väärtus ei või olla väiksem, kui oleks olnud selle kauba maksustatav väärtus tolliterritooriumile toimetamisele vahetult järgnenud importimisel. (Kägi & Võimre, 2007, lk 141)

See tähendab teisisõnu, et maksustamisele ei kuulu mitte üksnes piirmäära ületav osa kauba maksumusest, vaid kogu kauba ostuhind koos kõigi impordimaksudega. Ostuhinda saab reisija tõendada maksedokumentide alusel. Kui need reisijal puuduvad või toll kahtleb, et kauba deklareeritud väärtus ei vasta tegelikult makstud summale, siis määrab toll kaubale tolliväärtuse teisi ühenduse tolliseadustikus nimetatud tolliväärtuse määramise meetodeid kasutades. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Määruse järgi on teised tolliväärtuse määramise meetodid sätestatud artiklis 74. Nendeks meetoditeks on identse kauba tehinguväärtus ja sarnase kauba tehinguväärtus, mis on liidu tolliterritooriumile ekspordiks müüdnud kui see kaup, mille väärtust määratakse. Samuti on väärtus, mis põhineb ühikuhinnal, millega imporditud kaupa või sarnast kaupa on müüdnud liidu tolliterritooriumi piires kõige suuremas üldkoguses isikule, kes ei ole müüjaga seotud. (Nõukogu Määrus (EL) nr 952/2013, 2013, lk 48-49, 74)

Välistöötlemine on protseduur, mis annab osalise või täieliku tollimaksuvabastuse väljapoole liidu tolliterritooriumi töötlemiseks väljaveetud kauba reimpordil. Reimpordil rakendatakse valmistootele kohaldatakse valmistootele kabanduspoliitilisi meetmeid, välja arvatud juhul, kui tegemist on parandamisega või kui vastavalt päritolureeglitele on kaup säilitanud Euroopa Liidu päritolu. Selleks, et välistöötlemist rakendada on vaja tollilt luba. Välistöötlemise rakendamiseks on lubasid 3 erinevat liiki. Nendeks lubadeks on ühtne luba, tavaline luba ja tollideklaratsiooni alusel antud luba. (Maksu- ja Tolliamet, 2018) Välistöötlemisloa saamiseks tuleb täita teatud tingimused ning sellest olenevalt tekivad loaomanikul ka ettenähtud kohustused.

Välistöötlemise luba saab taotleda tolliterritooriumil asutatud isik, kelle peamine raamatupidamine asub Eestis. Loa taotlemise eeltingimused on, et väljaviidav kaup on valmistootes identifitseeritav, töötlemise arvestus võimaldab tollil teostada järelevalvet või väljaviidavale kaubale ei rakendata eksporditoetusi. Sellest lähtuvalt on loaomanikul ka kohustused. Loaomanik peab tagama kaupade välja ja sisseveo dokumentide korrektse vormistamise ja tollideklaratsioonide nõuetekohase täitmise, ta peab pidama kaupade üle korrektset arvestust, peab tagama impordimaksude õige arvestamise ning asjassepuutuvate andmete muutmisel tolli teavitamise. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Kaup, mis on välistöötlemise protseduuril, selle importimisel moodustavad maksustatava väärtuse töötlemisele lisandunud väärtus ning kõik kauba väärtusele lisandunud laadimis-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud lisaks kõigi impordimaksudega. (Kägi & Võimre, 2007, lk 141) Standardvahetussüsteemi kasutamise korral määratakse asendustoote maksustatav väärtus käibemaksuseaduse paragrahvi lõike 1 sätteid kohaldades, kusjuures see ei või olla väiksem kui väljaveetava kauba maksustatav väärtus. (Käibemaksuseadus, 2003)

Käibemaksuseaduse § 6 lõige 4 kohaselt on Eestis toimub kauba import ka ühenduse tollistaatusega kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa. (Käibemaksuseadus, 2003) Eestile kõige lähim eriterritoorium on Ahvenamaa (Åland Islands). Ahvenamaa ühines Euroopa Liidu territooriumiga täiendava deklaratsiooni alusel, kuid üksnes tolli otstarbel. Seega ei ole Ahvenamaa ELi käibemaksu- ja aktsiisiala osa. (Maksu-ja Tolliamet, 2018)

Kaupade importi käsitlevaid sätteid kohaldatakse kõige enam kaupadele, mis imporditakse Ahvenamaalt Soome või vastupidi. Ahvenamaa maksupiiril tuleb tollile esitada veodokument või arve, sest seda võetakse kui tollideklaratsiooni. Tollideklaratsiooni kinnitamise kuupäevaks loetakse kuupäeva, millal tollile esitati arve või veodokument. Ahvenamaa maksupiiril ei võeta tollimakse. Sel põhjusel ei kinnita toll importkauba tolliväärtust, vaid importija peab ise tolliväärtust hindama. (Vero Skatt, 2018)

Kui kaudne esindaja esitab tollideklaratsiooni, on tavaliselt maksukohustuslane põhiline osapool. Teatavatel juhtudel võib kaudne esindaja olla maksukohustuslane, kes impordib kaupu Ahvenamaa saarte ja Mandri-Soome vahel. Kaudsel esindajal on maksukohustus, kui osapool on füüsiline isik või juriidiline isik, kes ei ole Soome käibemaksu registris. Toll võtab selliste imporditud kaupade eest käibemaksu. Erandid hõlmavad juhtumeid, kus näiteks kauplus Ahvenamaal Soomest pärit kaupade importimiseks tegutseb füüsilisest isikust esindajana näiteks veebipood või muu tarnija firma. Erandkorras deklareeritakse Ahvenamaal Soomest imporditud kaubad maismaal Soome maksustamisperioodi käibemaksudeklaratsioonis, mille käigus tekkis impordimaksu tasumise kohustus. Tavaliselt on tollideklaratsiooni heakskiitmisel kohustus tasuda ja esitada impordi käibemaks. Tollideklaratsioon kinnitatakse deklaratsiooni esitamisel ja kauba läbivaatusel tolli poolt. (Vero Skatt, 2018)

Käibemaks kauba impordilt makstakse ka eriterritooriumilt kauba impordi korral tollis, kuigi ametlikku impordi tollideklaratsiooni isik ei täida, sest tolli eeskirjade mõttes kauba impordi ei toimu. Isik kannab ise andmed kauba impordi kohta tollideklaratsiooni vormile ning maksab selle alusel käibemaksu või deklareerib käibemaksu teatud tingimuste olemasolul käibedeklaratsioonil. Liiduvälise tollistaatusega kauba puhul rakenduvad tavareeglid, kui kaup deklareeritakse Eestis vabasse ringlusse, siis on tegemist kauba impordiga, kui aga kaup säilitab Eestis Liiduvälise tollistaatuse, sel juhul kauba Eestisse

toimetamisel importi ei toimu. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Ühenduseväline riik omab eelkõige tähtsust seoses kauba käibega, kuna just ühendusväliste riikide osas rakenduvad kauba ekspordi ja impordi sätted. Ühenduse liikmesriikide vahelist kaubandust reguleerivad kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise sätted. Ühenduseväliseks riigiks loetakse ka eriterritooriumid, ehk sellised piirkonnad, mis asuvad küll EL-s ja on osa näiteks ühenduse tolliterritooriumist, kuid ei ole osa ühenduse käibemaksuterritooriumist. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017) Kauba toimetamine Eestisse Gibraltarilt on import, kauba soetamine Mani saarel registreeritud maksukohustuselt koos selle toimetamisega Mani saarelt Eestisse aga ühendusesisene soetamine, sest Mani saar ei ole eriterritoorium. (Elling, 2014, lk 251)

Kauba impordil tuleb käibemaks tasuda vastavalt tollieeskirjades sätestatud korrale. Importides kaupa eriterritooriumilt, mis on liidu tolliterritooriumi osa ning mille puhul kauba importimist tolliseadusandluse tähenduses ei toimu, siis esitab isik andmed kauba importimise kohta siiski tollideklaratsiooni vormil ja maksab käibemaksu tollieeskirjades sätestatud korras. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Impordi deklareerimine ning käibemaksu maksmine reeglina toimub tollideklaratsiooni alusel kauba vabasse ringlusse lubamise hetkel või tähtaja pikendamise puhul mõne nädala jooksul. Kauba importija tasub impordikäibemaksu ja saab selle sama summa hiljem käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha arvata, siis kui imporditud kaup sisse toodi ettevõtluse jaoks või maksustatava käibe tarbeks. Sel juhul impordikäibemaksu mahaarvamise puhul täidetakse käibedeklaratsioonis read 5 ja 5.1. (Elling, 2014, lk 256)

Käibemaksuseaduses toimus 2008. aasta alguses muudatus, mis lubab teatud tingimustel vastavatel maksukohustuslastel kauba impordilt käibemaksu arvestada käibedeklaratsiooni alusel. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017) Teiste sõnadega tähendab see seda, et maksustatava käibega ettevõttel ei teki reaalselt maksukohustust kuna arvestatud käibemaksu saab samal käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata ja seda täpselt samuti nagu see töötab praegu kauba ühendusesisesel soetamisel. (Elling, 2014, lk 256)

Käibemaksuseaduse § 38 lõikes 2¹ on öeldud, et maksukohustuslane võib impordi käibemaksukohustust deklareerida käibemaksudeklaratsioonil ainult siis, kui on maksuhaldurit kirjalikult teavitanud ja vastab teatud tingimustele. Maksukohustuslane võib deklareerida enda maksukohustust siis, kui ta on olnud registreeritud maksukohustuslasena järjestikku vähemalt eelnevand 12 kuud, tema eelneva 12 kuu kogukäibest on nullprotsendise käibemaksusumääraga maksustatav käive moodustunud 50 protsenti või ta on esitanud eelva aasta jooksul maksudeklaratsioone elektroonselt. Samuti ei tohi tal olnud tähtjaks esitamata maksudeklaratsioone ja maksuvõlgasid.(Käibemaksuseadus, 2003)

