

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Hanno-Mihkel Puss

FS090

**KÄIBEMAKSUGA PÖÖRDMAKSUSTAMISE TULEVIKUST
ROHELISE RAAMATU ALUSEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Mag iur

Tallinn 2012

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2012
Töö pealkiri eesti keeles: Käibemaksuga pöördmaksustamise tulevikust Rohelise raamatu alusel	
Töö pealkiri võõrkeeles: About the future of value added tax based on the Green Paper	
Töö autor: Hanno- Mihkel Puss	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö pealkiri on „Käibemaksuga pöördmaksustamisest Rohelise raamatu alusel”, mis on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Töös on kasutatud 40 allikat, millele on tekstis viidatud. Töö on aktuaalne, sest käibemaksuga pöördmaksustamine oli selle kehtestamise ajal mõeldud ajutiseks lahenduseks ning käibemaksu üldpõhimõtetega kooskõlas oleva süsteemi poole on püüeldud aastakümneid. Sarnaste eesmärkide poole püüeldakse ka käesoleva töö keskmes oleva Rohelise raamatuga, mille kokkuvõtte väljastati 2011. aasta lõpus. Probleem seisneb selles, et pöördmaksustamise erikord põhjustab teatud majanduslike moonutusi ning ei ole kooskõlas käibemaksu üldpõhimõtetega.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida Rohelises Raamatus välja toodud muudatuste rakendamisel käibemaksuga pöördmaksustamise võimaluse kaotamist Euroopa Liidus.</p> <p>Lõputöö kirjutamise käigus jõuti järelduseni, et kuigi välja pakutud muudatustega kaasneb mõningaid probleeme, on muudatused rakendatavad. Nende abil oleks võimalik kaotada siseriiklik pöördmaksustamine. Piiriülese pöördmaksustamise kaotamine on keerulisem ning ei pruugi olla mõistlik, kuna kehtiv süsteem toimib üldiselt hästi.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, pöördmaksustamine, Roheline raamat	
Keywords: value added tax, VAT, reverse charge, Green Paper	
Säilitamise koht:	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU NING SISERIIKLIKU PÖÖRDMAKSUSTAMISE MÕISTE JA OLEMUS .	6
1.1 Käibemaksuga maksustamise põhimõtted ja olemus	6
1.2 Pöördmaksustamise olemus, eesmärgid ja probleemid	11
2 PÖÖRDMAKSUSTAMISE ASEMELE KAVANDATAVAD VÕIMALIKUD KÄIBEMAKSU SÜSTEEMID.....	16
2.1 Võimaliku piiriüleste tehingute pöördmaksustamise asemel kavandatava süsteemi eelised ja võimalikud puudused.....	16
2.2 Siseriikliku pöördmaksustamise asemel ning sellele lisaks kavandatavate meetmete ning süsteemide eelised ja võimalikud puudused.....	26
KOKKUVÕTE	39
SUMMARY.....	40
VIIDATUD ALLIKAD	41

SISSEJUHATUS

Käibemaks on tarbimismaks, mis toimib lisandunud väärtuse põhimõttel. Sellega maksustatakse igat müügiahela etappi ning lubatakse soetatud kaupadelt maha arvata tasutud käibemaks. Seega ei ole kehtiva käibemaksu näol tegemist kumuleeruva käibemaksuga vaid lisandunud väärtuse maksuga.

Pöördmaksustamine on erikord, mis eirab mitmeid käibemaksu põhimõtteid. Piiriülestele tehingutele rakendatakse pöördmaksustamist maksuarvestuse lihtsustamiseks ning sihtkohamaa rpinsiibi rakendamiseks. Siseriiklik pöördmaksustamine on lubatud vaid põhjendatud taotluse korral käibemaksu pettuste vältimise eesmärgil.

Käesolevas töös kasutatakse käibemaksu ja lisandunud väärtuse maksu mõisteid sünonüümidena. Käibemaksu seisukohalt on oluline selle aluspõhimõtete järgimine ning ühtlase, kindla ja majanduskasvu soodustava keskkonna rajamine. Euroopa Komisjon algatas ulatusliku avalik arutelu Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi selles suunas arendamise üle. Arutelu pealkirjaks on „Roheline raamat käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas” (edaspidi Roheline raamat).

Autorile teadaolevalt ei ole käibemaksuga pöördmaksustamise tuleviku eelmainitud arutelu veel lõputöö raames käsitletud. Teema valikul lähtus autor ennekõike asjaolust, et teema on huvitav ning mitmekesine.

Euroopa Liidu tasandil kavandavad käibemaksu muudatused on aktuaalsed. Käibemaksuga pöördmaksustamine oli selle kehtestamise ajal mõeldud ajutiseks lahenduseks ning käibemaksu üldpõhimõtete koostöös oleva süsteemi poole on püüeldud aastakümneid. Sarnaste eesmärkide poole püüeldakse ka käesoleva töö keskmes oleva Rohelis raamatuga.

Probleem seisneb selles, et pöördmaksustamise erikord põhjustab majanduslike moonutusi ning ei ole koostöös käibemaksu üldpõhimõtete ega esimese 67/277/EEC ja teises 67/278/EEC käibemaksu direktiivis seatud eesmärkidega. Pöördmaksustamine ei toimi lisandunud väärtuse maksu põhimõttel ning ühtlasi ei rakendata lähtekohamaa printsiipi. Seega tuleks otsida sellele erikorraale alternatiivseid lahendusi.

Töö eesmärgiks on analüüsida Rohelises raamatus välja toodud muudatusi ning nende rakendamisel käibemaksuga pöördmaksustamise kaotamise võimalust Euroopa Liidus.

Töö eesmärkide saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
2. Antakse ülevaade pöördmaksustamise olemusest ja sellega kaasnevatest vastuoludest.
3. Analüüsitakse ühendusesiseste tehingute käibemaksuga maksustamise võimalikust Rohelises Raamatus toodu võimaluste raames
4. Analüüsitakse siseriikliku pöördmaksustamise kaotamise võimalikust Rohelises raamatus toodud süsteemide raames

Uurimismeetodina kasutatakse andmete analüüsi meetodit. Täpsemalt dokumentide ja muu informatsiooni analüüsi meetodit, hinnatakse olukordi ning pakutakse välja lahendusi ning põhimõttelisi seisukohti. Analüüsitavateks dokumentideks on peamiselt Euroopa Komisjoni poolt koostatud dokumendid ja muud väljaanded ning Euroopa Komisjoni poolt tellitud uuringud ja muud analüüsid. Seega on lõputöös kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade käibemaksu ja pöördmaksustamise olemuses vastavalt esimese ning teise alapeatükis.

Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade põhimõtetest, mis kehtivad üldiselt käibemaksule, kui lisand väärtuse maksule nii 2006/112/EÜ (edaspidi käibemaksu direktiivi) kui Eesti Vabariigi siseriikliku õiguse kohaselt. Ühtlasi kirjeldatakse lühidalt käibemaksu arengut Euroopa Liidus ja Eestis ning kirjeldatakse lisandväärtuse maksu olemust punktist, kuhu ollakse jõutud tänaseks päevaks.

Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade pöördmaksustamise olemusest, eesmärkidest ja probleemidest, mida selle rakendamine tekitab.

Teises alapeatükis antakse ülevaade Rohelises Raamatus toodud uuenduste nendest punktidest, mis võiksid autori hinnangul potentsiaalselt asendada käibemaksuga pöördmaksustamist. Teise peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade ühendusesiseste tehingute pöördmaksustamise kaotamise võimalusest ning analüüsitakse selle tugevusi ja nõrkusi. Teise peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade kavandatavatest siseriikliku käibemaksu kogumisprotsessi parandavatest võimalustest ning analüüsitakse nende tugevusi ja nõrkusi.

Töös kasutatavateks materjalideks on direktiivid, seadused, uuringud, juhised ning muu käibemaksualane kirjandus.

1. KÄIBEMAKSU NING SISERIIKLIKU PÕÖRDMAKSUSTAMISE MÕISTE JA OLEMUS

1.1 Käibemaksuga maksustamise põhimõtted ja olemus

Käibemaksu süsteemi võimalike eelseisvate muudatuste seisukohalt on oluline anda ülevaade kehtiva süsteemi puudustest, keerukusest, mõjudest maksumaksjatele, riigieelarvele ja halduskuludele. Samuti ei saa kõrvale jätta käibemaksu ajalugu ning eelnevat arengut.

Tänapäevase käibemaksu juuri tuleb ilmselt otsida müüгимaksude juurest. Nii jõuame Vana- Rooma ja Egiptuse juurde, kus maksustati kauba müüki turgudel ja oksjonitel. Sarnaselt olid müüгимaksud levinud ka keskaegses Euroopas. Üks arenenumaid oli 14. sajandi Hispaania valdustes kehtinud *alcabala*. Teistel aladel kehtinud analoogseks maksuks oli näiteks *Kinder der Not* - nn meelegeite lapsed. Nagu nimedestki aimata võib põhjustasid mainitud aegadel kehtestatud käibemaksu eelkäiad valu ja vaeva, kuna makse tõsteti või kehtestati kriiside ja sõdade ajal, kui riigil oli hädasti täiendavaid vahendeid vaja.¹

Algselt, enne viiekümnendate, kuuekümnendate aastate lõppu tunti käibemaksu mõiste all seega peamiselt kumuleeruvat käibemaksu, kus maksustati igat või teatud müügittehinguid kindla protsendiga. Lubatud ei olnud soetatud kaubalt tasutud käibemaksu maha arvata.

Kumuleeruv käibemaks põhjustas tõsisemaid komplikatsioone ja mõjutas oluliselt tootmise kulgu, põhjustades suurte ettevõtete teket maksude optimeerimise eesmärgil, kus toodeti kaup toormest lõpptoodanguni.²

Üleminek lisandväärtuse maksule oli muuhulgas tingitud sellest, et varasemalt kasutusel olnud eri liiki müüгимaksud takistasid kaupade vaba liikumist, sest maksukoormus ja kauba hind sõltusid ennekõike käivete arvust aga ka müüjate staatusest. Lisandväärtuse maksu põhimõttel toimiv käibemaks on tarbijate suhtes neutraalne. Selliselt koormatakse igat müügiahela lüli temapoolt lisatud väärtuse ulatuses ja maks ei sõltu lülide arvust ning tulemiks ongi toote müügihinnale vastav

¹ Rahandusministeerium, 2006, „Käibemaksu ajalugu”, lk 1, < www.fin.ee/doc.php?79368 >, välja otsitud 09.01.2012

² Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, Pärnu, Kirjastuja Juura, Õigusteabe AS, lk 9

käibemaksusumma.³

Tänase süsteemi välja arenemisele aitas kaasa Euroopa Ühenduse tekkimine, mille asutamislepingus oli sätestatud põhieesmärk – rajada majandusliidu raames ühisturg, milles toimib vaba konkurents ning mille tunnusjooned sarnanevad liikmesriikide siseturuga. 11. aprillil 1967. aastal võttis Euroopa majandusühenduse nõukogu vastu Esimese⁴ ja Teise⁵ direktiivi, et reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi.⁶

Lisandunud väärtuse maksuga maksustatakse kaupade võõrandamist ning teenuse osutamist, kusjuures maksustamise objektiks on ostetud kaupadele ja teenustele omalt poolt antud lisandväärtus. Kuna iga kauba ja teenuse kohta eraldi lisandunud väärtuse väljatoomine oleks arvutustehniliselt väga keerukas arvestatakse lisandunud väärtuse maksu järgmiselt: sarnaselt müügitasule maksustatakse, kaupade ja teenuste müüki, kuid maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust arvestatakse maha kaupade ja teenuste ostmisel, teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv käibemaks. Seega ei maksustata sama kaupa või teenust kumuleeruvalt.⁷

Lõpptarbija puudub mahaarvamise õigus ning seega on maksukoormuse kandjaks tema. Olenemata müügi- või tootmisahelas olnud ettevõtete arvust võetakse kaubalt kindel protsent maksu, mille kokku korjamise kohustus on jaotatud ettevõtjate vahel viimaste poolt lisatud väärtuse alusel. Sellist osamaksetes tasumise süsteemi peetakse lisandunud väärtuse maksu üheks parimaks omaduseks.⁸

Sellisel vabaneti mitmest eelkirjeldatud probleemist ning loodi võrdlemisi sarnane süsteem tänaseni kehtivale käibemaksule. Esimesena kehtestas lisandunud väärtuse maksu Prantsusmaa 1954. aastal, kellele hiljem järgnesid Taani, 1967., Saksamaa 1987. ning Rootsi ja Holland 1969. aastal.⁹ Sellest ajast saati on lisandunud väärtuse maksu kehtestanud vähemalt 140 riiki üle kogu maailma.¹⁰

Toona kehtestatud Euroopa Majandusühenduse Nõukogu direktiivi 67/277/EEC (edaspidi esimeses direktiivi) määratluses on välja toodud selle teoreetilise mudeli põhiomadused, mille poole olemasolev ühenduse süsteem tänaseni püüdleb.¹¹ Nimetatud direktiivi artikkel 2 räägib, et maksu

³ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 350

⁴ The Council of the European Economic Community, 1967, First Council Directive 67/227/EEC

⁵ The Council of the European Economic Community, 1967, Second Council Directive 67/228/EEC

⁶ Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, Pärnu, Kirjastaja Juura, Õigusteabe AS, lk 9

⁷ *Samas*, lk 3 ja 6

⁸ Lehis, L. „Loe läbi ja saada sõbrale edasi”, *Maksumaksja* 2011, nr 3, lk 19

⁹ Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, Pärnu, Kirjastaja Juura, Õigusteabe AS, lk 9. Refereeritud: Tait, A. A., 1988. *Value Added Tax International Practice and Problems*, Washington, International Monetary Fund, lk 450

¹⁰ Lehis, L. „Loe läbi ja saada sõbrale edasi”, *Maksumaksja* 2011, nr 3, lk 15- 26. Refereeritud: OEDC, *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues*, lk 23

¹¹ Terra, B.J.M. ja Wattel, P.J. 2006, *Euroopa Maksuõigus*, Tallinn, Europrint, lk 168

makstakse kõikidelt tootmis- ja jaotusahela etappidelt, kuigi eesmärgiks on koormata vaid eratarbimist. Ühtlasi on seal sätestatud, et võetav üldine tarbimismaks on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hindadega olenemata eelnevate tehingute arvust. Viimane kontseptsioon on ülevõetud kehtiva käibemaksu direktiivi esimesse artiklisse.¹²

Esimene direktiiv ja Euroopa Majandusühenduse Nõukogu direktiiv 67/228/EEC (edaspidi teine direktiiv) seavad eesmärgiks tulevikus ühtlustada nii määrad, kui vabastused ning lisaks on kaugemaks eesmärgiks mainitud, et liikmesriikide ettevõtjate vahelised piiriüleseid tehinguid (edaspidi ka B2B ehk *business to business*) tuleks tulevikus hakata maksustama sarnaselt siseriiklikele ning lähtekohamaa printsiibi alusel.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel maksustatud maksu võrra. Käibemaks on objektiivne maks – maksu suurus on seotud kauba või teenuse liigi ja väärtusega, mitte maksumaksja isikuga. Ühtlasi on tegemist kaudse maksuga, kuna käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kauba või teenuse ning maksab toote hinna sees käibemaksu ning selle korjavad kokku ettevõtted. Selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksu koormusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttel, mis kehtib alates 1968. aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides.¹³

Nagu eelpool mainitud toimib käibemaks tarbimismaksu põhimõttel. Tarbijaks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud, samuti riik ja kohalikud omavalitsused selliste tegevuste osas, kus nad ei müü kaupu ega teenuseid.¹⁴

Ettevõtjad on enamjaolt ainult käibemaksu kogujad ning kuigi ettevõtete vahelisi tehinguid maksustatakse on viimase näol tegemist pigem tehnilise võttega, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtja on lõpptarbijaks reeglina vaid juhul kui ostetud kaup läheb omatarbeks või ei ole ettevõtlusega seotud.¹⁵

Enamikel juhtudel on lõpptarbijaks füüsiline isik, kes ostab kaupu ja teenuseid, mida nad ettevõtluses ei kasuta. Kauba või teenuse lõpptarbijateks on reeglina isikud, kes ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluses. Nad ei saa maksu maha arvata ning on seetõttu lisandunud väärtuse

¹² Käibemaksu direktiiv 2006/112/EU Art 1

¹³ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 349- 350

¹⁴ Riigikohus, 22.02.2001, Eesti Televisiooni kassatsioonkaebuse läbivaatamine KMS § 18 lg. 3 kohaldamise asjas, kohtuotsus nr. 3-3-1-62-00.

¹⁵ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 354

maksu koormuse kandjad.¹⁶

Kuna käibemaks on tarbimismaks toimub maksustamine üldjuhul riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Seda põhimõtet tuntakse sihtkohamaa printsiibina, mis kehtib näiteks Euroopa Liidu eri liikmesriikides asuvate B2B tehingute puhul (edaspidi ühendusesisene käive), üksikute eranditega. Vastandiks sihtkohamaa printsiibile on lähtekohamaa printsiip. Alates 1. jaanuarist 1993 võeti kasutusele ühendusesisese kaubatarne nullmäär ja pöördmaksustamine, mis kehtib tänase päevani, kuigi oli algselt mõeldud ajutiseks regulatsiooniks. Lähtekohamaa printsiibi kohaselt seevastu maksaks iga ettevõtja käibemaksu oma asukohamaal ning saaksid sisendkäibemaksu maha arvata ka teisest liikmesriigist soetatud kaubalt. Praktikas on esineb selle eesmärgi saavutamisel mitmeid takistusi, näiteks ei suuda liikmesriigid kokku leppida maksutulude ümberjaotumises.¹⁷

Ühtlasi on käibemaksu seisukohalt oluline, nagu juba mainitud, neutraalsuspõhimõtte silmaspidamine. Neutraalsus põhimõtte kohaselt on käibemaks objektiivne maks ning kõiki tarbimise vorme tuleb maksustada ühetaoliselt ning sellega maksustatakse ostja kulutusi tarbimisele.¹⁸

Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu maksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Kui tekib olukord, kus maksumaksjal ei ole temast mitteolenevatel põhjustel lubatud sisendkäibemaksu maha arvata täies ulatuses tekib käibemaksu kumulatsioon ning maksumaksja satub teistega võrreldes halvemasse olukorda. Viimane toob endaga kaasa topeltnmaksustamise ning on seega vastuolus neutraalsus põhimõttega. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb ühendusesiseselt soetatud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist, vastasel juhul saaksid välismaised ettevõtted konkurentsieelise.¹⁹

Käibemaks peab olema neutraalne, nagu Euroopa Komisjon on rõhutanud²⁰, ka ettevõtete tegevuskoha valiku seisukohalt. Seda nii niiöelda „võrdse mänguruumi” kui staatuse neutraalsust silmas pidades. Käibemaksu süsteem peaks olema ühtlane liikmesriigiti ega tohiks mõjutada ettevõtete tegevuskoha riigi valikuid tulenevalt käibemaksu erisustest ega mõjutada nende ärilist käitumist. Teisisõnu ei tohiks ühes liikmesriigis olla sellisel määral soodsamaid tingimusi, et

¹⁶ Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, Kirjastaja Juura, Õigusteabe AS, lk 6

¹⁷ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 356

¹⁸ *Samas*, lk 354

¹⁹ *Samas*, lk 355- 356

²⁰ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 14 < ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf >, välja otsitud 09.01.2012

ettevõtetel või teatud ettevõtlusliikidel oleks maksuerisuste tõttu mõistlik vahetada liikmesriiki, kus tegutseda.

Ettevõtlusega seotud otsused peaksid ennekõike olema motiveeritud majanduslikest, mitte maksunduslikest kaalutlustest.²¹

Maksustamise üldpõhimõtete hulka kuuluv ning seega käibemaksulegi rakenduv õiglase maksustamise printsiip märgib muuhulgas, et seaduskuulekad ja makse tasuvad ettevõtted ei tohiks sattuda ebasoodsamasse olukorda kui need kes käituvad õigusvastaselt.²² Seega peab käibemaksu süsteem lisaks kõigele olema kindel pettuste ja maksude vältimise vastu.

Märkimisväärse probleemina on üleval karusellpettuse skeem (*ing. k. Missing Trader fraud*), kus müüa lisab arvele käibemaksu, kuid ei tasu seda riigile ning ostja arvab vastava arve alusel maksu õiguspäraselt maha. Ostja, kes tõenäoliselt kontrollib müüjat, saab maha arvata käibemaksu tänu müüjaks olnud variettevõttele ning vähendab seeläbi oma maksukohustust. Selliste pettuste tõkestamine ning isikute vastutusele võtmine on maksuhaldurile võrdlemisi keerukas ja kulukas.

Komisjon on ühtlasi märkinud, muuhulgas eelmainitud Rohelises Raamatus, et kehtestatavate muudatuste seisukohalt on oluline hinnata halduskulisid nii ettevõtjate kui maksuhaldurite seisukohast. Halduskulud ei tohiks tõusta ebamõistlikult palju arvestades rakendatavate muudatuste eesmäärke või võiks ideaalis lausa langeda ühe või mõlema poole jaoks.

Eeltoodust tulenevalt on käibemaks neutraalne, kaudne, õiglane, lisandunud väärtuse maksu põhimõttel toimiv tarbimismaks, mis peaks olema ühtlane, ühetaoline ning madalate halduskuludega. Lisaks peaks esimeses ja teises direktiivis seatud eesmärgi kohaselt toimuma Euroopa Liidu ühendusesisese käibe maksustamine sarnasel alustel nagu siseriiklik maksustamine. Nende põhimõtetega kooskõlas oleva käibemaksusüsteemi poole alles püüeldakse ning ühe sammuna on läbi viidud Rohelise raamatu debatt. Viimases esile toodud võimalusi käibemaksusüsteemi parandamiseks analüüsitakse käesoleva töö teises peatükis. Täpsemalt analüüsitakse eesmärkide saavutamise võimalikust osas, milles käesoleva töö koostamise ajal rakendatakse piiriülestele ja siseriiklikutele tehingutele pöördmaksustamist, vastavalt esimeses ja teises alapeatükis. Esmalt antakse järgmises alapeatükis ülevaade pöördmaksustamisest ja sellest kuidas see riivab käibemaksu üldpõhimõtteid.

²¹ OECD, 2011, „OECD International Guidelines, Guidelines On Neutrality”, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/28/48331948.pdf>>, välja otsitud 28.02.2012

²² Terra, B.J.M. ja Wattel, P.J. 2006, *Euroopa Maksuõigus*, Tallinn, Europrint, lk 512

1.2 Pöördmaksustamise olemus, eesmärgid ja probleemid

Pöördmaksustamisel kui erikorral on palju erisusi ning seega on oluline välja tuua selle olemus ja eesmärgid milleks seda rakendatakse.

Nagu mainitud on pöördmaksustamise näol tegemist käibemaksu erikorraga. Selle erikorra puhul müüb müüja kauba või teenuse null määraga ning ostjal lasub kohustus arvestada ja tasuda käibemaks. Sellisel juhul tuleb müüjal arve peal viidata sättele, mille alusel ta müüb kauba null määraga ja ostja peab selle vastavalt pöördmaksustama. Selline tehing saab toimuda vaid käibemaksukohustuslaste vaheliste B2B tehingutel. Järgnevalt antaksegi ülevaade millistel eesmärkidel ning kuidas rakendatakse pöördmaksustamist ennekõike Eesti Vabariigis aga ka Euroopa Liidus.

Lisandväärtuse maksu põhimõte kehtib ainult siseriiklikult käibelt võetavale käibemaksule ning selleski osas esineb erandeid. Lisandväärtuse maksu kõrval eksisteerib suhteliselt iseseisvalt veel impordikäibemaks ning pöördmaksustamine. Viimased on mõnes mõttes sarnased, kuna lõpptarbijale on mõlemad ühekordsed maksud. Erinevus tavalisest käibemaksust on aga mõlema puhul peaaegu kõik muu – maksumaksjad, arvestuse kord, tasumise kord ning tähtajad.²³

Pöördmaksustamise kohustusest ning selles kontekstis räägitavast maksukohustusest ei teki kehtiva korra²⁴ kohaselt reeglina mingit reaalselt maksukohustust, kuna arvestatud käibemaksu saab enamasti samal deklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata.²⁵ Reaalse käibemaksu kohustust reeglina ei teki, välja arvatud juhul, kui kaup soetatakse osaliselt mitte ettevõtluse tarbeks või rakendatakse osalist mahaarvamist seoses maksuvaba käibega.²⁶ Seega võib kehtivat pöördmaksustamist pidada mõnes mõttes tehniliseks arvestusvõtteks.

Pöördmaksustamine jaguneb omakorda piiriülestelt tehingutelt võetavaks ja siseriiklikuks pöördmaksustamiseks. Pöördmaksustamise põhjuseks on tavaliselt vajadus lihtsustada maksuarvestust või tagada maksude parem tasumine. Näiteks oleks välisriigi ettevõtetel väga tülikas täita oma Eesti käibemaksu kohustust.²⁷ Sisuliselt tuleks eelnevalt osamaksetena kogutud käibemaks tasuda liikmesriiki, kus toimub tarbimine. See on aga tehnilistel põhjustel keerukas. Siseriikliku pöördmaksustamise eesmärk on seotud vastavalt käibemaksupettuste vältimise eesmärgiga kindlate

²³ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 352

²⁴ 01.01.2012 seisuga, Eesti Vabariigis

²⁵ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 01.01.2012”, lk 21, <www.fin.ee/doc.php?103683>, välja otsitud 09.01.2012

²⁶ Kägi, K., Võimre, U. 2007. *Käibemaks*, Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 45

²⁷ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 101

kaubagruppide lõikes.

Ammendav loetelu Eesti Vabariigis kohaldatavatest pöördmaksustamise juhtudest on sätestatud käibemaksu seaduses § 3 lg 4- 6.²⁸ Käibemaksu direktiivis on sätestatud pöördmaksustamine artiklis 194 ja järgnevad artiklid.