Põhivara importimisel ei tohi maksukohustuslasel olla esitamata maksudeklaratsioone ja maksuvõlgasid eelneva aasta jooksul. Ülejäänud tingimused põhivara importimisel ei kehti. Kui maksukohustuslasel ei ole nimetatud tingimused täidetud, tuleb tal maksuhaldurile tema nõudmisel esitada tagatis. (Elling, 2014, lk 257)

Kokkuvõtvalt imporditavate kaupade maksustamise kohta võib öelda, et kaupade impordil maksustava väärtuse loovad kindlaksmääratud tolliväärtus ja kõik muud impordiga tasutavad maksud, tollimaksud, lõivud ja muud tasud. Maksustava väärtuse hulka ei arvestata käibemaksu. Samuti maksustava väärtuse hulka arvatakse tolliväärtusesse arvamata vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud kuni esimese sihtkohani Eestis. Sel juhul kui reisija ületab imporditud kauba puhul tollimaksuvaba väärtuselist piirmäära, moodustavad kauba väärtuse selle ostuhind ja kõik impordimaksud. Impordikäibemaks tuleb tasuda vastavalt tollieeskirjades sätestatud reeglitele. Import deklareeritakse tollideklaratsiooni alusel kauba vabasse ringlusse lubamise hetkel või tähtaja pikendamise puhul.

2. MAKSUVABA IMPORDI OLEMUS

2.1. Maksuvabalt imporditavad kaubad

Kauba toomine ühendusevälisest riigist Euroopa Liidu territooriumile tavaliselt maksustatakse, kuid Euroopa Liidu direktiivis ja käibemaksuseaduses on sätestatud kaupadele siiski mõningad maksuvabastused. Impordi puhul maksuvabastus tähendab seda, et teatud kaupade importimisel ei lisandu käibemaks ega tollimaks ja reisijatel ei ole kohustust deklareerida kauba impordi käibemaksudeklaratsioonil.

Käibemaksuseaduse § 17 toob välja maksuvaba impordi põhisätted. Selles paragrahvis on sätestatud maksuvaba impordi sätteid kohaldatakse samal määral kui ka eriterritooriumilt imporditavatele kaupadele. Kauba impordi maksuvabastus seisneb selles, et teatud kauba impordi puhul ei tule tasuda käibemaksu ja puudub ka kohustus deklareerida kaup käibemaksudelaratsoonil. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Statistikaameti andmete kohaselt imporditakse Eestisse maksuvabalt kõige rohkem käibemaksuseaduse §-i 17 lõikes 5 välja toodud kaupsid. (Statistikaamet, 2018) See lõige sätestab maagaasi ja elektri-, soojus ja jahutusenergia impordi maksuvabastuse. Nende kaupade käibe ja maksustamise koht on riigis, kus seda tarbitakse või kus on edasimüüja kohta, seetõttu topeltnmaksustamise vältimiseks on nende toodete import Eestise maksuvaba. See tähendab seda, et piiri peal mõõdetud elektri-, soojus- ja jahutusenergia ja maagaasi impordi pealt ei pea maksma käibemaksu. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2009/162/EL kohaselt on tankerite abil imporditava gaasi omadused samasugused, mis gaasijuhtmete kaudu imporditud gaasil ning pärast taasgaasistamist on see samuti mõeldud gaasijuhtmete kaudu transportimiseks. Erapooletuse kaalutlustel tuleks sellepärast kohaldada maksuvabastust impordile, mis toimub tankerite abil, kui gaas pumbatakse maagaasivõrku või tootmisvõrku. (Nõukogu Direktiiv 2009/162/EL, 2009, lk 14) Vastav täiendus viidi sisse ka käibemaksuseadusesse 1. jaanuarist 2011. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Kütuse, maagaasi ja elektrienergia aktsiisivabaks importimiseks ja soetamiseks on vaja aktsiisivabastuse luba. Luba võivad taotleda laevavarustajad, kutselised kalurid, kütusekäitlejad, maagaasi võrguettevõtjad ja elektrienergia tootjad. (Lehis, 2015, lk 422) Aktsiisist on võimalik vabastada ainult see osa elektrienergiast, mille tarbimine on otseselt seotud protsessiga, mis on aktsiisist vabastatud ning aktsiisiga maksustatakse see osa elektrienergiast, mida aktsiisist vabastatud protsessis otseselt ei kasutata. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Diagrammilt 3 on näha et kõige rohkem läbi aastate 2012 – 2017 on maksuvabalt imporditud maagaasi gaasilises olekus ja elektrienergiat. Gaasilises olekus maagaasi imporditi kõige rohkem 2013. aastal väärtuses 232, 6 miljonit eurot. Elektrienergiat on imporditud kõige rohkem 2015. aastal väärtuses 183, 5 miljonit eurot. Veeldatud olekus maagaasi import on olnud väike, kuigi 2017. aastal on see teinud väikse tõusu 32,2 miljoni euroni.

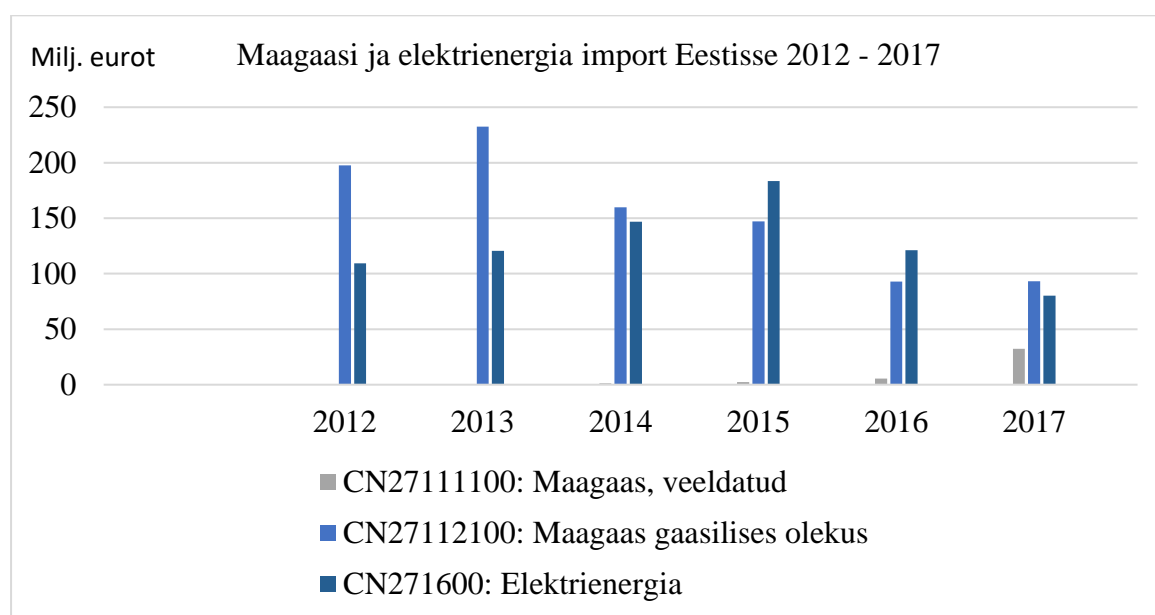


Diagramm 3. Maagaasi ja elektrienergia import Eestisse 2012 – 2017. (Statistikaamet, 2018)

Imporditollimaksuvabastuse direktiiv 2006/112/EU sätestab reegli, et kui kui kodumaised kaubad on maksuvabad, siis peavad ka need samad imporditud kaubad olema maksuvabad. Selleks et saavutada riigisisest tarnimist ja impordi võrdlev maks on vaja välja kuulutada, et kui riigisisene tarnimine on maksust vabastatud, kehtib sama erand ka impordi suhtes.

Impordi maksustamise eesmärk on tagada, et impordi ja kohalike tehingute maksukoormused oleksid sarnased ja see aitab vältida kodumaiste või imporditud kaupade eelistamist. (Bernal, 2015, p. 14)

Samuti imporditakse käibemaksuseaduse §-i 17 alusel maksuvabalt Eesti Panga kulda. Impordi maksuvabastust rakendatakse maksevahendina kasutatavale välisrahale, millel on Euroopa Keskpanga ametlik kurss. Kõik mündid ja rahatähed, mis ei ole enam käibel, kuuluvad maksustamisele või käibemaksust vabastamisele vastavalt käibemaksuseaduse muudele sätetele. Investeeringukullana kasutatavate müntide importi ei maksustata käibemaksuga vastavalt käibemaksuseaduse § 17 lõike 1 punktile 1. See tähendab, et münte mida kasutatakse investeeringukullana on maksuvaba käive. Kõik muud mittekäibel olevad mündid ja rahatähed on maksustatavad kui kaup käibemaksuseaduse tähenduses. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Artikkel Rumeenia fiskaalsüsteemi kohta ütleb, et käibemaksust on vabastatud investeeringukulla tarne, investeeringukulla ühendusesisene soetamine, selle import ning investeeringukulla tehingud, mis on seotud futuuride ja forwardlepingutega. Samuti investeerimiskuldadega seotud vahendusteenused, mida osutavad esindajad, kes tegutsevad teise osaniku nimel ja arvel. (Bostan, 2014, p. 3)

Käibemaksuga investeeringuobjektide maksustamine, sealhulgas investeeringukuld, tooks endaga kaasa käibemaksu kumulatsiooni, sest objekt võib käibida erinevate isikute vahel mitmeid kordi ning seda oleks praktikas väga raske eristada, millal kaup soetatakse edasimüügiks ning millal asutakse seda kaupa tarbima. (Lehis, 2015, lk 350-351)

Käibemaksuseaduse § 17 lõike 1 punkti 4 kohaselt on ka maksumärkide import maksuvaba. (Käibemaksuseadus, 2003) Maksumärk alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse (edasipidi ATKEAS) tähenduses on aktsiisikaubale või selle müügipakendile kinnitatav erilistele turvalisusnõuetele vastav eritunnus, mis tõendab aktsiisi maksmist. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2003) Alkoholi maksumärk on erilistele nõuetele vastav ringikujuline horogramm diameetriga 20mm, millele on kantud unikaalne maksumärgi tähe- ja numbrikombinatsioon. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Maksuvabastust rakendatakse ka sellise kauba impordil, kui kaup paigutatakse viivitamatult maksuladustamisele. Selle sätte aluseks peetakse põhimõtet, et maksuvabastus või nullmäär peaks rakenduma tehingule, mille tulemusena kaup paigutatakse viivitamatult maksuladustamisele. Käibemaksuseaduse §-i 44¹ kohaselt on maksuladu koht, kus toimub maksuladustamine. Maksuladu on laopidaja kasutuses olev hoone, ruum või taraga piiratud valvatav territoorium, mida maksuhaldur on aktsepteerinud maksulaona. Samuti võib kasutada maksuladu aktsiisilaona, kui laopidaja omab luba maksulao kui ka aktsiisilao pidamiseks ja ta peab oma maksuladustatud kaupade suhtes eraldi arvestust. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Oma isiklikus pagasis võib füüsilisest isikust reisija kolmandatest riikidest tuua ühe kalendripäeva jooksul 300 euro väärtuses mittekaubanduslikku laadi kaupa. Lennu ja meretranspordi puhul (välja arvatud eraviisiline lõbulend või eraviisiline lõbusõit merel) on piirnormiks 430 eurot. Kui reisija pagasis leidub tubaka- või alkoholitooteid, siis tuleb lähtuda ATKEAS-es sätestatud piirnorme. (Elling, 2014, lk 253) Sel juhul kui kauba või kaupade ületab antud piirnormi, siis maksustatakse käibemaksuga piirnormi ületava kauba väärtus tervikuna. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Mittekaubanduslikuks saadetiseks saab lugeda kaupa, mis on saadetud ühendusevälise riigi füüsiliselt isikult ühenduses elavale füüsilisele isikule juhuti, mis sisaldab kaupa ainult kaubasaaja või tema perekonnaliikmete isiklikuks kasutamiseks. Selle kauba laad ja kogus ei tohi viidata kaubanduslikule eesmärgile ja mis saadetakse tasuta. (RMP, 2010)

Käibemaksuseaduse §-i 17 lõige 1 punkt 7 järgi on impordikäibemaksust vabastatud reisija isiklikus pagasis ühendusevälisest riigist Eestisse toimetatud tubakatooted ja alkohol alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatuses. (Käibemaksuseadus, 2003) Vähemalt 18 aasta vanusel reisijal on lubatud ühe kalendrikuu jooksul liiduvälisest riigist tuua mitteärilisel eesmärgil 16 liitrit õlut ja 4 liitrit veini ning 2 liitrit muud alkoholi, mille etanolisisaldus on kuni 22 mahuprotsenti või 1 liiter alkoholi, mille etanoolisisaldus on üle 22 mahuprotsendi. Veel on välja toodud ATKEAS-e §-is 24, et kui reisija ületab müügipakendis oleva alkoholi või tubakatoodete väärtuselist või koguselist piirnormi osaliselt, siis maksustatakse aktsiisiga kogu müügipakendis sisalduv aktsiisikaup. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2003)

Samuti on lubatud kombineerida kangeid ja kuni 22%-lise alkoholisisaldusega alkohoolseid jooke, kuid arvestada tuleb sellega, et iga kogus on 100% ja kokku saab tuua 100%. Näiteks võib tuua maksuvabalt 1,5 liitrit kuni 22%-list jooki ja lisaks 0,25 liitrit üle 22%-list jooki. Kui reisija reisib Eestisse sama kalendrikuu jooksul teist korda, siis võib maksuhaldur talle kohaldada täiendavat aktsiisivabastust, kui reisija suudab tõendada, et tema alkoholitoomine on juhuslikku laadi. Reisijad, kes saavad rongi, õhusõiduki või laevaga, siis neile ei rakendata alkoholi ja tubakatoote aktsiisivabastusel piiriületuse sageduste piirangut. (Elling, 2014, lk 254)

Tubakatooteid on lubatud vähemalt 18- aastasel reisijal maksuvabalt tuua 40 sigaretti, 100 sigarillot, 50 sigarit, 50 grammi suitsetamistubakat või 50 grammi närimistubakat. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2003) Samamoodi nagu alkoholi puhul on lubatud ka tubakatooteid kombineerida, arvestades seda, et kogus on 100% ja kokku saab tuua 100%. (Elling, 2014, lk 254-255) Kui müügipakendis olevate tubakatoote kogus ületab väärtuselist või koguselist piiri, maksustatakse aktsiisiga kogu kaup. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2003) Eesti võib tuua näiteks 25 grammi närimistubakat ja peale selle veel 50 sigarillot.

Aktsiisivabalt võib liiduvälisest riigist tuua ka mootorikütust. Reisija võib ühe kalendrikuujooksul esmakordsel sisenemisel tuua tema valduses olevas standardses kütusepaagis olevat mootorikütust või kuni kümme liitrit mootorikütust kütusekanistis. Reisija järgnevatel saabumistel sama kalendrikuu jooksul võib maksuhaldur kütusele rakendada täiendavat aktsiisivabastust sel juhul, kui reisija on eelneva kuue kalendrikuu jooksul mootorsõidukiga Eestisse saabunud kokku kuni kolmel korral ja tema piiriületuse eesmärk ei ole kütuse toomine Eesti. (Elling, 2014, lk 255) Aktsiisivabalt sisse toodud kütust tohib reisija kasutada ainult selles mootorsõidukis, millega kütust veeti. Kütust ei ole lubatud sellest sõidukist välja võtta ega ladustada. Erandjuhtumiks on sõiduki remont, kui kütust võib mootorsõidukist välja võtta. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2003)

Maksuvabalt saab importida ka kaubasaadetisi väärtusega kuni 22 eurot, välja arvatud alkohol, tubakatooted, parfüüm ja tualettvesi ning käibemaksuseaduse § 17 lõike 1 punktides 7,8 ja 10 välja toodud juhtudel. (Elling, 2014, lk 255) Nõukogu direktiivi 2009/132/EÜ artiklis 23 on välja toodud, et maksuvabastust kohaldatakse imporditavale

kaubale, mille koguväärtus ei ületa 10 eurot. Liikmesriikidel on lubatud teha maksuvabastusi kaupadele, mille koguväärtus on üle 10 euro, kuid ei ületa 22 eurot. (Nõukogu Direktiiv 2009/132/EÜ, lk 9, 23) Saadetise väärtuse määramisel ei võeta arvesse saatmiskulusid, vaid määratakse kohe üksnes kauba väärtus. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Näiteks USA-s elav füüsiline isik saadab postiga Eestis asuvale teisele füüsilisele isikule kingituse, mille väärtus on saatedokumentide kohaselt 30 eurot ja kingituse saatekulud on 25 eurot. Saadetisega ei saadeta alkoholi, tubakat, parfüümi ega tualettvett. Kingitus on Eestis asuvale füüsilisele isikule tasuta ja see deklareeritakse suuliselt, sest kauba väärtus on väiksem kui määruse 1186/2009 artiklis 26 sätestatud maksuvaba piirmäär. (RMP, 2010)

Nõukogu direktiivi 2006/79/EÜ kohaselt on ühe eraisiku poolt kolmandatest riikidest teistele liikmesriigis elavatele eraisikutele saadetavad mittekaubandusliku iseloomuga väikesaadetised vabastatud importimisel käibemaksus ja aktsiisimaksust, aga juhul kui saadetised sisaldavad kaupa koguväärtusega kuni 45 eurot. Selle alla kuuluvad ka isiklikuks tarbimiseks mõeldud kohvi kuni 500 grammi või 200 grammi kohviekstrakti. Samuti ka 100 grammi teed või 40 grammi tee-ekstrakti. (Nõukogu Direktiiv 2006/79/EÜ, 2006, lk 16)

Kui isik soovib maksuvabastust kaasavara, pulmakingituste ja majatarvete impordilt seoses abiellumisega, siis tuleb arvestada mõningate tingimustega. Nõukogu määruse nr 1186/2009 kohaselt võib imporditollimaksuvabalt importida isiklike asju, mille on pärimise teel omandanud ühenduse tolliterritooriumil alaliselt elav füüsiline isik. Isiklike asjade all mõeldakse mis tahes asju, mis on ette nähtud asjaomaste isikute isiklikuks kasutamiseks või nende majapidamisvajaduste rahuldamiseks. Maksuvabastust ei kohaldata alkoholitoodetele, tubakatoodetele, kommertsveokitele, seoses erialaga vajalikele esemetele, toorainevarudele, elusloomadele ja põllumajandustoodete varudele. Maksuvabastust kohaldatakse ainult isiklike asjade suhtes, mis lubatakse vabasse ringlusse kahe aasta jooksul pärast kuupäeva, millal asjaomasele isikule läheb üle omandiõigus nendele asjadele. (Nõukogu Määrus (EÜ) nr 1186/2009, 2009, lk 26)