Üheks selliseks juhuks on piiriülesed ühendusesisesed B2B tehingud. Ostjal peab olema müüjast erinevas liikmesriigis kehtiv käibemaksukohustuslase number ning müüja peab ostja numbrit kontrollima. Kui ostjal ei ole registreerimisnumbrit või ta esitab kehtetu/vale numbri, on müüja kohustatud lisama oma asukohariigi määraga käibemaksu.²⁹

Selline süsteem soodustab liikmesriikide vahelist kaubandust ning Euroopa Liidu ühisturu toimimist. Ettevõtetele ei ole tänu sellele süsteemile vajadust registreerida ennast teise liikmesriigi käibemaksu kohustuslaseks. Paraku tekitab pöördmaksustamine teatavaid majanduslike moonutis ja on vastuollu mitmete käibemaksu põhimõtetega ning esimeses ja teises direktiivis seatud käibemaksusüsteemiga, mida soovitakse saavutada.

1967. aastal vastuvõetud esimene käibemaksu direktiiv seadis eesmärgiks luua käibemaksusüsteem, kus erinevatest liikmesriikidest ettevõtjate vahelisi tehinguid maksustatakse samamoodi nagu riigisiseste ettevõtete vahelisi tehinguid. See eeldaks lähtekohamaa printsiibi rakendamist, mille järgi maksaks müüa oma asukohamaal käibemaksu ning ostja, kes on teises liikmesriigis, saaks selle maha arvata. Kuna selline süsteem jagaks käibemaksu tulusid ümber on mitmed liikmesriigid selle vastu. Lõpuks, 6. detsembril 2011. aastal öeldi lahti küll lähtekohamaa printsiibist, kuid soovitakse sellest hoolimata saavutada olukorda, kus piiriülesele tehingule lisatakse käibemaks sarnaselt siseriiklikule lisandväärtuse maksule.³⁰

Pöördmaksustamine ei ole esimene piiriüleste tehingute käibemaksustamise kord, kus sihtkohamaa printsiibist lähtutakse. Kuni 1992. aastani toimus liikmesriikidevahelistel piiridel tollikontroll, mille eesmärgiks oli kauba ekspordi ja impordi vormistamisel lisaks aktsiiside määramisele ka käibemaksuga maksustamise eesmärk. 1993. aasta algusest alates võeti kasutusele eelpool kirjeldatud nullmäär ja pöördmaksustamine.³¹

²⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2012 - RT I, 20.12.2011, 4

²⁹ Arula, K. 2005. *Maksuviidad 2006*. Tallinn: Äripäeva kirjastus, lk 67

³⁰ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 5 < ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf >, välja otsitud 09.01.2012

³¹ Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura, lk 256

Seega on piirilestete tehingutele rakendatav pöördmaksustamine ajutine lahendus nagu eelminegi süsteem, hõlbustamaks käibemaksu kogumist ja ühisturu toimimist Euroopa Liidus, mis ei allu käibemaksu üldpõhimõtetele ning muudab seega süsteemi keerukamaks.

Hiljem, alates 2008. aasta algusest on käibemaksu direktiivi kohaselt lubatud käibemaksu pettuste vältimise eesmärgil erandkorras rakendada ka siseriikliku pöördmaksustamist kindlatele kaupadele ja teenustele. Siseriikliku pöördmaksustamist on sellest ajast alates Euroopa Liidu erinevad liikmesriigid rakendanud erinevatele tehingutele võrdlemisi aktiivselt.³² Eestis rakendati siseriikliku pöördmaksustamist juba 2000. aasta algusest metsaäris esinevate maksupettuste vältimiseks.³³ Kuna sellel ajal Euroopa Liidus sellist võimalust aga ette polnud nähtud tuli mainitud erikord mõneks ajaks peale Euroopa Liiduga ühinemist Eestis tühistada.

Siseriikliku pöördmaksustamise puhul on tegemist kahe samas liikmesriigis asuva ettevõtte vahelise tehinguga, millele on erand korras kehtestatud pöördmaksustamise kohustus.

1. jaanuaril 2008 lubati Euroopa Liidu liikmesriikidel Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/69/EÜ alusel pöördmaksustada siseriiklikult järgmisi kaupu ja teenuseid:

1. kinnisasjaga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning kauba tarnena käsitletav ehitustööde üleandmine;
2. eelmises punktis mainituga seotud personaliteenused;
3. kinnisasja müük, kui tarnija on otsustanud selle maksustada kasutatud materjali tarded, sellise kasutatud materjali tarded, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tarded ning teenuse osutamine;
4. selliste kaupade tarded, mida üks maksukohustuslane annab teisele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel;
5. pärast omandireservatsiooni loovutamist reservatsioonikasutavale isikule tehtud tarded; kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.³⁴

Sätetatud võimaluse kohaldamisel võivad liikmesriigid määratleda, milliste kaubatarnete ja teenuseosutamiste ning milliste kaubatarnijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kauba

³² Vt. Nikolskaja, I. 2011, „Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Euroopa Liidus”, Sisekaitseakadeemia lõputöö

³³ Lehis, L., Lind, K. 2003. *Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne*. Tartu, OÜ Casus, lk 816

³⁴ Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/69/EÜ lisas VI loetelule vastavuse korral.

soetajate kategooriate suhtes neid meetmeid kohaldatakse.³⁵

Siseriikliku pöördmaksustamise eesmärk on selgelt ainult teatud liiki käibemaksu pettuste vähendamine³⁶, mille rakendamise vajaduse üle otsustab iga liikmesriik ise ning peab enne selle rakendamist esitama põhjendatud taotluse Euroopa Komisjonile.

Siseriiklik pöördmaksustamine põhjustab olulisi majanduslike moonutusi selles valdkonnas tegutsevate ettevõtetele ning seega on tegemist võrdlemisi äärmusliku meetmega, mille kasutus nõuab mõjuvat põhjust. Tõenäoliselt on samu moonutusi arvestades märkinud ka Euroopa Komisjon juba arutelude varajases staadiumis, et pöördmaksustamine on ajutine lahendus, ning ei tohiks mõjutada käibemaksu algseid põhimõtteid.

Konkurentsimoonus väljendub selles, et ettevõtted kes pöördmaksustavad teatud kaupu saavad konkurentsi eelise teatud juhtudel oma tarnijate ja soetajate arvelt.³⁷ Pöördmaksustajal ei lasu, nagu eelpool juba mainitud, mingit reaalselt maksukohustust ning seega peavad pöördmaksustatava kauba näiteks lõpptarbijale müüjad tasuma kogu maksu, sest maksumäär on sama, kuid sisendkäibemaksu mida maha arvata ei ole. Tarbimist maksustatakse küll ühetaoliselt, kuid seda kogutakse teatud kaupadelt teistsugustel alustel, mis omab ettevõtete jaoks majandusliku mõju.

Siseriikliku pöördmaksustamise korral tekitab selline käibemaksu tasumise kohustuse ümberjaotumine erinevates olukordades majanduslike moonutusi näiteks erinevate tööstusharude vahel. Samal ajal kui üldkorra järgi maksustatavad ettevõtted peavad enam makstud käibemaksu tagastust ootama saavad pöördmaksustamise kohustusega ettevõtted sama raha kasutada oma ettevõtluse arendamiseks. Suurte käivete korral võib selline moonutus omada olulist mõju.³⁸

Samas on pöördmaksustamine administratiivkulude poolest ettevõttele koormav, kuna sellega kaasneb täiendav aruandluskohustus võrreldes üldise korraga. Täita tuleb eraldi aruanne ning teha teisigi toiminguid.³⁹ Euroopa Liidu tasandil tekib analoogne moonutus olukorras, kus erinevates liikmesriikides maksustatakse sama tootmist erinevalt, kuigi kaubelda tuleb ühisel turul.

Käibemaksuga pöördmaksustamise näol on seega tegemist erikorraga, mida rakendatakse

³⁵ Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ artikkel 199 lõige 2

³⁶ Nii 2000. aastal Eestis kehtestatud pöördmaksustamine metsaäris, nagu eelpool mainitud, kui 2008. aasta algusest Euroopa Liidu poolt lubatud pöördmaksustamise võimalused on selgelt pettuste vältimiseks loodud. Sama seisukohta toetab ka Merje Vabriti Sisekaitseakadeemia lõputöö „Pöördmaksustamisega seotud probleemide analüüs lähtuvalt Eesti ja Euroopa Liidu õigusest” 2008. aastal.

³⁷ Lehis, L., Lind, K. 2003. *Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne*, Tartu:OÜ Casus, lk 824

³⁸ Merje Vabriti, 2008, „Pöördmaksustamisega seotud probleemide analüüs lähtuvalt Eesti ja Euroopa Liidu õigusest”, Sisekaitseakadeemia lõputöö

³⁹ *Samas*

käibemaksu puhul ennekõike kaubavahetuse lihtsustamiseks ja maksupettuste vältimiseks. Viimased on kahtlemata tänapäeva Euroopa Liidus olulisel kohal, kuid rakendataval erikorral on negatiivseid külgi samuti. Pöördmaksustamine on vastuolus lisandunud väärtuse maksu põhimõttega ning tekitab teatud olukordades majanduslike moonutusi. Nendest kaalutlustest tulenevalt võib öelda, et ideaalse, minimaalsete erandite, ühtlase, lihtsa ja üldpõhimõtetele vastava käibemaksu poole alles liigutakse. Nende probleemide lahendamiseks või vähendamiseks on koostatud Roheline raamat. Rohelises raamatus esitatud meetmete abil ideaalile lähenemist ning võimalike tagasilööke analüüsitakse järgnevas peatükis.

2 PÖÖRDMAKSUSTAMISE ASEMELE KAVANDATAVAD VÕIMALIKUD KÄIBEMAKSU SÜSTEEMID

2.1 Võimaliku piiriüleste tehingute pöördmaksustamise asemel kavandatava süsteemi eelised ja võimalikud puudused

Piiriülestele ühendusesisestele tehingutele rakendatakse käesoleva töö koostamise ajal pöördmaksustamist, mis eirab käibemaksu üldiseid põhimõtteid ning tekitab eelmises peatükis kirjeldatud majanduslike moonutusi. Pöördmaksustamise korral ei teki reaalselt maksukohustust ning seega ei toimi pöördmaksustatud tehingud lisand väärtuse maksu põhimõtte kohaselt. Ühtlasi läheb selline süsteem vastuollu esimese ja teise direktiiviga seatud eesmärkidega, mille kohaselt peaks ühendusesisese käibe maksustamine toimuma sarnaselt siseriiklikule maksustamisele.

Neid kriteeriume täitvate kordade kehtestamise, erinevate käibemaksu muudatuste ja teiste käibemaksusüsteemide üle on arutletud Euroopa Liidus aastaid⁴⁰, kuid vastuvõetavat ning kõiki liikmesriike rahuldavat tulemit pole siiani saavutatud.

Järgnevalt antakse ülevaade 2011. aasta lõpus ilmunud Rohelises raamatus taas esile toodud võimalust, rakendada ühendusesiseste tehingute osas ühe-akna-süsteemi (ing. k. *one-stop-shop*). Ennekõike antakse käesolevas alapeatükis ülevaade viimase kavandatavast olemusest ja hinnatakse selle vajalikust ning analüüsitakse selle kehtestamise võimalikust ka B2B tehingutele. Täpsemalt peatutakse selle süsteemi potentsiaalsetel eelistel ja võimalikel probleemidel võrreldes pöördmaksustamisega ning selle rakendamisega kaasnevatel võimalikel ohtudel.

Mistahes muudatuste kaalumisel on esmatähtis panna paika soovitatav tulem, arvestades võimalusi ning kogemusi. Seega on asjakohane lahti mõtestada antud arutelu⁴¹ pealkirjaski mainitud eesmärgid – lihtsam, kindlam ja tõhusam käibemaksusüsteem.

Lihtne oleks käibemaksusüsteem, kus maksumaksjad saaksid tegutseda kogu ühisturul selgete, ühtsete ja lihtsate reeglite alusel. Maksumaksja olukorda lihtsustaks ühtlasi see, kui ta saaks täita

⁴⁰ Vt. Terra, B.J.M. ja Wattel, P.J. 2006, *Euroopa Maksuõigus*, Tallinn, Europrint, lk 166- 193; European Commissions news site <ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm>, välja otsitud 09.01.2012

⁴¹ Roheline Raamat käibemaksu valdkonnas – Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas

oma maksukohustuse nii, et ta peab suhtlema vaid ühe liikmesriigi maksuhalduriga.⁴²

Kindlam käibemaksusüsteem on antud kontekstis ennekõike pettusekindlam, et võidelda üha keerukamate ning laiaulatuslikumate käibemaksupettustega.⁴³ Seega võib siinkohal tõmmata taraleele eelmises peatükis käsitletud õiglase maksustamise printsiibiga.