Käibemaksuseaduse § 17 lõige 3 sätestab käibemaksuvabastuse kahele erinevale

kategooriale. Üheks kategooriaks on raamatukogule või koolile saadetud raamatud, perioodilised väljaanded või muud teavikud. Muudeks teavikuteks võivad olla näiteks elektroonilise andmekandjaga raamatud. Teiseks kategooriaks on konfiskeeritud või võltsitud tooted, mis seaduse alusel antakse mõnele tervishoiuteenust osutavale asutusele. Hooldekandeaasutusele või kohale omavalitsusüksusele. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Nõukogu Määruse (EMÜ) nr 2913/92 kuuenda jaotise teine peatükk sätestab, et imporditollimaksudest on vabastatud see kaup, mida on kolme aasta jooksul eksporditud ja hiljem re-imporditud. Kuid maksuvabastust võib kohaldada ainult siis, kui on täidetud eelnimetatud määruse kuuenda jaotise teises peatükis sätestatud tingimused. (Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92, 1992, lk 78)

Käibemaksuseaduse § 17 lõige 2¹ sätestab, et käibemaksuvabalt võib importida ka sellist kaupa, mis transporditakse kohe pärast importimist teise liikmesriiki, teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Kauba transporti teise liikmesriiki mõistetakse kauba ühendusesisese käibena. Kui importija soovib maksuvabastust, siis ta peab ta peab tollile tõendama kavatsust toimetada kaup teise liikmesriiki ja pärast kauba toimetamist teise liikmesriiki esitama tollile dokumendid, mis tõendavad ühendusesisest käivet. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017) Seda protseduuri nimetatakse üldiselt tolliprotseduuriks 42.

Kokkuvõtvalt maksuvabalt imporditavatest kaupadest saab öelda, et impordi puhul teatud liiki kaubad on käibemaksuvabad ja neid ei ole vaja deklareerida käibemaksudeklaratsioonil. Maksuvabalt võib importida näiteks Eesti panga poolt imporditavat kulda, viivitamata maksuladustamisele suunavat kaupa, maksumärke, Euroopa Keskpanga vahetuskurssi omavaid rahatähti või münte, reisija isiklikus pagasis olevaid tubaka või alkoholitooteid ning mittekaubanduslikku laadi kaupasad teatud piirmääradeni. Samuti on maksuvaba maagaasi, elektri, soojus ja jahutusenergia import. Veel on võimalik suunata kaup tolliprotseduurile 42 ehk käibemaksuga ei maksustata selliste kaupade importi, mis toimetatakse pärast importi kohe teise liikmesriigi maksukohustuslasele.

2.2. Käibemaksuvaba impordiga seotud probleemid

Maksuvaba impordi puhul on tegemist laia valdkonnaga ning sellest tulenevalt esineb ka probleeme. Selleks, et saada teada maksuvaba impordiga seotud probleeme ning milliseid lahendusi pakuti välja nende probleemide lahendamiseks on intervjueritud selle valdkonnaga tegelevaid Maksu- ja Tolliameti ametnikke ning uuritud antud teemaga seonduvaid allikaid. Kõik ametnikud olid oma ala spetsialistid. Ametnike vastuseid kasutatakse vastavalt intervjuu läbiviimise ajale, alustades varasemast „Ametnik 01“ ning lõpetades hilisemaga „Ametnik 04“.

Intervjuu läbiviimiseks kasutati kvalitatiivset andmekogumismeetodit poolstruktureeritud intervjuu. Poolstruktureeritud intervjuus on küsimused kõikidele intervjueritavatele ühesugused, kuid ei anta ette küsitletavatele vastusevariante ja intervjueritav võib vastata enda sõnadega. (Eskola & Suoranta, 2003, lk 86) Intervjueritavateks olid kaks Maksu- ja Tolliameti juhtivinspektorit ja kaks peaspetsialisti.

Ametnike vastuste põhjal saab väita, et üheks kõige suurimaks ning aktuaalsemaks probleemiks on maksuvaba impordi puhul alla 22 eurosed saadetised, millele rakendatakse maksuvabastust. Maksuvaba impordiga seotud probleemide väljaselgitamine on kindlasti üks kõige kergem osa, kuid nende probleemidele lahenduse leidmine ja nende lahenduste rakendamine tundub raskem.

Esimesest intervjuust selgus, et üheks põhiliseks küsimuseks on ettevõtjate poolt toodav kaup Eesti. Ettevõtjad toovad massina kaupa Eesti ning soovivad sellepealt saada käibemaksuvabastust. Nende probleemiks on see, et nad peavad selle kauba koheselt edasi toimetama lõppsaajale, kuid sageli tekib olukord, kus ettevõtjad tahavad, et see kaup ootaks niiõelda oma aega. Kui ettevõtjad transpordivad näiteks Hiinast suurel hulgal kaupa Eesti, siis tuleb tellija ning see võetakse kohe maksuvabalt laost välja. See on põhiline probleem ettevõtjate silmis ning millega nad praegusel ajal kõige rohkem survestavad. (Vastaja 01, 2018)

Ka teine intervjueritav vastas, et põhiliseks küsimuseks on selline maksuvaba import, mille puhul rakendatakse tolliprotseduuri koodiga 42 ja millele järgneb kauba ühendusesisene käive. (Vastaja 02, 2018) Euroopa kontrollikoja eriaruandes nr. 13 on välja

toodud, et kontrollikoja poolt tehti audit ning selle eesmärgiks oli anda hinnang, kas tolliprotseduuri 42 kontrolli ja sellega seotud protsessidega hoitakse ära ja avastatakse käibemaksust kõrvalehoidumist. Protseduur 42 alusel imporditavate kaupade puhul on ohuks see, et neid ei maksustata impordiliikmesriigis või neid tarbitakse sihtliikmesriigis nii, et nende pealt käibemaksu makstaks. Sellega kaasneb liikmesriikidele käibemaksutulu kao oht. (Euroopa kontrollikoda, 2011, lk 7)

Üks väljamõeldud näide protseduuri 42 väärkasutusest oleks selline. Väljapoolt Euroopa Liitu imporditakse Eesti tolliprotseduuri 42 alusel 6,6 miljonit eurot maksev jaht, kinnitusega see kohe Saksamaale toimetada. Mõne aasta pärast kontrollib Eesti toll jahti oma territooriumil ja avastab, et logiraamatu andmetel ei ole see kunagi Saksamaale jõudnud. Saksamaa maksuhalduri saadetud teave näitab, et jahti deklareeritud omandaja selles liikmesriigis ei ole käibemaksu tasunud. Eestis maksmata jäetud käibemaksu summa on 1,3 miljonit eurot. (Euroopa kontrollikoda, 2011, lk 11) See on üks konkreetne näide sellest kuidas toimub tolliprotseduuri 42 väärkasutamine ning millised probleemid sellega võivad esineda. Sellest näitest võib veel järeldada seda, et üsna lihtne on teha petuskeem ning sellega käibemaksuvabalt importida kaupa.

Auditi käigus kontrollikoda avastas, et tolliprotseduuri 42 rakendamine on põhjustanud suurt saamata jäänud tulu. Kontrolli tulemustele toetudes oli saamata jäänud ekstrapoleeritud tulu summa 2009. aastal ligikaudu 2200 miljonit eurot, millest 1800 miljonit eurot jäi saamata seitsmes auditeeritud liikmesriigis ja 400 miljonit eurot oli saamata jäänud 21 valimisse kuulunud importkaupade sihtliikmesriigis. See kõik moodustas 29% käibemaksust, mida oleks pidanud kohaldama kaupade maksustatavale kogusele juurde, mida 2009. aastal neis seitsmes kontrollitud Euroopa Liidu liikmesriigis oli protseduuri 42 alusel imporditud. (Euroopa kontrollikoda, 2011, lk 7) Sellest tulenevalt võib öelda, et selles seitsmes liikmesriigis tehtud kontrolli põhjal oli käibemaksust saamata jäänud tulu väga suur. Kui vaadata kogu ELi tervikuna võib see summa olla mitu korda suurem.

Sellele probleemile lahenduseks on Euroopa Liidu kontrollikoda komisjonile välja toonud mõned punktid. Komisjon peaks esmalt muutma tolliseadustiku rakendussätteid, et ettevõtjatel oleks kohustuslik käibemaksuvabastuste põhilandmed esitada tollile. Tuleks julgustada nõukogu võtma vastu otsust käibemaksudirektiivi muutmise ettepanekule, mille

järgi peaks importija ühismeelselt kaubasaajaga vastutama käibemaksust kõrvalehoidumise eest sihtliikmesriigis. Üheks lahenduseks oleks veel, et liikmesriikides elektroonilistes tollivormistussüsteemides kontrollitakse automaatselt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbreid või esitada ettepanek luua tolliprotseduuri 42 alusel tehtavaid riskantseid tehinguid puudutav automaatne teabe vahetamiseks mõeldud süsteem, mis oleks impordiliikmesriigi tolli ja sihtliikmesriigi maksuhalduri vahel. (Euroopa kontrollikoda, 2011, lk 8) Ilmselt oleks kõige tõhusam nõukogu otsus muuta käibemaksudirektiivi, sest see sätestaks konkreetselt ära importija ja kaubasaaja kohustused ning õigused.

Kolmanda intervjuueritava vastuste põhjal saab öelda, et nende osakond tegeleb just 22 euroste saadetiste käibemaksuvabastusega igapäevaselt. Nende ülesandeks on teha lennumanifestides riskianalüüsi alla 22 eurostele saadetistele. Kaubad mille puhul tekib kahtlus nende tolliväärtuses jäetakse tollikontrolli alla ja küsitakse dokumente, mis tõendaksid kaubaväärtust. 30 % saadetistest läheb kohe deklareerimisse, sest nende summa ületab 22 euro piirmäära. (Vastaja 03, 2018) Selle põhjal saab väita, et alla 22 euro piirmäära tellitavaid kaupaid on tunduvalt rohkem, sest internetikaubandus on muutumas iga aastaga ainult populaarsemaks ja on oluline leida millised kaubad ikka saavad maksuvabastuse ja millised mitte.

Kolmas vastaja tõi veel välja selle, et põhilised küsimused millega nende poole pöörduakse on veel sellised, kus isikud soovivad käibemaksuvabastust maha unustatud asjadele. Näiteks hotelli või lennujaama unustatud isiklikud asjad (telefon, laptop, jope jne). Veel toodi selle intervjuu käigus välja, et probleemid tekivad saatja poolt esitatud andmetega. 98% juhtudel on lennutranspordiga saabuvatel kaupadel kaasas madaltatud hinnaga arved. Ametniku arvates oleks lahenduseks see, kui saatja paneks internetipoest otse kaasa tellimuse kinnituse, mida saaks ka hiljem kontrollida. (Vastaja 03, 2018) Ametniku vastuste põhjal võib järeldada, et praktiliselt kõik lennukiga saabuvad kaubad on saatja poolt pandud teele madaltatud hinnaga. Veel on probleemiks see, et sageli pannakse saadetisele juurde, et tegu on kingitusega, mis vabastab tollimaksudest. Selle lahenduseks oleks arve saatmine koos saadetisega.

Viimase intervjuueritava vastustest tulid ka välja probleemid kaubasaadetistega. Põhilised küsimused millega nende poole pöörduakse on küsimused kauba tellimise kohta.

Praktiliselt küsitakse millisest summast saab käibemaksuvabastust ja millisest summast mitte. Tellitud kauba puhul hakkab käibemaksuga maksustamine alates 22 eurost ning eraisiku poolt saadetud saadetised sealhulgas kingitused 45 eurost. Ka sellest intervjuust selgus, et põhilised probleemid on saadetiste vale väärtusega. Palju on selliseid saadetisi, kus pakile on märgitud väärtuseks 30 eurot, aga arvele on hoopis märgitud kauba väärtuseks 20 eurot ning saatekulu on 10 eurot. Sellisel juhul vabastatakse saadeti käibemaksust. Lahenduseks töi ametnik välja 2021. aastal kehtima hakkav 22 euroste saadetiste maksuvabastuse kadumise, kus kõik saadetised maksustakse nullist. (Vastaja 03, 2018)

Euroopa Liidu Nõukogu võttis 5. detsembril 2017. aastal vastu uued õigusnormid millega muudetakse käibemaksukohustuste täitmine veebiettevtõtjate jaoks tunduvalt lihtsamaks. Uute õigusnormide eesmärk on hõlbustada käibemaksu kogumist kaupadelt ja teenustelt, mida tarbijad ostavad interneti teel. Uute õigusnormidega kaotatakse erand, mis kehtis siiaaani Euroopa Liitu imporditavatele saadetistele väärtusega alla 22 euro. Käibemaksuvabalt imporditakse Euroopa Liitu ligikaudu 150 miljonit väikesaadetist ja praegust süsteemi on võimalik kuritarvitada. Kuigi ettevõtjad peavad käibemaksu tasuma olenemata kaupade väärtusest, kehtib imporditavatele kaupadele erand ja seetõttu hinnatakse tihti need kaubad alla tegeliku maksumuse. (Euroopa Ülemkogu, 2017) Uus õigusnorm loob kindlasti parema süsteemi ning muudab kaubasaadetiste maksustamise tunduvalt lihtsamaks.

Äripäeva andmetel vastutab direktiivi muudatuse kohaselt käibemaksuga seonduva eest veebiplatvormid nagu näiteks Amazon, Ebay või Alibaba, mitte üksik platvormi vahendusel müüja. Oleks aus kui kõigile kehtiksid ühesugused reeglid. Selles valguses on väga hea, et võetakse vastu väikesaadetiste kolmandatest riikidest importimisel kehtiva käibemaksuvabastuse kaotamine kuni 22 eurostelt kaupadelt, mis on seadnud Euroopa Liidu sisesed müüjad kehva olukorda. (Äripäev, 2017) Kuid uus direktiivi muudatus võib mõjuda ka teatud mõttes halvasti. Seda just väiksematele e-poodidele.

Küsimus tekib sellega kuidas Eestis olevad e-poed, kelle Euroopa Liidu sisene piiriülene käive ületab 10 000 eurot, hakkavad toime tulema investeeringutega, et viia oma arveldus eri riikide käibemaksusüsteemidega vastavusse. Näiteks Itaalias asuv inimene soovib Eesti e-poest tellida kaupa, siis uue muudatuse järgi tuleks Eesti e-poel tellimusele rakendada

Itaalias asuva inimese asukohariigi käibemaks. Kui Eestis asuva e-poe müügitulu on alla 100 000 euro aastas, piisab Itaalias asuva inimese asukohariigi tuvastamiseks vaid ühest tõendist. Selleks tõendiks võib olla näiteks füüsiline aadress kauba kohaletoimetamiseks. Kui aga e-poe müügitulu on üle 100 000, siis sel juhul tuleb asukohariik tuvastada vähemalt kahe tõendi põhjal. Arvestades, et keskmised Eesti e-poodid teenivad ligikaudu 64 000 eurot, siis võib muudatustega kaasnev halduskoormus olla väikestele e-poodidele ebaproportsionaalselt suur. (Äripäev, 2017) Selle põhjal saab öelda, et uute õigusnormidega võivad kaasneda ka mõningad negatiivsed tagajärjed, mis raskendavad väikeste e-poodide tegevust.

Kuid Omniva juhatuse liikme Ansi Arumeele sõnul loob e-kaubanduse käibemaksumuudatus turul õiglasemad tingimused just eelkõige e-kaupmeeste jaoks ning kliendi ostukogemus sellest keerulisemaks ei muutu. Tema sõnul ei tähenda uus muudatus kindlasti seda, et iga paarieurost pakki peab nüüd klient deklareerima hakkama. Uue muudatuse eesmärk on muuta klientide ostukogemus võimalikult lihtsaks ja mugavaks. Uus käibemaksusüsteem võimaldab lisada käibemaksu hinna sisse juba välismaises e-poes. See tähendab seda, et olukord muutuks kliendile ainult mugavamaks, sest igasugune kliendipoolne käibemaksu deklareerimine Eestis kaoks ära ka kallimate kaupade puhul. (Logistikauudised, 2017) Ansi Arumeele sõnadest saab järeldada seda, et uue käibemaksumuudatusega e-kaubandus Eestis ei vähene, vaid hoopis võib kliendile mugavamaks muutuda, sest kliendid ei pea enam ise käibemaksu deklareerima.

Teise intervjuu käigus MTA peaspetsialist rääkis, kuidas tuleks käibemaksu deklareerida maksuvaba impordi korral. Intervjuust selgus, et kuna käibedeklaratsioonil ei deklareerita imporditud kauba maksustatavat väärtust, millelt on arvatud importimisel tasumisele kuuluv käibemaks, siis maksuvaba impordi ei deklareerita käibedeklaratsioonil. Aga kui importimisel tuleb käibemaksu maksta ja kaup imporditakse käibemaksuga edasimüügiks või kasutatakse seda mingil muul viisil oma maksustatava käibe tarbeks, siis deklareeritakse käibedeklaratsioonil importimisel tasumisele kuuluv käibemaks mahaarvatava sisendkäibemaksuna. Seega maksuvaba impordi korral ei ole midagi deklareerida. (Vastaja 02, 2018)

Esimesest intervjuu käigus ametnik rääkis veel kahest probleemist, mis kaasneb maksuvabastustega kauba impordil. Üheks probleemiks on see, et maksuvabastus on

piiratud ning arvestades seda, et internetikaubanduse puhul on inimestele kiirus väga oluline. Inimestel on internetikaubanduse puhul valida kaks teed. Nendeks on kas kiirus ja raha ehk siis saada kätte kaup kiirelt ja maksta selle eest raha või aeglane ja tasuta. Ehk siis viimase näite puhul on tegemist saadetiste maksuvabastusega. Kuid probleemid tekivad siis, kui inimesed tahavad saada kaupa kätte kiirelt ja maksuvabalt. (Vastaja 01, 2018) Selle probleemi lahendaks ära 2021. aastal kehtima hakkav uus käibemaksumuudatus, mis kaotab ära 22 euroste saadetiste käibemaksuvabastuse.

Teine probleemne aspekt, mis selgus esimesest intervjuust on reisijate üle silla reisimine, mis puudutab just Narva piiripunkti. Narva piiril tegutsevad sellised isikud, kes käivad Eesti ja Venemaa vahet 10-20 korda päevas ning nende eesmärgiks on kaupa vedada. Kaup mida need isikud Eesti toovad lähevad kohe Narva poodidesse või turule müügile. Ametniku sõnul ei ole nende isikute puhul tegemist ei reisijate ega saadetisega, vaid neid nimetatakse niiöelda „tassijateks“. See on Narva piiril hetkel probleemiks ja siamaani pole nende isikutega midagi tehtud, sest kui nad veavad kaupa 22 euro väärtused, siis võetakse seda kui maksuvaba saadetist ja on käibemaksuvaba. Kuid see pole päris õige, sest tegemist on ikkagi kaubandusliku kogusega. (Vastaja 01, 2018) Kui isik käib päevas ühekorra ja tuleb kaubaga alla 22 väärtuse, siis see oleks õige, kuid probleem ongi selles, et need isikud käivad päevas mitmeid kordi kaupa toomas.