Tõhusama käibemaksusüsteemi all peetakse silmas väiksemat maksulõhe, kiiremat õiguslike täpsustuste vastuvõtmist ning võimalikult madalate halduskuludega võimalikult suurte maksutulude kogumist. Näiteks 2006. aastal oli Euroopa Liidu keskmine käibemaksulõhe⁴⁴ uuringu⁴⁵ kohaselt 12%, mis tõhususe eesmärki silmas pidades peaks vähenema. Õigusaktide kiire täpsustamise puhul leiab Euroopa Komisjon, et määruste teel uute muudatuste kiireks täpsustuseks ei ole piisavalt tõhus, kuna ettevõtjatel ei ole olnud uute eeskirjade praktiliseks kohaldamiseks piisavalt juhiseid.⁴⁶

Tõhusama halduse all peetakse silmas nii maksuhaldurite, kui ettevõtjate administratiivkulude vähendamist ning samas maksutulude suurendamist.⁴⁷ Euroopa Komisjon on muuhulgas mitmetes eelviidatud allikates märkinud, et kehtestatavad muudatused ei tohiks kindlasti põhjustada ettevõtetele ebaproportsionaalseid kulusi ning viidanud kaudselt, et ideaalis võiksid administratiivkulud pigem väheneda.

Kehtiva käibemaksu süsteemi kohaselt tehakse vahet piiriülestel ja siseriiklikel maksukohuslaste tarnetel (edaspidi *bussiness to bussiness* ehk B2B) või osutatud teenustelt ning maksukohuslaselt lõpptarbijale tehtavatelt tarnetelt või osutatud teenustelt (edaspidi ka *bussiness to consumer* ehk B2C). Selline erinev kohtlemine muudab süsteemi pettuste suhtes haavatavaks.⁴⁸

Käibemaksuga maksustatavate B2C tehingute puhul, kus müüakse kaup ühe liikmesriigi ettevõtja poolt teise liikmesriigi lõpptarbijale ei ole saaja liikmesriigi reeglite järgimine alati lihtne. On

⁴² Lehis, L. „Käibemaksu roheline raamat – poolel teel tundmatusse”, *Maksumaksja* 2012, nr 1, lk 24- 28

⁴³ European Commission, „GREEN PAPER, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final”, lk 20
<[ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)>, välja otsitud 09.01.2012

⁴⁴ Antud uuringus peeti silmas majandusnäitajatel põhinevat teoreetilist maksimaalset käibemaksutulud, mis oleks võimalik üldse saada (kui ei oleks ei pankrotistumist jne.) ja liikmesriikidele laekunud käibemaksutulude vahet.

⁴⁵ Recon LLP, 2009, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/recon_report_sep_2009.pdf>, välja otsitud 08.03.2012

⁴⁶ European Commission, „GREEN PAPER, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final”, lk 13
<[ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)>, välja otsitud 09.01.2012

⁴⁷ *Samas*, lk 21

⁴⁸ *Samas*, lk 8

tõendeid, et ettevõtjad väldivad selliseid tehinguid nende keerukuse tõttu.⁴⁹

Rohelise raamatu järelduste dokumendis⁵⁰ leitakse, et mitmete huvigruppide, sealhulgas väikese- ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks on Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksusüsteemide erinevus märkimisväärseks takistuseks. Veelgi enam, rahvusvahelisel tasandil tegutsevad ettevõtted leiavad, et harmoniseerimata käibemaksusüsteemi keerukusest ja õiguslikust ebaselgusest ning ebakindlusest tulenevalt on selline tegevus võrdlemisi kulukas. Sellest tulenevalt ei ole väikse- ja keskmise suurusega ettevõtetel alati ressursse, et nende takistustega toime tulla ning nad hoiduvad kohati piiriülestest tegevusest.⁵¹

Kuna mainitud takistused mõjutavad ettevõtte käitumist võivad need saada takistuseks kõige kasulikuma otsuse vastuvõtmisel. Kui maksuregulatsioonid hakkavad mõjutama ärilisi otsuseid võib ohtu sattuda käibemaksu majanduslik neutraalsus, mis mõjutab nii ühisturu, kui liikmesriigi siseturu toimimist. Osad sellise seisukoha toetaja märkisid, et kohati on isegi kolmandate riikide partneritega lihtsam äri ajada, kui Euroopa Liikmesriikide omadega.⁵²

Seega on problemaatiline olukord kus müüja müüb kaupu või osutab teenust teises liikmesriigis asuvale lõpptarbijale. Takistused on nii tõsised, et see mõjutab kohati ettevõtete valikuid ning läheb seega vastuollu käibemaksu neutraalsus põhimõttega. Ühtlasi on mainitud, et sellised erisused muudavad süsteemi pettuste suhtes haavatavamaks. Eeltoodust tulenevalt läheb autori hinnangul käesoleva töö koostamise ajal kehtiv kord, mis puudutab liikmesriikide vahelisi tehinguid, vastuollu nii kindluse, kui lihtsuse kriteeriumiga ning lisaks eirab see esimeses ja teises direktiivis mainitud eesmärki, mille kohaselt peaks ühenduste siseste ja siseriiklike tehingute maksustamine toimuma sarnastel alusel ja ühtlase käibemaksu süsteemi järgi.

Esmase abinõuna on Euroopa Komisjon lubanud luua huvigruppide selgest tahtest tulenevalt infoportaali, kus oleks ettevõtjatel võimalik saada täpset, usaldusväärset ja ajakohast informatsiooni käibemaksu erisuste kohta teistes liikmesriikides. Kirjeldatud veebiportaal peaks olema kättesaadav kõikide liikmesriikide ametlikes keeltes, et vältida keelebarjääri.⁵³

Käesoleva töö autori hinnangul on sellise lahenduse vajadus selge ning leiab, et sellise

⁴⁹ *Samas*, lk 18

⁵⁰ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 4 < ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf >, välja otsitud 09.01.2012

⁵¹ *Samas*, lk 4

⁵² *Samas*, lk 5

⁵³ *Samas*, lk 8

informatsiooni avalikustamine ja ajakohasena hoidmine on oleks kasulik nii ettevõtetele, kui teistele liikmesriikidele. Lisaks oleks kohane lisada ülespandavale informatsioonile viide selle õiguslikule alusele. Selline lahendus vähendaks taas väikeettevõtjate vajadust kasutada maksukonsultatsiooni teenust, kuna sellisel juhul suudaksid nad vajaliku keeleoskuse korral end ise vastava liikmesriigi sätetega täpsemalt kurssi viia. Lisaks saaksid teised liikmesriigid oma seadusmuudatuste tegemisel võtta üle edukalt toimivaid sätteid teistelt liikmesriikidelt, kui need tunduvad sobilikud olevat kõnealuse liikmesriigi jaoks.

Pikema aja peale on lahendusena piiriüleste tehingute problemaatilisele välja pakutud ühe-akna-süsteem, mille eesmärgiks on lihtsustada ning suurendada ühendusesiseste tehingute tegemist. Sellega loodetakse luua paremad võimalused piiriüleseks kaubavahetuseks ennekõike väikse ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel erinevalt suurtest ei ole ressursse liikmesriigiti erinevate õigusaktidega enese kurssi viimiseks, maksueksperdi abi kasutamiseks ning keerukate reeglite järgimiseks. Selline olukord tekitab konkurentsimoonutuse ning ei võimalda ära kasutada ühisturu täieliku potentsiaali.⁵⁴

Alates 2003. aastast kehtib ühe-akna-süsteem juba teatud teenuse pakkujate ja teenuste osas. Nimelt on lihtsustatud Euroopa Liidu tarbijatele e-teenuseid osutavate kolmandatest riikidest maksukohustuslaste käibemaksukohustuse täitmine. Süsteem on töötanud hästi ning tänu sellele saavad mainitud ettevõtted täita oma käibemaksukohustust lihtsalt ja minimaalsete kuludega, Euroopa Liidus ennast registreerimata. Ühe elektroonilise portaali kaudu esitatakse üks käibemaksudeklaratsioon ning tasutakse maks, kust edasi edastatakse vastav teave ja summa vastavale liikmesriigile.⁵⁵

Eelmainitud süsteemi kohaselt identifitseeritakse maksukohustuslane ühes kohas ning andmed esitatakse ja käibemaks tasutakse e-teenustelt, mille puhul osutab kolmanda riigi maksukohuslane elektroonilist teenust mittemaksukohuslasele, tarbija asukoha liikmesriigile. Sellise süsteemi laiem kasutus on mõningate arvamuste kohaselt vajalik ühendusesiseselt kauplevate ettevõtete tegevuse lihtsustamiseks. Praeguste reeglite kohaselt määrab maksustatava tehingu tegemise koht liikmesriigi, kus on kohustus käibemaks tasuda ja sisendkäibemaks maha arvata.⁵⁶

Juba 2004. aastal esitas Euroopa Komisjon ettepaneku ka Euroopa Liidu siseselt lihtsustada

⁵⁴ European Commissions, 2012, „Taxation: Developing the One Stop Shop for cross border VAT compliance”, IP/12/17, <europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/17&>, välja otsitud 1.03.2012

⁵⁵ Lehis, L. „Käibemaksu roheline raamat – poolel teel tundmatusse”, *Maksumaksja* 2012, nr 1, lk 24- 28

⁵⁶ European Commission, 2004, „Conclusion on Paper, Simplifying VAT obligations, The one- stop system”, lk 2, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/one_stop_en.pdf>, välja otsitud 06.04.2012

ettevõtete liikmesriikide vahelist äritegevust, eelkirjeldatud süsteemi abil.⁵⁷ Mainitud ettepanekut pole tagasi lükatud ning väidetavalt arutatakse seda Euroopa Nõukogus tänaseni, mil esitamises on möödas üle 7 aasta.⁵⁸ Rohelise raamatu debatt andis tõuke süsteemi edasiseks arutamiseks ning arendamiseks ja nüüd kaalutakse selle võimaliku rakendamist juba laiemalt.

Edaspidi, alates 2015. aasta algusest plaanitakse sama süsteemi rakendada liikmesriikide vahel, esialgu telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja e-teenuste, hiljem on plaanis süsteemi rakendusala laiendada teistelegi tegevusaladele, sealhulgas kaupade tarnimisele.⁵⁹

Eeltoodust tulenevalt on autori hinnangul selge, et ühe-akna-süsteemi kasutuselevõtmine Euroopa Liidu ühisturu moonutustevabamalt ja tõhusamini toimimise jaoks on vajalik ning selle rakendamine on kavas lähitulevikus. Autori hinnangul võimaldavaks mainitud lahendused rakendamine tõepoolest B2C tehtavaid tehinguid hõlpsamalt sooritada ning maksuõiguslikud nüansid muutuksid sellist kaubandust vähem piiravaks, kuna ettevõtjatel puuduks vajadus B2C tehingute puhul tutvuda saaja liikmesriigi käibemaksualaste õigusaktidega.

Ühtlasi ei paista ühe-akna-süsteemil olevat negatiivseid külgi, kuna need ei ole teadaolevalt ilmnunud peaaegu kümne aasta jooksul, kui süsteem on toiminud kolmandatest riikidest Euroopa Liitu müüdud teenustelt. Lisaks on e-teenused võrreldes kaupadega lihtsamini jälgitavad ning nende kohta andmete säilitamine on kergem. Oluliselt keerukamaks võib kujuneda sama korra laiendamine teistele tegevusaladele, eriti kaupadele.

Lähtuvalt eelpool juba käsitletud ideaalist, et käibemaksusüsteem peaks olema ühtlane ning toimima sarnastel alustel nii ühenduse siseste, kui siseriiklike tehingute suhtes, peab autor huvitavaks ning asjakohaseks analüüsida kas ühe-akna-süsteemi oleks võimalik rakendada lisaks B2C tehtavatele tehingutele ka erinevates liikmesriikides paiknevate B2B tehingutele. Sellisel juhul muutuks piiriüleste tehingute tegemine sarnaseks nii B2C, kui B2B tehingute puhul ning piiriüleste tehingute maksustamine hakkaks toimima sarnaselt siseriiklikule lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Lõpptulemuseks oleks käibemaksusüsteem, kus üldreeglina maksustatakse kõiki kaupu ja teenuseid sarnaselt, kindla määraga, väljaarvatud väga üksikud erandid nagu alandatud maksumääraga või maksuvabad tehingud. Selline minimaalsete erisustega süsteem oleks autori hinnangul oma olemuselt pettuste suhtes mõnevõrra kindlam ning moonutuste vabam, ennekõike lähtuvalt käesolevas alapeatükis toodud kaalutlustest tulenevalt. Näiteks ühendusesisese käibe suuremana

⁵⁷ Terra, B.J.M. ja Wattel, P.J. 2006, *Euroopa Maksuõigus*, Tallinn, Europrint, lk 308

⁵⁸ Lehis, L. „Loe läbi ja saada sõbrala edasi”, *Maksumaksja* 2011, nr 3, lk 15- 26

⁵⁹ European Commissions, 2012, „Taxation: Developing the One Stop Shop for cross border VAT compliance”, IP/12/17, <europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/17&>, välja otsitud 1.03.2012

näitamisel kaoks ettevõtjatel motivatsioon, kuna sellega ei suurendata oma sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalust. Praeguse korra puhul on see olemas, kuna 0% määraga müüdava käibe korral saab ostetud kaupadelt sisendi sarnaselt maksustavatele tarnetele maha arvata. Kui deklareeritud ühendusesisese käibe ja soetuse vahe on liiga väike ei ole lähtuvalt menetlusökonomikast mõistlik asjaga tegeleda ning seega tekib väikses mahus võimalus käibemaksu süsteemi ära kasutada. Eeltoodud probleem ei ole autorile teadaolevalt suur. Ühtlase süsteemi puhul, kus kõikidele tarnetele tuleks lisada käibemaks ei oleks näiteks selliseid pettuseid vähemalt võimalik teha.