Praegu võetakse reisijaid kui saadetisi, kuid see tuleks ära lõpetada. Ametniku sõnul oleks lahendus tassijate probleemile see kui kaup alates 0 eurost alates maksustada Narva piiril. Kuigi Maksu- ja Tolliametile tähendaks see suurt tööd. (Vastaja 01, 2018) Kuigi tassijaid võetakse kui maksuvaba saadetist on käibemaksuseaduses öeldud, et reisija võib mittekaubanduslikku laadi kaupa tuua Eesti kolmandast riigist 300 euro väärtuses. Kui kauba või kaupade koguväärtus ületab seda nimetatud piirnormi, kuulub käibemaksuga maksustamisele piirnormi ületava kauba väärtus tervikuna. (Käibemaksuseadus, 2003) Kui võtta tassijate päevas toodud kogus, siis see ületaks ilmselt ka 300 euro väärtuse piirnormi. Sellest tulenevalt võib öelda, et ametniku öeldud lahendus maksustada kaup alates 0 eurost oleks kõige efektiivsem.

Probleeme esineb veel kuld ja hõbemüntide maksuvaba impordiga. Teisest intervjuust selgus, et kui isik soovib importida hõbemüntide käibemaksuvabalt, siis peab tegemist olema müntidega, mis on väljaandnud riigis seaduslikuks maksevahendiks ja mille nimiväärtus

on eurodes või sellises valuutas, millele Euroopa Keskpank on kehtestanud ametliku vahetuskursi. Sellised mündid on näiteks Austrias väljaantud hõbemündid. (Vastaja 02, 2018)

Probleemid tekivad sellega, et kõik mündid ei ole importimisel käibemaksust vabastatud. Palju on probleeme sellest arusaamisega, milliseid münte saab käibemaksuvabalt ja milliseid mitte. Suurt rolli mängib see asjaolu, et müntide maksuvabastuse rakendamise põhimõtteid ja seadusepunkti on pärast jõustumist muudetud ning käibemaksuvabastuse objekti on kitsendatud. (Vastaja 02, 2018) Kui hõbemüntidel puudub Euroopa Keskpanga vahetuskurss, siis on nende import, ühendusesisene käive ning müügikäive maksustatud tavaliselt. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) Sellest lähtuvalt võib öelda, et Euroopa Keskpanga vahetuskursi olemasolu müntidel, mida imporditakse määrab ära kas need on maksuvabad või mitte.

Intervjuust selgus, et palju on küsitud Mehhiko ilma nimiväärtuseta Libertad hõbemüntide kohta. Üldiselt on hõbemüntide puhul põhimõte, et kui kui see on riigis, kus see välja anti käibelolev seaduslik maksevahend ning Euroopa Keskpank on andnud ametliku vahetuskursi, siis käsitletakse sellist hõbemünti maksevahendina, mitte kaubana ning see on maksuvaba. Kuid kui hõbemündil ei ole nimiväärtust ning münti väärtuse moodustab selles sisalduv hõbeda väärtus, siis loetakse selline münt investeerimishõbedaks ning maksustatakse kui kaupa ehk 20% maksumääraga. (Vastaja 02, 2018)

Üheks selliseks näiteks ongi Mehhiko Libertad hõbemündid, millele kehtestatakse iga päev Mehhiko Keskpangas väärtus hõbeda kursi alusel. Kuigi need on Mehhikos seaduslikud maksevahendid, siis tegelikult nendega poest midagi osta ei saa, sest neil ei ole kindlat nimiväärtust. (Vastaja 02, 2018) Näide Mehhiko Libertad hõbemüntidest annab järelduse, et probleemid tekivad seetõttu et neil on küll määratud kurss hõbeda väärtuse alusel Mehhiko Keskpanga poolt, aga neid ei saa siiski maksuvabalt importida sellepärast, et neil puudub siiski kindel nimiväärtus.

Maksu- ja Tolliameti poolt on maksustatud mündid, mis ei ole enam käibel või ei ole kunagi käibel olnud ehk mis ei ole seaduslikud maksevahendid või mille nimiväärtus on valuutas, mis ei ole Euroopa Keskpanga poolt vahetuskursiks määratud. Erandiks on

investeeringukuld, mille käive, import ja ühendusesisene soetamine on maksuvaba. (Vastaja 02, 2018)

Kokkuvõtvalt on probleeme, mis esinevad käibemaksuvaba impordiga palju. Põhilised probleemid esinevad kaubasaadetistega. Lahendus probleemidele, mis esinevad kaubasaadetistega oleks 2021. aastal kehtima hakkav muudatus, millega kaotatakse väikesaadetiste käibemaksuvabastus. Veel leiti, et probleemiks on selline maksuvaba import, mille puhul rakendatakse tolliprotseduuri koodiga 42. Kontrollikoja andmetel on tolliprotseduuri 42 rakendamine on põhjustanud Euroopa Liidus suurt saamata jäänud tulu. Samuti esinevad probleemid müntide impordil ning reisijatega, kes Narva piiril veavad kaupa Venemaalt Eesti. Kuld ja hõbemüntide maksuvaba impordi puhul on suur roll asjaolul, et müntide maksuvabastuse rakendamise põhimõtteid ja seadusepunkti on pärast jõustumist muudetud ning käibemaksuvabastuse objekti on kitsendatud. Narva piiri puhul oleks lahenduseks kaup alates 0 eurost alates maksustada. Paljudele probleemidele on lahendused olemas, kuid nende rakendamine on tunduvalt keerulisem.

KOKKUVÕTE

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et kaubavahetus ühendusevaliste riikidega on suurenenud ja sellest tulenevalt tuli inimesi teadvustada millistele kaupadele ja teenustele kehtestatakse maksuvabastused. Maksuvaba impordi teema on väga lai ning sellega seoses esinevad ka probleemid, mis vajaksid selgitamist ja lahendusi.

Teema uudsus oli see, et seni pole Sisekaitseakadeemias sellist teemat teadustöö raames uuritud ja seetõttu tuuakse välja maksustatava ja maksuvaba impordi erinevused. Samuti uuriti ametnike vastuste põhjal millised on probleemsed aspektid seoses käibemaksuvaba impordiga.

Lõputöös käsitletav probleem seisnes selles, et maksustatava impordi kõrval ei pruugi reisijad teada kuidas toimub maksuvaba kauba impordi deklareerimine. On oluline teadvustada inimestele milliste kaupade puhul on import maksuvaba ja milliste puhul mitte. Samuti võib probleeme tekitada maksuvaba impordi deklareerimine käibemaksudeklaratsioonil ning tuleks teadvustada millised nõuded kehtivad maksuvabalt imporditavale kaubale. Viimasena tuuakse välja probleemid, mis kaasnevad maksuvaba impordiga.

Töö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksuvaba impordi põhimõtteid ning tuua välja käibemaksuvaba impordiga seotud probleemid.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaks on tarbimismaks, millega maksustatakse kaupade ja teenuste tarbimist. Käibemaksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust, vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest, järelikult on käibemaksu puhul tegemist objektiivse maksuga. Üldjuhul on käibemaksu tarbijateks füüsilised isikud, sihtasutused, mittetulundusühingud, avalikõiguslikud juriidilised isikud. Samuti ka riik ning kohalikud omavalitsused, kus nad ise ei müü kaupu või teenuseid. Ettevõtjad on tavaliselt ainult käibemaksu kogujad. Käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa printsiip, mille põhimõtteks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine. Käibemaks on tarbija suhtes neutraalne.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade imporditava kauba maksustamise kohta. Kaupade impordil maksustava väärtuse loovad kindlaksmääratud tolliväärtus ja kõik muud impordiga tasutavad maksud, tollimaksud, lõivud ja muud tasud. Maksustava väärtuse hulka ei arvestata käibemaksu. Samuti maksustava väärtuse hulka arvatakse tolliväärtusesse arvamata vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud kuni esimese sihtkohani Eestis. Sel juhul kui reisija ületab imporditud kauba puhul tollimaksuvaba väärtuselist piirmäära, moodustavad kauba väärtuse selle ostuhind ja kõik impordimaksud. Impordikäibemaks tuleb tasuda vastavalt tollieeskirjades sätestatud reeglitele. Import deklareeritakse tollideklaratsiooni alusel kauba vabasse ringluse lubamise hetkel või tähtaja pikendamise puhul.

Kolmanda uurimisülesande eesmärk oli anda ülevaade maksuvabalt imporditavatest kaupadest. Impordi puhul teatud liiki kaubad on käibemaksuvabad ja neid ei ole vaja deklareerida käibemaksudeklaratsioonil. Maksuvabalt võib importida näiteks Eesti panga poolt imporditavat kulda, viivitamata maksuladustamisele suunatavat kaupa, maksumärke, Euroopa Keskpanga vahetuskurssi omavaid rahatähti või münte, reisija isiklikus pagasis olevaid tubaka või alkoholitooteid ning mittekaubanduslikku laadi kaupasad teatud piirmääradeni. Samuti on maksuvaba maagaasi, elektri, soojus ja jahutusenergia import. Veel on võimalik suunata kaup tolliprotseduurile 42 ehk käibemaksuga ei maksustata selliste kaupade importi, mis toimetatakse pärast importi kohe teise liikmesriigi maksukohustuslasele.

Neljanda uurimisülesande eesmärgiks oli välja tuua käibemaksuvaba impordiga seotud probleemid. Põhilised probleemid esinevad kaubasaadetistega. Lahendus probleemidele, mis esinevad kaubasaadetistega oleks 2021. aastal kehtima hakkav muudatus, millega kaotatakse väikesaadetiste käibemaksuvabastus. Veel leiti, et probleemiks on selline maksuvaba import, mille puhul rakendatakse tolliprotseduuri koodiga 42. Kontrollikoja andmetel on tolliprotseduuri 42 rakendamine põhjustanud Euroopa Liidus suurt saamata jäänud tulu. Samuti esinevad probleemid müntide impordil ning reisijatega, kes Narva piiril veavad kaupa Venemaalt Eesti. Kuld ja hõbemüntide maksuvaba impordi puhul on suur roll asjaolul, et müntide maksuvabastuse rakendamise põhimõtteid ja seadusepunkti on pärast jõustumist muudetud ning käibemaksuvabastuse objekti on kitsendatud. Narva piiri puhul oleks lahenduseks kaup alates 0 eurost alates maksustada. Paljudele probleemidele on lahendused olemas, kuid nende rakendamine on tunduvalt keerulisem.

SUMMARY

The title of this thesis is „VAT-free Import.“ It is written in Estonian and it contains two main chapters amount to 51 pages. The author refers to 38 sources.

The aim of this thesis was to analyze the principles of VAT-free imports and to identify issues related to VAT-free imports. In order to achieve the goal of the thesis, the author has set four research assignments:

1. To provide an overview to the concept and nature of turnover tax.
2. To provide an overview to the taxation of imported goods.
3. To provide an overview to the goods that are imported tax-free.
4. Analyze the problems that are related to VAT-free imports.

The thesis gives an overview to the nature of VAT, the taxation of imported goods, goods that are imported tax-free and analyzes problems related to VAT-free imports. Qualitative research methods are used in the empirical section of this thesis. In this thesis there have been used different sources of research, internet sources, Estonian laws, European Union directives and interviews with officials in the Tax and Customs Board. As a result of this thesis, the main problems were related to the goods; customs procedure 42; silver and gold coins that are imported; passengers on Narva board. As a result of the research, it was found that the possible solutions would be the amendment that will take effect in 2021, which removes VAT exemptions for small shipments. Also the solutions would be better interpretations in laws and the goods in Narva board should be taxed with 0 euros.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Tait, A.A., 1980. *Value Added Tax, International Practice and Problems*. Washington International Monetary Fund, p. 450.

Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus (2003) RT I, 26.01.2018, 7.

Äripäev, 2017. *Internetipoed ootavad maksumuudatusi*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.aripaev.ee/uudised/2017/11/07/internetipoed-ootavad-el-i-maksumuudatusi> [Kasutatud 06.05.2018].

Bernal, A., 2015. Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions. *Research papers of Wroclaw University of Economics*, 403, lk 11-20. Leitav: EBSCOhost [Kasutatud 08.04.2018].

Bostan, I., 2014. Investment gold: exemption from tax (vat) in the romanian fiscal system. *Metalurgija*, 53, lk 3. Leitav: EBSCOhost [Kasutatud 08.04.2018].

Costualeanu, C. L., Iatco, C., Dumitrescu, D., Bobitan, N., 2013. The value added tax (VAT) rates in Romania as compared to European Union. *Agronomy Series Of Scientific Research / Lucrari Stiintifice Seria Agronomie*, 56, 2, pp. 295-299. Leitav: EBSCOhost [04.04.2018].

Elling, T., 2014. *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: KMS OÜ, lk 250-257.

Euroopa kontrollikoda, 2011. *Kas tolliprotseduuri 42 kontroll on käibemaksust kõrvalehoidumise ärahoidmiseks ja avastamiseks piisav*. Luxembourg: Euroopa Liidu Väljaannete Talitus, 13/2011, lk 7.

Euroopa Ülemkogu, 2017. *E-kaubanduse käibemaksusüsteem: vastu võeti uued õigusnormid*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.consilium.europa.eu/et/press/press->

releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/ [Kasutatud 06.05.2018].

Eskola, J. & Suoranta, J., 2003. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino, lk 86.

Kägi, K & Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 17-141.

Käibemaksuseadus (2003) RT I, 24.04.2018, 4.

Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega (2017).

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, lk 283-296.

Lehis, L., 2015. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ, lk 350-362.

Logistikauudised, 2017. *Ansi Arumeel: Euroopaväliste kaupade käibemaksumuudatus e-kaubandust ei pidurda*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.logistikauudised.ee/uudised/2017/12/08/ansi-arumeel-euroopa-valiste-kaupade-kaibemaksumuudatus-e-kaubandust-ei-pidurda> [Kasutatud 06.05.2018].

Lang, M & Lejeune, I., 2014 *Improving VAT/GST. Designing a simple and fraud-proof tax system*. IBFD, p. 460.

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Elektriaktsiis*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/aktsiisid-vara-hasartmang/kutus-ja-elektrienergia/elektriaktsiis> [Kasutatud 03.04.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Euroopa Liidu territooriumide nimekiri*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/tolliprotseduurile-suunamine/euroopa-liidu-territooriumide-nimekiri#9> [Kasutatud 28.03.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Kange alkoholi maksumärk*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/aktsiisid-vara-hasartmang/alkohol/kange-alkoholi-maksumark> [Kasutatud 09.04.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Kaupade maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaupade-maksustamine#4.3.1> [Kasutatud 26.03.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Millega peab arvestama müntide sissetoomisel, soetamisel või võõrandamisel Eestis*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibemaksuga-maksustamisest/millega-peab-arvestama-müntide> [Kasutatud 07.05.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Välistöötlemine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/valistootlemine> [Kasutatud 26.03.2018].

Maksukorralduse seadus (2002) RT I, 03.04.2018, 6.

Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ (2006).

Nõukogu Direktiiv 2006/79/EÜ (2006).

Nõukogu Direktiiv 2009/132/EÜ (2009).

Nõukogu Direktiiv 2009/162/EL (2009).

Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92 (1992).

Nõukogu Määrus (EÜ) nr 1186/2009 (2009).

Nõukogu Määrus 952/2013/EL (2013).

Tammert, P., 2003. *Maksundus*. Tallinn: Aimwell, lk 253-256.

RMP, 2010. *Väikese väärtusega saadetise maksuvaba piirmäär alates 01.01.2011.* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/vaikese-vaartusega-saadetise-maksuvaba-piirmaar-alates-01-01-2011-2010-12-13> [Kasutatud 10.04.2018].

Pulk, S., 2002. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus.* Tallinn: Juura, lk 6.

Statistikaamet, 2018. *2017. aasta novembris kaubavahetus suurenes.* [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.stat.ee/pressiteade-2018-006?highlight=import> [Kasutatud 30.03.2018].

Statistikaamet, 2018. Andmebaas. [Võrgumaterjal] Leitav: http://andmebaas.stat.ee/Index.aspx?DataSetCode=VK10_2 [Kasutatud 01.04.2018].

Statistikaamet, 2018. *Kaupade eksport, imprt ja bilanss.* [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.stat.ee/stat-kaupade-eksport-import-ja-bilanss> [Kasutatud 01.04.2018].

VERO SKATT, 2018. Åland Islands tax border and importing goods. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/vat/international-commerce/value-added-taxation-of-imported-goods/%c3%a5land-islands-tax-border-and-importing-goods/> [Kasutatud 03.04.2018].

Lisa 1. Esimene intervjuu MTA ametnikuga

Tallinn, 2018

Taavet Voore: Mis on Teie ametikoht Maksu- ja Tolliametis?

MTA: Peaspetsialist.

Taavet Voore: Kas ja kui palju tegelete maksuvaba impordiga?

MTA: Tegelen tollimaksuvabastustega.

Taavet Voore: Millised on põhilised küsimused millega inimesed seoses maksuvaba impordiga Teie poole pöördunud on?

MTA: Üheks eraldi teemaks on need ettevõtted, kes toovad massina kaupa Eesti ja tahavad sellepealt saada käibemaksuvabastust. Probleem on nende jaoks see, et nad peavad selle kauba koheselt edasi toimetama lõppsaajale. Kuid sageli tahetakse, et see ootaks niiöelda oma aega, kui nad toovad näiteks Hiinast suurel hulgal kaupa siia, siis tuleb tellija ja võetakse see otse maksuvabalt oma laost välja. See on see mida ettevõtjad sageli tahavad ning millega nad praegusel ajal survestavad. Ettevõtete mõistes on see probleemiks.

Taavet Voore: Kas saaksite välja tuua mõned näited probleemidest seoses maksuvaba impordiga?

MTA: Maksuvabastus on piiratud ning arvestades sellega, et internetikaubanduse puhul on kiirus oluline, siis on valida kaks teed, kas kiirus ja raha või aeglane ja tasuta. Selle viimase puhul on siis tegemist maksuvabastusega. Kuid sageli tellijad tahavad saada kaupa kiirelt ja maksuvabalt, millega tekivad probleemid. Teiseks teemaks on näiteks reisijate üle silla reisimine. See puudutab rohkem Narva piiripunkti. Narva piiril käivad isikud päeva jooksul näiteks 10 – 20 korda Narvast Vene poole ja tagasi. Nende eesmärk on kaupa vedada. Enamasti see kaup läheb kohe Narva turule või Narva poodidesse müügile. Aga tegelikult ei ole tegemist ei reisijaga ega saadetisega, vaid meie nimetame neid niiöelda „tassijateks“.