Lisaks on pöördmaksustamine loodud ajutise lahendusena, nagu teooria osas juba mainitud. Seega analüüsitakse järgnevalt kas ja milliste võimalike tagasilöökidega oleks võimalik rakendada üheakna-süsteemi erinevates liikmesriikides paiknevate B2B tehingute puhul.

Nagu käesoleva töö teooria osas mainitud oli esimese ja teise direktiivi idee tekitada olukord, kus siseriiklike ja ühendusesiseseid tehinguid maksustatakse ühetaoliselt. Teisisõnu sooviti neid üldjoontes võrdsustada eelmainitud moonutuse välistamiseks ning ühisturu eeliste parimal määral ära kasutamiseks. Samas tunnistati lähtekohamaa printsiip saavutamatuks⁶⁰ eesmärgiks.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et need kaks põhimõttelist ideed on omavahel seotud ehk siseriiklike ja Euroopa Liidu siseste tehingute täpselt samasugune käsitus maksuõiguses ilma lähtekohamaa printsiibi rakendamiseta on väga raske, kui mitte võimatu.

Lähtekohamaa printsiip on väga tõenäoliselt mõeldud selleks, et ettevõtjate jaoks jääks alles kahte liiki tehingud: EL sisesed ja kolmandate riikidega. Selle printsiibi kohaselt oleks siseriiklik ning ühendusesisene käibe ühte moodi deklareeritavad ja maksustavad tehingud. Seega ei omaks tähendust kas kaup või teenus on soetatud teises liikmesriigis asuvalt ettevõtelt või siseriiklikult. Samuti lisatakse kauba müügi või teenuse osutamise korral käibemaks ühte moodi ning deklareeritaks koos nii siseriiklik kui ühendusesisene käibe. See saaks toimida eeldusel, et liikmesriigid on suutnud käibemaksu määrad, vabastused ja muud detailid harmoniseerida.

Kirjeldatud olukorrast tulenevalt tekiks praktikas varem või hiljem tulem, kus ühele, palju ühenduse teistesse liikmesriikidesse eksportivale liikmesriigile laekuks käibemaksu käesoleva süsteemiga võrreldes oluliselt rohkem ning pigem ühendusest importivale liikmesriigile oluliselt vähem või

⁶⁰ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 5 < ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf >, välja otsitud 09.01.2012

tekiks isegi käibemaksu tagastus kohustus, mida pole importivas liikmesriigis kunagi tasutud. Teisisõnu jaotuks maksutulud ja tagastuskohustused ümber ning poleks enam omavahel seotud. Ainsateks mõistlikeks lahendusteks oleksid kas kompensatsioonimehhanismid või niiöelda Euroopa Liidu ühiskassa - ühiseelarve.

Kuna käibemaks moodustab olulise osa liikmesriikide tulullikatest⁶¹ tekitab selle ümberjaotumine või eemaldumine Euroopa Liidu tasandile tõenäoliselt suurt poliitilist vastuseisu.

Seega on Rohelise raamatu kokkuvõttes⁶² autori hinnangul jõutud mõningal määral vastuolulistele seisukohtadele. Ühelt poolt soovitakse säilitada eesmärk muuta siseriiklike ja ühendusesiseste tehingute maksustamine sarnasel alustel toimivaks, kuid teiselt poolt mitte rakendada lähtekohamaa printsiipi⁶³.

Eeltoodust tulenevalt on autor seisukohal, et siseriikliku ja ühendusesisest maksusüsteemi võib lähendada, kuid mitte ideaalini – ühte moodi ei hakka siseriiklike ja ühendusesiseste tehingute maksustamine toimuma. Sihtkohamaa printsiibist tulenevalt jääb alles vajadus tuvastada kuhu liikmesriiki kaup tarnitakse või teenus osutatakse. Mõnevõrra võidakse esimeses ja teises direktiivis kirjeldatud ideaalile läheneda sellegi pooles ühe-akna-süsteemi abil.

Järgnevalt käsitletaksegi eeldatavaid muudatusi selle süsteemi rakendamisel B2B tehingutele. Piiriülestelt käibelt tuleks sama moodi nagu siseriiklikult käibelt sellisel juhul tasuda käibemaks lähtuvalt lisandunud väärtuse maksu põhimõttest ning liikmesriigis kust kaup lähetati või teenus osutati ei oleks enam kontrolli seisukohast nii oluline tuvastada konkreetset saajat.

Teiselt poolt tuleb ostjal hakata täitma, sarnaselt praegustele siseriiklikele tehingutele, hoolsuskohustust⁶⁴, mis on mõnevõrra teistsugune kui pöördmaksustamise puhul. Teises liikmesriigis asuva ettevõtja suhtes on hoolsuskohustuse täitmine mõnevõrra keerukam kui siseriikliku ettevõtte. Ühtlasi tuleb maksuhalduril käibemaksu tagastuse ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguspärasuse kontrollimisel hakata üha enam infot koguma teisest liikmesriigist. Teisisõnu peavad endiselt tehingu mõlemad pooled olema kontrollitavuse eesmärgil tuvastatavad sarnaselt praegusele pöördmaksustamisele. Sarnaselt on vaja kehtiva korra täitmisel

⁶¹ European Commission, 2011, „Future VAT system: pro-business, pro-growth”, pressiteade IP/11/1508, <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1508&format=HTML>>, välja otsitud 09.01.2012

⁶² European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁶³ Samas, lk 5

⁶⁴ Vt. Elling, T. „Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel”, *Maksumaksja* 2011, nr 3

ühendusesisestel B2B tehingutel märkida käibemaksukohuslae registreerimisnumber ning summa, mille väärtuses viimaselt kaupu või teenuseid soetatakse või kellele neid müüakse.

Piiriüleste tehingute kontrollimine on keerulisem kui siseriiklike ning seda võidakse pettuse skeemides ära kasutama hakata. Ühtlasi on sellise süsteemi puhul maksupettustega tegelevatel isikutel rohkem motivatsiooni korraldada käibemaksu pettusi piiriülevalt, kuna uue süsteemi kohaselt on selliselt võimalik tulu teenida.⁶⁵

Eeltoodust tulenevalt jääb ühendusesisese käibe deklareerimine ilmselt erinevaks siseriiklikust, kuna vajadus viidata teisele tehingu poolele konkreetselt jääb alles hõlpsama kontrollitavuse eesmärgil.⁶⁶ Seega ei muutu olulisel määral ühendusesiseste B2B tehingute puhul halduskulud.

Lisaks on oht, et arenevad üha laiaulatuslikumad karusellpettused ning nende tuvastamine, tõendamine ning maksusummade sissenõudmine muutub kulukamaks ja keerulisemaks, tulenevalt asjaolust, et uue süsteemi kohaselt saaks mainitud pettusi teha ka piiriüleste tehingutega. Samas ei tõuseks ühe-akna-süsteemi puhul käibemaksu tulud vaid muutuks vaid osamaksete ning makse saajad jaotuksid ümber. Muuhulgas mõjutaks see liikmesriikide maksutuluseid väiksemal määral, kuid sarnases suunas lähtekohamaa printsiibi rakendamisele.

Pettuste tuvastamise seisukohalt piiriüleste tehingute puhul on oluline liikmesriikidevaheline infovahetus. Käesoleva töö koostamise ajal vahetatakse liikmesriikide vahel käibemaksu alast teavet Euroopa Nõukogu määruse alusel, mis käib halduskoostööd ning maksupettuste vastas võitluse kohta käibemaksu valdkonnas⁶⁷, mis sätestab muuhulgas teabe vahetuse taotluse alusel, automaatse ning omaalgatusliku teabevahetuse ning üheaegse kontrolli tingimused ja alused.

Liikmesriigid hakkaksid üha rohkem sõltuma üksteisest ühe-akna-süsteemi B2B tehingutele rakendamisel. Tekiks oht, et karusell- ja teisi pettuseid hakatakse üha enam tegema piiriüleste tehingutega. Seega sõltuksid liikmesriigid üha enam üksteise suutlikkusest teha koostööd, vahetada vajaliku informatsiooni ning teisest liikmesriigist saadava ning sissenõutava maksutulu osas.

Kuna käesoleva töö autorile teada olevalt ei ole vähemalt Eesti suhtes kunagi rakendatud sanktsioonid teabe mitteedastamise või hiljem edastamise eest, samuti teise liikmesriigi maksuvõla mittesissenõudmise eest, võivad selles valdkonnas tekkida uue süsteemi rakendamisel tõsised probleemid, mis mõjutavad otseselt liikmesriikide tulusid. Kuna maksuasutuste ressurss on piiratud

⁶⁵ Kui varasemalt oli *missing trader* reeglina siseriiklikult esinev pettus ja piiriülelised tehingud olid jälgede segamiseks siis uue süsteemi kohaselt võidakse neid korraldama hakata ka piiriüleste tehingute puhul.

⁶⁶ Teisisõnu tuleb ühendusesisene müük ja soetus deklareerida nii nagu praegugi käibemaksukohuslaste kaupa.

⁶⁷ Euroopa Nõukogu määrus 904/2010/EU, lisaks loovad teabevahetuse aluseid direktiiv 77/388/EÜ ja määrused 1789/2003/EÜ. 1925/2004/EÜ

tuleb varem või hiljem hakata tegema valikuid, kuhu seda ressursi paigutada. Iga liikmesriigi seisukohalt on selgelt esmane prioriteet oma riigi maksutulude laekumine ning teisejärguline teisele liikmesriigile maksutulude hankimine.

Lisaks on loodud liikmesriikide vaheline infovahetus võrgustik Eurofisc, mille eesmärgiks on tõkestada ühendusesiseseid käibemaksupettusi. Selle eesmärgiks on avastada pettus võimalikult varajases staadiumis, mille tõttu tuleb analüüsitud ning eesmärgipärane info edastada esimesel võimalusel. Eelmainitud võrgustik jaguneb töövaldkondadeks, milles osalemine on vabatahtlik. Näiteks keskendub üks töövaldkond ühendusesisestele karusellpettustele⁶⁸. Viimases võetakse jälgimise alla näiteks kahtlaste ühendusesisese käibe aruande (VD) andmetega isikuid, vahetatakse jälgimise all olevate ettevõtete müügiarveid ja muid dokumente võimalusel, vahetatakse infot uute maksupettuste trendide kohta ja palju muud.⁶⁹ Euroopa Komisjoni hinnangul on Eurofisc ja teised automaatse infoedastusega seotud meetmed, mis on rakendumas või juba ellu rakendatud olnud edukas projekt.⁷⁰

Karusellpettustega võideldakse praeguse süsteemi puhul otseselt siseriiklikulgi tasandil. Seega peaks siseriiklikul tasandil esmalt leidma mõjuvad vahendid karusellpettusega võitlemiseks enne kui võimaldada viimase levikut piiriülestele tehingutele, mida käibemaksu põhimõtteid järgiv süsteem ilmselt nõuab. Sellest tulenevalt on autor jõudnud seisukohale, et esmalt tuleb leida paremad kogumisviisid siseriiklikul tasandil ning alles seejärel on võimalik ja mõistlik täpsemalt analüüsida ühtlustamise ja lihtsuse eesmärgil ühe-akna-süsteemi rakendamist ühendusesisestele B2B tehingutele. Tulenevalt eespool toodud kaalutlustest kehtib sama mistahes muu süsteemi kohta, mis taotleks piiriüleste tehingute maksustamist lisandväärtuse maksu põhimõttel. Siseriikliku käibemaksusüsteemi kogumisvõimaluste täiendamist analüüsitakse täpsemalt käesoleva töö järgmises alapeatükis.

Ühtlasi on Euroopa Komisjoni teatud dokumentidel mainitud, et pöördmaksustamine paistab hästi sobivat ühendusesisestele B2B tehingutele ning ühe-akna-süsteem ongi ennekõike mõeldud ühe liikmesriigi käibemaksukohuslaselt teise liikmesriigi mittemaksukohuslasele ehk B2C tarnete

⁶⁸ WF1 – MTIC fraud ehk missing trader intra- intra community fraud

⁶⁹ Eurofisc, „How it works”, <www.eurofisc.eu/how_it_works/index.html>, välja otsitud 06.04.2012

⁷⁰ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 12-13 <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

jaoks.⁷¹ Samas ei ole võetud vastu ühest seisukohta, kas pöörmaksustamine on aktsepteeritav lõpliku lahendusena ühendusesiseste B2B tehingute puhul või mitte.⁷²

Seega võib öelda, et selline lahendus muudab süsteemi ühtlasemaks ja neutraalsemaks, kuid ei pruugi muuta kindlamaks ega tõhusamaks, pigem vastupidi. Seda eeldusel, et ühe-akna-süsteemi rakendatakse kõikidele või enamikele B2C teenustele ja kaupadele. Kui süsteem kehtestatakse vaid 2015. aastal plaanitavatele teenustele ning ei suudeta seda hiljem kaupadele rakendada on tegemist uue erikorraga, mis pigem muudab käibemaksu süsteemi veelgi ebaühtlasemaks. Sellegi poolest oleks vajalik selle rakendamine vähemalt B2C tehtavate tarnete osas täielikult, kuna sellisel juhul väheneks selliste tehingute puhul keerukus. Ühtlustamise seisukohalt võiks ideaalis olla nii B2C kui B2B ühendusesisesed tehingud maksust sarnaselt, kuid käesolevas analüüsis ei paista eelised puudusi ülekaaluvat. Seega tuleks Euroopa Liidu tasandil muuhulgas analüüsida, kas ja kui laialt süsteemi rakendada kavatsetakse ning kuidas edasi käituda olukorras kui süsteemi ei suudeta täies mahus rakendada, et mitte jõuda eesmärgi asemel vastupidise tulemini.

Eeltoodust tulenevalt näeme, et ühe-akna-süsteemiga lihtsustatakse juba määratud tulevikus ühendusesiseseid B2C tehinguid teatud teenuste osas. Selline lihtsustamine on tulenevalt on autori hinnangul käesolevas alapeatükis toodud kaalutlustel selgelt vajalik. Sama süsteemi rakendamisel ühendusesisestele maksukohuslaste vahelistele B2B tehingutele hakataks piiriüleseid tehinguid maksustama lisandunud väärtuse maksu üldpõhimõtte järgi ning see muudaks käibemaksusüsteemi mõne võrra ühtlasemaks ning liiguks esimese ja teise käibemaksu direktiiviga seatud eesmärgi poole. Ometi kaasnevad sellega mitmed probleemid ning lisaks kõigele suur pettuste oht, mida sudetak maandada, kui leitaks mõjuvad meetmed pettuste vastu siseriiklikul tasandil. Seega jõuti analüüsi tulemusel järelduseni, et esialgu ei ole selle süsteemi rakendamine ühendusesisestele maksukohuslastevahelistele B2B tehingutele mõistlik. Seega analüüsitakse järgnevalt võimalusi siseriikliku käibemaksu kogumise täiendamiseks.

⁷¹ European Commission, 2004, „Conclusion on Paper, Simplyfying VAT obligations, The one- stop system”, lk 3, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/one_stop_en.pdf>, välja otsitud 06.04.2012

⁷² European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 15 <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

2.2 Siseriikliku pöördmaksustamise asemel ning sellele lisaks kavandatavate meetmete ning süsteemide eelised ja võimalikud puudused

Siseriiklik pöördmaksustamine on käibemaksudokumentide vaheliste tehingute puhul olukord, kus müüja lisab hinnale null protsendilise käibemaksu ning samas liikmesriigis paiknev ostja peab soetatud kaubalt arvestama käibemaksu. Sellega kaasneb täiendav aruandluskohustus ning lisaks tekitab see teatud majanduslike moonutusi ja muudab käibemaksusüsteemi ebahühtlasemaks.

Siseriiklik pöördmaksustamine on käibemaksu erikord, mida rakendatakse samas liikmesriigis asuvate ettevõtete vahelistele teatud tehingutele, eesmärgiga vältida käibemaksupettusi. Tehingute üle, mida pöördmaksustatakse, otsustab iga liikmesriik vastavalt vajadusele ning käibemaksu direktiivis toodud võimalustele.

Problemaatiliseks käibemaksupettuseks on olukord, kus müüja müüb kauba koos käibemaksuga, kuid ei tasu seda riigile, samal ajal kui ostja õiguspäraselt sisendkäibemaksu maha arvab. Viimasel tekib tagastusnõue, kuigi maksu osa, mille ta maha arvas pole reaalselt kunagi riigile tasutud. Kirjeldatud skeemist esineb mitmeid variante, kuid sisuline eesmärk on sarnane eelpool kirjeldatule. Sellisel põhimõttel töötavaid pettuseid nimetatakse inglise keeles *missing trade fraud-ks* või teatud juhtudel, kus kaup teeb ahelas mitu ringi karusellpettuseks. Kuigi erialases kirjanduses eristatakse neid kahte terminit, kasutatakse käesolevas töös eelkirjeldatud nähtuse puhul vaid karusellpettuse terminit.

Selliste käibemaksupettuste vastu võitlemiseks on ettenähtud ühe vahendina siseriikliku pöördmaksustamise kehtestamise võimalus, kuid paraku muudab see käibemaksusüsteemi ebahühtlasemaks ning tekitab teatud majanduslike moonutusi, nagu käesoleva töö esimese peatükis juba mainitud. Selliste pettuste vastu on püütud teisigi vahendeid kasutades võidelda, kuid need ei ole viinud rahuldava tulemini.

Sellest tulenevalt leiab Euroopa Komisjon, et lisaks praegusele käibemaksupettuste tõkestamise programmidele tuleks vaadata laiemalt käibemaksu paremate kogumisvõimaluste poole.⁷³ Järgnevalt antaksegi ülevaade mudelitest, mida Euroopa Liidu tasandil on kaalutud ja analüüsitud ning hinnatakse nende mõjusid, rakendamise võimalike probleeme ning nõrkusi ja tugevusi.

⁷³ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 14 < ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf >, välja otsitud 09.01.2012

Alates lisandunud väärtuse maksu kehtestamisest Euroopa Liidus on selle kogumise viisid vähe muutunud. Endiselt põhineb käibemaksu kogumine suures osas käibemaksukohustuslase enesehindamisel ning deklareerimisel ja sellele järgneval kontrollil. Sellest tulenevalt on asjakohane vaadata kriitilise pilguga üle käibemaksusüsteemi täiendamise võimalused uute tehnoloogiate ja finantsvahendajate abil.⁷⁴ Käibemaksupettustevastase strateegia käimasolevate arutelude raames, kus seati kahtluse alla kõnealuse kogumisviisi tõhusus, vaadeldi põhjalikumalt nelja järgnevat mudelit:⁷⁵

1. Mudel, kus klient annab pangale korralduse maksta kauba või teenuste eest ning pank jagab makse kaheks, st maksustatavaks summaks, mis makstakse tarnijale ja käibemaksusummaks, mis kantakse otse üle vastavale maksuasutusele. Kõnealuse mudeliga välistatakse varifirmade pettus, kuid selleks tuleb oluliselt muuta ettevõtjate ja maksuasutuste käibemaksukorda. Kirjeldatud süsteemi nimetatakse käesolevas töös edaspidi jagatud makse süsteemiks.
2. Mudel, kus kõik arvet käsitlevad andmed edastatakse reaajas käibemaksu jälgimise kesksesse andmebaasi. Maksuasutused saaksid teavet palju kiiremini ning usaldusväärsemalt kui praegu ning paljud käibemaksukohustused saaks tühistada. Kõige tõhusam ja vähem koormav oleks e-arvete laia kasutuse korral.
3. Mudel, kus maksukohustuslane laadib eelnevalt kindlaks määratud tehinguandmed kokkulepitud vormis turvalisse käibemaksuandmebaasi, mida haldab maksukohustuslane ja millele on maksuasutusel vahetult või väga lühikese etteteatamisaja järel juurdepääs.⁷⁶ Mõni liikmesriik on teinud samme selles suunas ja see ei ole tekitanud olulisi probleeme. Samas ei välista selle mudeli kasutamine varifirmade pettust, kuna kaupleja kadumise korral kaob ka tema käibemaksuandmebaas. Kuid see võimaldab pettusi kiiremini avastada.⁷⁷ Edaspidi antud kogumissüsteemi puhul terminit maksukohuslaste andmebaasi mudel.
4. Mudel, kus maksukohustuslase käibemaksualaste nõuete täitmise menetlus ja sisekontroll

⁷⁴ European Commission, „GREEN PAPER, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final”, lk 19

<[ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)>, välja otsitud 09.01.2012

⁷⁵ Samas, lk 19

⁷⁶ Inglise keelestes tekstides tihti nimetatud „data warehouse model”

⁷⁷ European Commission, „GREEN PAPER, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final”, lk 19

<[ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)>, välja otsitud 09.01.2012

sertifitseeritakse. Mõni liikmesriik on võtnud meetmeid selles suunas. Kõnealune mudel peaks suurendama usaldust maksuasutuste ja maksumaksjate vahel. Samas on sertifitseerimisprotsess aeganõudev ning maksuasutused peaksid oluliselt investeerima personali.⁷⁸

Uuringu⁷⁹ kohaselt on kõik neli mudelit kulutasuvad. Samas on alginvesteeringu suurus erinev ja see mõjutab seda, millal riiklikud maksuasutused kulud tagasi teenivad. Samuti võib kaaluda eri mudelite kombinatsioone.⁸⁰

Eeltoodud võimalustest tekitasid suuremat kõlapinda jagatud maksete ja maksukohuslaste andmebaasi mudelit.⁸¹ Seega keskendutakse käesoleva töö antud peatükis peamiselt nimetatud kogumisviisi tõhustavate meetmete analüüsimisele. Samas on Euroopa Liidu tasandil tehtud nii eelnevate mudelite kui mõningate kombinatsioonide uuringuid teistegi mudelite kohta.⁸²

Jagatud maksete mudeli on ilmselt kõige kaugemale ulatuv meede ning see tekitas üldiselt negatiivse reaktsiooni Rohelise raamatu debatil osalenutes. Nendes tekkitas muret selle mõju rahavoogudele, halduskuludele ja kaubandusküsimustele. Ühtlasi seati kahtluse alla selle mudeli eesmärgipärasus ehk võime vähendada maksulõhet. Sellest hoolimata soovivad mõned liikmesriigid selle võimaluse rakendamise edasist uurimist.⁸³ Järgnevalt antakse ülevaade jagatud maksete mudeli olemusest ning analüüsitakse selle võimalike eelseid ning puudusi ja antakse hinnang kas sellise mudeli rakendamine võiks potentsiaalselt välistada või vähendada maksupettusi.

⁷⁸ *Samas*, lk 20

⁷⁹ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁸⁰ European Commission, „GREEN PAPER, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final”, lk 20 <[ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)>, välja otsitud 09.01.2012

⁸¹ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 12- 15 <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁸² PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁸³ European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, lk 14 <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

Seni tehtud uurimuste kohaselt plaanitakse jagatud maksete süsteemi rakendada ainult käibemaksu osas. Euroopa Liidu tellimisel tehtud mudelite (edaspidi ka mudelite uuring) kulutasuvuse analüüsi kokkuvõtte kohaselt⁸⁴ toimuksid tehingud eraldi käibemaksu pangakonto kaudu⁸⁵. Käsitatud mudeli puhul tasutaks ja saadaks käibemaks maksustatavate tehingute osas kindlale eraldi pangakontole. Arvestus toimuks sarnaste põhimõtete alusel nagu kehtiva korra puhul. Tasumisele kuuluv käibemaksu osa kantaks reaajas maksumaksja blokeeritud pangakontole ning sellelt saaks raha välja liikuda vaid teisele samasugusele kontole. Selline mudel võimaldaks maksuhalduril teatud kahtlaste raha liikumiste korral tehingud blokeerida ning välistaks maksu kadumaminekut teatud osas.⁸⁶

Jagatud maksete mudeli puhul täidaks ettevõtja asemel käibemaksu koguja rolli pank. Igal maksumaksjal peaks olema blokeeritud käibemaksu pangakonto⁸⁷, millele laekuvad soetusel käibemaksu osad ning millelt müügi korral tasutakse vajalik käibemaksu osa. Kuigi käibemaksukohuslase õigus teha selliselt kontolt tehinguid on piiratud avatakse konto tema nimel ning see kuulub temale. Käibemaksukohustuslane vastutaks selle mudeli puhul edaspidigi õige käibemaksusumma lisamise eest kaupade ja teenuste hinnale arvel.⁸⁸

Jagatud maksete mudeli puhul on kaalutud alternatiive, mille kohaselt võiks makse jagamine käibemaksuks ja kaupade või teenuste eest tasutavaks summaks jagamine käia kas käsitsi (maksumaksja poolt), panga poolt automaatselt (panga infosüsteem jagaks makse) või eraldi automaatse arvelduskoja kaudu (eraldi infosüsteem, mille kasutamine oleks kõikidele käibemaksukohuslastele kohustuslik). Viimase puhul oleks süsteemil vaja tehingupoolte käibemaksu pangakontode numbrit ning määra, mida vastavale tehingule rakendatakse.⁸⁹ Ühtlasi oleks eraldi süsteemi väljaarendamine ja hiljem pankade omaga ühildamine autori hinnangul vähem kulukas

⁸⁴ European Commission, "Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Executive summary 20 September 2010" <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_summ_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁸⁵ Inglise keeles "blocked VAT bank account"

⁸⁶ European Commission, "Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Executive summary 20 September 2010", lk 6, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_summ_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁸⁷ Inglise keelsetes tekstides tihti nimetatud „*blocked VAT bank account*”

⁸⁸ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 144, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁸⁹ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 144 <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

ning töökindlam varjant, kui iga panga infosüsteemi eraldi täiustama hakata. Manuaalselt makse jagamine ei pruugi aga pettuste vastu võitlemisel olla tulemuslik, kuna käibemaksu tasumise või mittetasumise valik oleks endiselt maksumaksja otsustada.