Ja siia maani pole nendega midagi tehtud, sest kui neil on kaupa 22 euro väärtuses võetakse seda, kui maksuvaba saadetist ja meie oleme hetkel niikaugemale jõudnud ning arvame, et see päris õige ei ole kuna tegemist on ikkagi kaubandusliku kogusega.

Taavet Voore: Millised võiksid olla Teie arvates probleemide lahendused/ettepanekud?

MTA: Narva piiripunkti näitel tuleks kaup 0 eurost alates maksustada. Kuigi Maksu- ja Tolliameti jaoks tähendaks see suurt tööd. Praegu võetakse ka reisijaid kui saadetisi, kuid see tuleks ära lõpetada.

Lisa 2. Teine intervjuu MTA ametnikuga

Tallinn, 2018

Taavet Voore: Mis on Teie ametikoht Maksu- ja Tolliametis?

MTA: Peaspetsialist.

Taavet Voore: Kas ja kui palju tegelete maksuvaba impordiga?

MTA: Mitte päris otseselt selles osas, mis puudutab tollivormistust ja tolliprotseduure - ainult sedavõrd, kui võrd see haakub ettevõtjate käibemaksualase nõustamisega, mis on minu peamine töövaldkond MTA-s. Ei tegele üldse tavaliste eraisikute maksuvaba impordi teemaga.

Taavet Voore: Millised on põhilised küsimused millega inimesed seoses maksuvaba impordiga Teie poole pöördunud on?

MTA: Peamised selle teemaga seonduvad küsimused on seni olnud müntide, eeskätt hõbemüntide maksuvaba import ning selline maksuvaba import, mille puhul rakendatakse tolliprotseduuri koodiga 42 ja millele järgneb kauba ühendusesisene käive. Mõni sõna veel omalt poolt nendest kahest impordivabastusega seotud teemast, millega mul oma töös on olnud rohkem kokkupuuteid. Hõbemüntide käibemaksust vabastamiseks nende importimisel peab tegemist olema müntidega, mis on mündid väljaandnud riigis seaduslikuks maksevahendiks ja mille nimiväärtus on kas eurodes (selliseid on ka, näiteks Austrias väljaantud hõbemündid) või sellises valuutas, millele Euroopa Keskpank on kehtestanud ametliku euro vahetuskursi. Maksuvaba import tolliprotseduuri koodiga 42 on kõik maksuvaba impordi rakendamise tingimused kirjas käibemaksuseaduse § 17 lõike 2¹ punktides 1-5, lisaks tasub veel lugeda protseduuri 42 kasutamise tingimusi Maksu- ja Tolliameti veebilehelt.

Taavet Voore: Kas ja kuidas peaks maksuvaba impordi deklareerima käibemaksudeklaratsioonil?

MTA: Kuna käibedeklaratsioonil ei deklareerita imporditud kauba maksustatavat väärtust, millelt on arvatud importimisel tasumisele kuuluv käibemaks (juhul kui importimisel üldse tuleb käibemaksu maksta) siis maksuvaba impordi käibedeklaratsioonil ei deklareerita. Kui importimisel üldse tuleb käibemaksu maksta ja kaup imporditakse kas käibemaksuga edasimüügiks või kasutatakse seda muul viisil oma maksustatava käibe tarbeks, siis deklareeritakse käibedeklaratsioonil importimisel tasumisele kuuluv käibemaks mahaarvatava sisendkäibemaksuna. Maksuvaba impordi korral ei ole seega midagi deklareerida.

Taavet Voore: Kas saaksite välja tuua mõned näited probleemidest seoses maksuvaba impordiga?

MTA: Üks probleemne koht, millega ma ise olen oma igapäevases töös kokku puutunud ja mida kindlasti tasub analüüsida, on müntide, eeskätt kuld- ja hõbemüntide maksuvaba import. Kuna kõik mündid ei ole importimisel käibemaksust vabastatud, on palju probleeme sellest arusaamisega, milliseid münte saab importida käibemaksuvabalt ja milliseid mitte. Oma rolli mängib siin kindlasti ka asjaolu, et selle maksuvabastuse rakendamise põhimõtted on muutunud - vastavat seadusepunkti on pärast jõustumist muudetud ja käibemaksuvabastuse objekti kitsendatud.

Taavet Voore: On Teil veel midagi lisada?

MTA: Pärts palju on küsitud Mehhiko ilma nimiväärtuseta Libertad hõbemüntide kohta. Üldine põhimõte on, et kui hõbemünt on tehingu toimumise ajal selle väljaandnud riigis käibelolev seaduslik maksevahend (st põhimõtteliselt võiks sellega minna poodi midagi ostma, kuigi keegi muidugi tegelikult ei lähe) ja selle nimiväärtus on kas eurodes või sellises valuutas, millele Euroopa Keskpang kehtestab ametliku vahetuskursi - siis me käsitlemegi sellist hõbemünti maksevahendina, mitte kaubana, ning selle import on maksuvaba vastavalt KMS § 17 lõike 1 punktile 3. Lisaks on ka niisuguse münti ühendusesisene käive maksuvaba vastavalt § 18 punktile 2 ja ka Eesti sisest müüki me ei loe käibeks ja ei maksusta just selle põhimõtte järgi, et see ei ole kaup, vaid maksevahend.

Küll aga, kui hõbemündil ei ole nimiväärtust ja selle väärtuse sisuliselt moodustab selles sisalduva hõbeda väärtus, siis me loeme sellise mündi investeerimishõbedaks ja maksustame nagu kauba, üldreeglina seega 20% maksumääraga (sealhulgas importimisel). Üheks näiteks on Mehhiko Libertad hõbemündid, millele iga päev Mehhiko Keskpang määrab väärtuse hõbeda kursi alusel, kuigi ka neid loetakse Mehhikos seaduslikeks maksevahenditeks, tegelikult nendega ilmselt ikka poodi midagi ostma minna ei saa just selle tõttu, et kindel nimiväärtus puudub. Samuti me maksustame münte, mis ei ole seaduslikud maksevahendid (ei ole enam käibel või ei ole kunagi olnudki käibel) või mille nimiväärtus on valuutas, millele Euroopa Keskpang ametlikku vahetuskurssi ei määra, välja arvatud investeringukuld KMS § 2 lõike 10 tähenduses, mille käive, import ja ühendusesisene soetamine on maksuvaba.

Lisa 3. Kolmas intervjuu MTA ametnikuga

Tallinn, 2018

Taavet Voore: Mis on Teie ametikoht Maksu- ja Tolliametis?

MTA: Juhtivinspektor.

Taavet Voore: Kui palju Te tegelete saadetiste käibemaksuvabastusega kauba impordil?

MTA: Meie osakond tegeleb käibemaksuvabastustega igapäevaselt. Teeme lennumanifestides riskianalüüsi alla 22€ saadetisetele. Jätame kaubad tollikontrolli alla ja küsime täiendavalt väärtust tõendavaid dokumente. 1/3 saadetistest läheb deklareerimisele, nende summa on üle 22€.

Taavet Voore: Millised on põhilised küsimused millega inimesed seoses saadetiste käibemaksuvabastusega kauba impordil Teie poole pöördunud on?

MTA: Meie poole pöörduvad ka käibemaksuvabastuse saamiseks isikud, kes on unustanud maha oma telefoni, laptopi, jope jne. Mõnda hotelli, kus peatusid või lennujaama kus lennukit ootasid.

Taavet Voore: Kas saaksite välja tuua mõned näited probleemidest seoses maksuvaba impordiga?

MTA: Probleem on saatja poolt esitatud andmetega. Lennutranspordiga saabuvatel kaupadel on 98% kaasas madaldataud hinnaga arved.

Taavet Voore: Millised võiksid olla Teie arvates probleemide lahendused/ettepanekud?

MTA: Lahendus oleks, et saatja paneks internetipoest otse kaasa tellimuse kinnituse, mida saab kontrollida ka hiljem.

Taavet Voore: On Teil veel midagi lisada?

MTA: Meie anname käibemaksuvabastusi palju ka lennukite remondiks vaja minevatele varuosadele ja lennukitele, samuti kaitseväe ja diplomaatilistele kaupadele.

Lisa 4. Neljas intervjuu MTA ametnikuga

Tallinn, 2018

Taavet Voore: Mis on Teie ametikoht Maksu- ja Tolliametis?

MTA: Juhtivinspektor.

Taavet Voore: Kui palju Te tegelete saadetiste käibemaksuvabastusega kauba impordil?

MTA: Meie osakond tegeleb käibemaksuvabastustega igapäevaselt.

Taavet Voore: Millised on põhilised küsimused millega inimesed seoses saadetiste käibemaksuvabastusega kauba impordil Teie poole pöördunud on?

MTA: Põhilised küsimused on kauba tellimise kohta. Küsitakse millisest summast algab käibemaksuga maksustamine. Tellitud kauba puhul hakkab käibemaksuga maksustamine alates 22 EUR, eraisiku poolt saadetud saadetised (kingitused) 45 eurist.

Taavet Voore: Kas saaksite välja tuua mõned näited probleemidest seoses maksuvaba impordiga?

MTA: Palju on selliseid tellitud saadetisi, kus paki peal on väärtus 30 EUR aga esitab arve, kus kauba väärtus on 20 euri ja saatekulu on 10 euri. Arve alusel vabastame saadetise käibemaksust.

Taavet Voore: Millised võiksid olla Teie arvates probleemide lahendused/ettepanekud?

MTA: Kindlasti mõjutab 22 EUR maksuvabastuse kadumine alates 2021. aastast selliste saadetiste saatmist.