Autori arvates on eraldi arvelduskoja idee huvitav ning väärriks pikemat käsitlust. Nagu seni käsitlust välja tuleb saaks ühe alternatiivi puhul teha käibemaksuga maksustatavaid tehinguid vaid läbi arvelduskoja, mis tasuks käibemaksu automaatselt. Sellisel juhul oleks pikemas perspektiivis teoreetiliselt võimalik välja arendada arvelduskoda, mis ei lasegi ettevõttest raha välja kanda, valimata ülekande tegemisel, selle sisulist klassifikatsiooni. Teisisõnu oleks sellise mudeli puhul pangakontol oleva raha ettevõttest ilma igasuguse maksukohustuseta võimatu. Sellest tulenevalt võiks olla asjakohane Euroopa Liidu tasandil pikemalt analüüsida jagatud maksete mudeli võimaliku arendamist teistegi maksupettuste ja varifirmade tegevuse vältimiseks. Käesoleva töö maht on piiratud ning seega käsitletakse järgnevalt vaid käibemaksu jaoks mõeldud mudelit.

Jagatud maksete mudeli kohaselt oleks iga maksumaksja kohta võimalik reaalajas vaadata tema käibemaksu konto seis ja saada informatsiooni tema poolt teostatud tehingute suhtes, mida maksustatakse käibemaksuga. Suurim erinevus ei seisneks aga mitte jälgitavuses vaid selles, et käibemaksu arvestus ei toimiks enam niiõelda paberil. Arvestusliku käibemaksu arvestamisel on tegemist numbritega raamatupidamises, samas kui jagatud maksete mudeli puhul tuleks see summa realselt kanda pangakontole ning arvestusliku summa asemel liiguks reaalne raha.⁹⁰ Sellegi poolest tuleb maksustamisperioodi lõpus maksuhalduril ja maksumaksjal jõuda ühisele arusaamale tasumisele või tagastamisele kuuluva käibemaksu summa osas. Seega kantakse maksukohuslase poolt käsitsi täiendatud deklaratsiooni alusel tema blokeeritud käibemaksu pangakontolt perioodi lõpus raha maksuhalduri või maksumaksja tavalisele pangakontole.⁹¹

Muudatus seisneks selles, et arvestuslikust kohustusest, mis tuleb täita hiljem saab kohustus, mis tuleb täita reaalajas, koos tehingute eest tasumisega. Selline süsteem vähendaks käibemaksu võlgu jäämise tõenäosust autori hinnangul peaaegu olematuni või väga madalaks. Kui käibemaks tuleb tasuda tehinguga samal ajal ei ole mõistetav, et maksustavate tehingute jaoks leiti raha, kuid maksu jaoks samal ajal mitte. Sellisel juhul saaks tasumise ja maksukohustuse täitmise niiõelda siduda omavahel. Eraldi küsimus oleks kas jagatud maksete süsteemi korral saaks maksustatavaid tehinguid teha üldse ilma käibemaksu tasumata ning kui kaua võtaks maksuhalduril aega reageerimine sellise tegevuse peatamiseks. Tõenäoliselt tuleks välistada käibemaksu maksustavate tehingute eest

⁹⁰ *Samas*

⁹¹ *Samas*, lk 145

tasumata jätmine ning piirata sellisel juhul mingil moel tehingute sooritamist, et saavutada kindlam süsteem.

Ühtlasi on blokeeritud pangakonto tõttu sellel mudelil mõju rahavoogudele, kuna maksukohuslane ei saa oma käibemaksu pangakontol olevat raha ettevõtluse tarbeks kasutada. Seega kaasneks jagatud maksete mudeliga sarnaselt pöördmaksustamisega teatav majanduslik moonutus. Viimase kompenseerimiseks on uuringus⁹² mainitud võimaliku intressi tasumise mehhanismi, mis tähendaks teiselt poolt lisakulu maksuhaldurile. Samas ei tekitaks see erinevalt siseriiklikust pöördmaksustamisest konkurentsimoonusliku efekti, eeldusel, et kõik liikmesriigid rakendavad mudelit ühtemoodi. Siseriikliku pöördmaksustamist rakendatakse liikmesriigiti erinevalt ning sellest tulenevalt võib sellisel moel samuti tekkida konkurentsimoonus ühisturul.

Sarnane süsteem eelkirjeldatule on kasutusel Aserbaidžaanis, B2B tehingute osas. Süsteemis tehtavad maksed käivad läbi eraldi veebiportaali⁹³ elektrooniliste arve põhjal. PricewaterhouseCoopers Aserbaidžaanis andmetel töötab süsteem hästi ning erilisi probleeme ei ole tähendatud.⁹⁴

Alates 2010. aasta algusest on Aserbaidžaanis kasutusel elektroonilised arved.⁹⁵ 2008. aasta algusest jõustus seal süsteem, mille kohaselt tuleb käibemaks tasuda käibemaksu deposiitkontole (sisuliselt sama mis blokeeritud käibemaksukonto)⁹⁶. Selle eesmärgiks on ametlike teadaannete kohaselt võidelda käibemaksupettustega. Sealse süsteemi kohaselt saab maha arvata ainult käibemaksu, mis on tasutud läbi eelmainitud konto. Sellest hoolimata on ettevõtetel kohustus esitada käibedeklaratsioone.⁹⁷

Aserbaidžaanis maksuhaldur on maininud peale süsteemi kehtestamise, et käibemaksu tulud kasvasid 86,7 protsenti, võrreldes sama perioodiga eelmisel aastal.⁹⁸ Seega eeldusel, et eelpool esitatud

⁹² PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 144-277, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁹³ Ministry of Taxes of Republic of Azerbaijan, <www.e-taxes.gov.az>, välja otsitud 06.04.2012

⁹⁴ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 163, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

⁹⁵ Bridge West, 2011, „VAT in Azerbaijan”, <www.bridgewest.eu/article/vat-azerbaijan>, välja otsitud 06.04.2012

⁹⁶ Inglise keeles „VAT Deposit Account”

⁹⁷ Deloitte, 2008, „Guide to taxation and investment in Azerbaijan”, lk 11, <www.amchamaz.org/domains/amcham/assets/file/membernews/TaxationandInvestmentGuide.pdf>, välja otsitud 06.04.2012

⁹⁸ Intra- European Organisation of Tax Administrations, 2008, „Implementation of VAT Deposit Account in Azerbaijan”, <www.iota-tax.org/content/view/full/379/39/>, välja otsitud 06.04.2012

andmed ei ole moonutatud on kõnealune mudel Aserbaidžaani näitel tõestanud, et sellega on võimalik käibemaksupettusi vähendada B2B tehingute osas. Paraku ei ole mainitud üheski kättesaadavas materjalis ega eelviidatud uuringus kuidas on Aserbaidžaanis lahendatud olukord kus kaupade või teenuste eest tasumine toimub sularahas või krediitmaksuga ning milliseid muid muudatusi on tulnud teha. Tõenäoliselt on käibemaksuga maksustavate tehingute osas sellised tasumisviisid piiratud teatud summani, keelustatud või lahendatud muul moel.

Türgis on automaatse jagatud maksete mudeli sarnane süsteem krediitkaardi maksete osas kasutusel. Sealse lahenduse kohaselt registreerib ning jälgib makse saaja pank selliseid tehinguid. Kuigi maksumaksja ei korja ise käibemaksu on tal endiselt kohustus lisada summale õigel määral käibemaksu. Kaardi makse korral jagatakse makse kaheks ning krediteeritakse müüja blokeeritud käibemaksu pangakontol, sarnaselt eelpool kirjeldatule. Makse jagamine toimub info alusel mis tuleb sisestada kaarditerminali kasutamise korral. Informatsioon makse jagamisest lähetatakse reaajas maksuhaldurile ning see peaks andma maksuhalduril ülevaate vähemalt millises suuruses peaks käibedeklaratsioonil summad kindlal perioodil olema kajastatud. Selline lahendus sobib nii B2B, kui B2C tehtavate tehingute jaoks.⁹⁹ Sellest hoolimata on mudelite uuringus märgitud, et kaardimaksete aspekti tuleb selle mudeli puhul lähemalt uurida ning sellega võivad kaasneda mitmed tehnilised probleemid.

Sellest hoolimata ei ole mudel rakendatav sularahas tehtavatele tehingutele, mille osakaal väheneb Euroopa Liidus, kuid on sellest hoolimata endiselt märkimisväärne.¹⁰⁰ Sellest tulenevalt võib sularahatehingutele mudeli mittelaienemise näol olla tegemist mudeli olulise nõrkusega võitluses käibemaksupettuste vastu. Kõnealune mudel ei mõjutaks sularahas tehtavate tehingute maksustamist ning seega oleks võimalik pettusi ellu viia sularaha kasutamise teel. Sellise olukorra vältimist tuleks käesoleva töö autori hinnangul kindlasti vältida, kuna sularaha maksetega tehtud tehingute puhul on raskendatud avastamine ja tõendamine. Ühtlasi on sularaha ja kaardimakse tehingute piiramine Euroopa Liidus väga tõenäoliselt poliitilistel põhjustel keerulisem, kui Türgis või Aserbaidžaanis.

Lisaks teistele uuringus märgitud probleemidele¹⁰¹ ja sularahamaksete probleemile eeldab jagatud

⁹⁹ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 47, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

¹⁰⁰ Samas, lk 145

¹⁰¹ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 144-177, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

maksete mudeli rakendamine autori hinnangul võrdlemisi suuri investeeringuid. Seda nii kõikides liikmesriikides sarnase mudeli väljatöötamise kui hiljem mudeli ja siseriikliku õiguse kooskõlastamise näol.

Samuti tuleb autori hinnangul sellisel juhul mudeli edukaks rakendamiseks põhjalikult üle vaadata õiguslikud regulatsioonid, eriti need sätted mis puudutavad käibe tekkimise aega. Eesti Vabariigis tekib käive vastavalt käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 11-le. Selle kohaselt tekib muuhulgas käive esimese järgnevatest sündmustest saabumisel: kaup lähetatakse või tehakse ostjale kättesaadavaks; osalise või täieliku makse laekumisel maksustatava tehingu eest; omatarbe puhul kauba võõrandamine või teenuse osutamine või ettevõtte kauba kasutuselevõtmine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Sellest tulenevalt võib käibe tekkimise aja määramise aluseks olla erinevad kriteeriumid mis muudavad jagatud makse mudeliga käibemaksu kogumise mõnevõrra keerulisemaks. Kõnealuse mudeli puhul oleks kõige parem, kui ainsaks kriteeriumiks oleks makse laekumine.

Sellise süsteemi puhul oleks lihtsam tehinguid kontrollida ning võimalik kiiremini enammakstud käibemaksu tagastada, kuna käibedeklaratsioonid oleks automaatselt saadud info põhjal mingis osas täidetud.¹⁰² Sellest tulenevalt oleks autori hinnangul võimalik pöörata rohkem maksuhalduri tähelepanu muudatustele, mida maksumaksja käsitsi teeb, kuna neid saaks eristada ning eraldi vaadelda. Teisisõnu hakkaks tahtlikult maksukohustust vähendavad muudatused kohe silma ning nendele oleks võimalik aegsasti reageerida.

Negatiivse küljena on veel mitmed ettevõtjad välja toonud muuhulgas kahtluse, kas jagatud maksete mudeli abil on üldse võimalik saavutada eesmärk, mida see taotleb – vähendada maksupettusi.¹⁰³ Arvestades Aserbaidžani kohta väljatoodud peab jagatud maksete mudel teoreetiliselt olema võimeline maksulõhet kahandama ning seega leiab käesoleva töö autor, et need kahtlused ei ole põhjendatud. Küllaga nõuab selle mudeli rakendamine detailsemaid uuringuid, mõistmaks milliseid muid muudatusi tuleb teha sarnase efekti saavutamiseks.

Jagatud maksete süsteemi võib teha kohustuslikuks või vabatahtlikuks, kuid uuringu koostajate hinnangul on oleks vabatahtlik rakendamine ebatõhusam, tõstaks ebakindlust ja keerukust ning

¹⁰² European Commission, 2011, „The Outcome of Public Conclusions on The Green Paper on Future of VAT, Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System”, lk 58, <circa.europa.eu/Public/irc/taxud/baggage/library?l=/results_consultation/1417007-sy_consultation/_EN_1.0_&a=d>, välja otsitud 06.04.2012

¹⁰³ *Samas*, lk 14

vähendaks kasu majandusele. Seda olenemata sellest kas mudeli rakendamine jäetaks liikmesriikide vabatahtlikuks oma territooriumil või maksumaksjate otsustada iga tehingu puhul eraldi. Harmoniseeritud mudel kõikide liikmesriikide maksumaksjate kõikidele tehingutele tundub uuringu koostajate hinnangul kõige parem lahendus olevat.¹⁰⁴

Käesoleva töö autor leiab samuti, et mida rohkem antakse erinevate kordade rakendamise vabadust erinevatele subjektidele seda kulukam ja ebakindlam käibemaksusüsteem on. Seega oleks kõikidele kindla korra kehtestamine ilmselt kõige mõistlikum lahendus ning seda põhjalikumalt tuleks erinevate uuenduste ja muudatuste mõjusid analüüsida, lisaks kulutasuvusele mõjude ja eesmärgipärasuse aspektidele.

Tuginedes Rohelises Raamatus toodud kriteeriumitele – lihtsam, kindlam ja tõhusam leiab autor, et lihtsam ega tõhusam ei saa olla süsteem, kus luuakse taas üks erisus juurde ning jäetakse sealjuures alles varasem süsteem. Seega tulenevalt eeltoodust oleks kriteeriume silmas pidades ainuõige rakendada mudelit kas kohustuslikus korras kõikides liikmesriikides, nagu eelviidatud uuringu koostajadki soovitasid või jätta see mudel rakendamata ning otsida teisi alternatiive.

Käesolevas alapeatükis jagatud maksete mudeli kohta läbiviidud analüüsi tulemusel võib väita, et selle rakendamisega seoses tekib mitmeid küsimusi, mis vajavad lahendust. Ühtlasi tuleb selle rakendamisel muuta õiguslike aluseid ning välja arendada ning ühildada võrdlemisi keerukas infosüsteem. Samas on mõne riigi praktika näidanud, et sellise mudeli rakendamine on võimalik. Lisaks on puuduseks asjaolu, et antud mudel ei puuduta kuidagi sularaha tehinguid ning seega on selle mudeli suureks nõrkuseks. Seega peab autor jagatud maksete mudeli rakendamist riskantseks ning leiab, et selle detailide üle on vajalik täiendav analüüs, enne kui seda oleks võimalik rakendada.

Riskidest ja puudustest hoolimata hinnatakse PriceWaterhouseCoopersi analüüsis mudel edasise analüüsi ja uurimise vääriliseks.¹⁰⁵ Nii käesoleva töö autor, kui Rohelisele Raamatule vastanud on seisukohal, et jagatud maksete mudel võib pakkuda efektiivset lahendust võitluses pettuste vastu. Ühtlasi muudaks see raamatupidamise läbipaistvamaks ning lihtsustaks mõne võrra kontrolli.¹⁰⁶ Eriti oluline oleks eelmainitud seisukoht, et sellise süsteemi edasiarendamisel võidakse jõuda lahenduseni

¹⁰⁴ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 163, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

¹⁰⁵ *Samas*, lk 177

¹⁰⁶ European Commission, 2011, „The Outcome of Public Conclusions on The Green Paper on Future of VAT, Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System”, lk 58, <circa.europa.eu/Public/irc/taxud/baggage/library?l=/results_consultation/1417007-sy_consultation/_EN_1.0_&a=d>, välja otsitud 06.04.2012

teistest maksude vältimiseks, võimaldades ettevõttest väljamakseid teha vaid peale seda, kui on valitud tehingu maksuõiguslik kvalifikatsioon.

Oluliselt lihtsamaks ning vähem komplikatsioonide tekitavaks mudeliks on autori esmasel hinnangul maksukohuslase poolt peetava andmebaasi mudel, mis võimaldab kohest või väga lühikese etteteatamisajaga maksuhaldurile ligipääsu asjakohastele ettevõtte raamatupidamisdokumentidele. Erinevalt eelmisest mudelist ei ole antud mudeli puhul isegi võimalust, et see välistaks pettused. Selle eesmärk oleks pettustele võimalikult kiiresti jälile saada.

Maksukohuslase poolt peetava andmebaasi kasutamise, formaadi ning selles sisalduvad elemendid võetakse üle juba eelnevalt väljatöötatud standardsest auditeerimisfailist, millest on täpsemalt kirjutatud OECD juhendis¹⁰⁷. Analoogse süsteemiga on juhendi kohaselt tegeldud juba aastast 2005.¹⁰⁸ Seega ei ole tegemist toore ega teoreetilisel pinnal eksisteeriva mudeliga.

Tuleb mainida, et täpselt sama formaadi kasutamine on maksukohuslase andmebaasi puhul oluline, kuna vastasel juhul muutuks mitmes liikmesriigi ettevõtlusega tegelemine ebamõistlikult keeruliseks ja kulukaks. Seda olenemata sellest kas mudel tehakse liikmesriikidele kohustuslikuks või jäetakse selle rakendamine nende otsustada.¹⁰⁹

Selle mudeli kohaselt laeb ülesse ja uuendab käibemaksukohustuslane sätestatud asjakohaste tehingute kohta kindla struktuuriga, kindlas formaadis ja kindla aja tagant andmeid turvatud käibemaksu andmebaasi oma enda infosüsteemis. Selliselt salvestatud ja arhiveeritud andmed sisaldaksid arve rekvisiite, ko haletoimetamist ning tasumist tõendavaid dokumente ehk kõike mida käibemaksu arvestuse õigsuse kontrollimiseks vaja on. Sellisele käibemaksukohustuslast puudutavale informatsioonile oleks maksuhalduril otsene ligipääs, et vajadusel reaajas jälgida ja maandada käibemaksupettuste riske. Mudeli analüüsimisel on mainitud, et andmete uuendamine võiks toimuda iga 24 tunni tagant või peale maksuhaldurilt korralduse saamist.¹¹⁰

Mudeli kohta läbiviidud analüüsi põhjal ei esine ühendusesiseste tehingute puhul ületamatuid probleeme, kuna mõlema maksukohustuslase andmebaasis on eelmainitud asjakohane informatsioon olemas. Ühtlasi ei leitud potentsiaalseid probleeme valdkondades nagu ebatõenäoliselt laekuvad

¹⁰⁷ OECD, 2010, „Forum on Tax Administration, Guide Note: Guidance for the Sandart Audit File – Tac Version 2.0”, lk 7, <www.oecd.org/dataoecd/42/35/45045602.pdf>, välja otsitud 06.04.2012

¹⁰⁸ *Samas*

¹⁰⁹ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 205, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

¹¹⁰ *Samas*, lk 200

võlad, osalised maksed, käibemaksukohuslaste grupid, kontsernid ega isegi mitte kaardi ja sularahamaksete valdkonnas.¹¹¹ Viimased kaks on autori hinnangul oluliseks tugevuseks, kuna selle mudeli rakenduvusala hõlmab kõiki olulisi punkte ning lisaks jagatud maksete mudelile ka kaardi ja sularahamakseid.

Kuid maksukohuslase andmebaasil on ka negatiivseid külgi. Maksukohuslase andmebaasi mudelit ei ole maksurevisjonide eesmärgil teadaolevalt veel rakendatud ning seega puudub selle mudeli osas praktika. Ometi on olemas sama formaadi kasutamise kogemus, sarnastel eesmärkidel Portugalis ja Singapuris. Seal tekitas andmete samasse formaati panek erinevaid tehnilisi probleeme seoses erinevate infosüsteemidega.¹¹² Ühtlasi võivad andmed minna näiteks varifirma puhul kaduma.

PriceWaterhouseCoopersi tehtud analüüsis¹¹³ on mainitud, et nende hinnangul ei lähe maksukohuslase andmebaasi mudel vastuollu käibemaksu põhimõtetega. Mainitud mudel annab võimaluse saada täpset ja ajakohast teavet maksukohuslase tegevuse kohta ning võimaldab kiiremini ilma kohale minemata läbi viia teatud uurimist. Ühtlasi on mainitud, et kõnealuse mudeli annab võimalused tõhusamalt rakendada riskiindikaatoreid ja automaatset kontrolli.¹¹⁴

Autor leiab, et seoses ühtse aruandlus faili kohustuslikuks tegemisega on tõepoolest võimalik töötada välja oluliselt paremaid riskihindamismehhanisme, kuna info laekub kiiremini ning seda on oluliselt rohkem, võrreldes kehtiva korraga. Ühtlasi on võimalik tänu standardsetele arve rekvisiitidele ning muule infole kõnealuse mudeli rakendamisel arendada välja väga spetsiifilised automaatse kontrolli süsteemid. Seega on võimalik teostada kontrolli ning riskianalüüsi teatud osas kvaliteetsemalt ning madalamate halduskuludega.

Mudeli rakendamisega kaasneb käibemaksukohuslaste jaoks ühekordne investering raamatupidamisprogrammi ning eelpool mudeli kirjelduses mainitud failiformaadiga ühildamise ning selle kättesaadavuse võimalikuks tegemine näol maksuhaldurile interneti vahendusel. Muuosal ei muutuks käibemaksukohuslaste jaoks midagi. Seega on käesoleva mudeliga kaasnev halduskoormus ettevõttele ühekordne. Pikemas perspektiivis halduskoormus isegi langeb nii ettevõtete kui maksumaksjate jaoks, kuna maksuhalduril ei oleks enam teatud teabe küsimiseks tarvis maksukohuslasele korraldust esitada ega kohustada teda dokumente esitama, kuna ta saab

¹¹¹ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 205-206, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

¹¹² Samas, lk 207

¹¹³ Samas, lk 200

¹¹⁴ Samas, lk 200

nende kohta interneti vahendusel kogu vajaliku teabe. Seega langeb pikemal perioodil halduskoormus nii maksuhalduri kui maksumaksja jaoks.

Eeltoodud analüüsi põhjal leiab autor, et kõige mõistlikum ning samas käibemaksukogumise protsessi parendav meede oleks maksukohuslase andmebaasis mudel. Sellega kaasneb pikema ajaperioodi jooksul halduskulude langus nii maksukohuslasele, kui maksuhaldurile. Samas on võimalik rakendada oluliselt tõhusamaid ja põhjalikumaid riskianalüüsi süsteeme ning teostada teatud toiminguid teabe saamiseks ilma maksukohuslast koormamata. Seega muudaks maksukohuslase andmebaasi mudel maksude kogumise ja sellele järgneva kontrolli protsessi lihtsamaks ka maksukohuslasele. Nagu näha täidab maksukohuslase andmebaasi mudel peale IT-tehniliste raskuste ületamist kõik Rohelises Raamatus sätestatud kriteeriumid, sest süsteem muutuks selle mudeli rakendamisel nii lihtsamaks, kindlamaks, kui tõhusamaks. Samas kui jagatud maksete mudelil on mitmeid lahtiseid küsimusi ning selle toimimise võimaluse vajab täiendavat uurimist. Lisaks on jagatud maksete mudeli oluliseks puuduseks see, et tema haare ei laiene sularahatehingutele.

PriceWaterhouseCoopersi mudelite analüüsiga jõuti aga mõningal määral teistsuguste järeldusteni. Uuringu autorid on seisukohal, et üks mudel üksinda ei vähenda efektiivselt maksulõhet, ennekõike asjaolu tõttu, et kõik mudelid ei hõlma kõiki käibemaksukohuslaste kõiki tehinguid. Samuti ei ole üheski mudelis võimalik jälgida kõiki tehinguid ning samal ajal võtta reaajas kasutusele meetmeid. Sellegi poolest on osad mudelid teatud osas käibemaksulõhe vähendamisel tõenäoliselt efektiivseks lahenduseks.¹¹⁵ Sellest tulenevalt oleks nende rakendamise ja võimalike tagajärgede täiendav põhjalik analüüsimine vajalik Euroopa Liidu tasandil, et suurema kindlusega hinnata nendega saavutatavaid tulemusi.

Siiski jõuti nii käesoleva töö analüüsi raames, kui eelmainitud mudelite uuringus seisukohale, et mudelid võivad potentsiaalselt vähendada maksulõhet ning lahendada käibemaksu pettustega seotud probleeme. Ennekõike käesolevas töös analüüsitud mudelite rakendamine parandaks käibemaksu kogumise protsessi ning nende kasutuselevõtmisega astutaks sammujagu lähemale Rohelises Raamatus seatud eesmärkide poole.

Jagatud maksete mudel vähendaks maksulõhet sekkudes käibemaksu kogumisetsükklisse, millega saab paremini tagada käibemaksu tasumise. Selle puuduseks on aga selle piiratud ulatus

¹¹⁵ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 16, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

elektrooniliste maksete ja ettevõtetevaheliste tehingute piires. Lisaks võib jagatud maksete mudeli puhul esile kerkida muid puudusi seoses rahavoogude ja käibe tekkimisega aja probleemidega. Viimase puhul saaks, nagu käesolevas töösgi mainitud, kitsendada käibe tekkimise aega ning võrdsustada see kõikides liikmesriikides makse tasumise ajaga, et vältida vastuolusid. Jagatud makse piiratud ulatus on uuringu kohaselt ületatav maksukohuslase andmebaasi mudeliga kombineerimisel.¹¹⁶ Teisisõnu saavutatakse parim tulemus ilmselt mõlema mudeli korraga rakendamisel, kuna sellisel juhul kataks kahe mudeli ulatus kõik maksukohuslaste igat liiki tehingud ning annaks võimaluse võtta kiirelt, peaaegu reaalajas kasutusele petteid tõkestavaid meetmeid.

Käesoleva töö autor leiab, et selline lähenemine on samuti mõistlik, kuid eelnevalt tuleks rakendada maksukohuslase andmebaasi mudelit üksinda ning hinnata praktika põhjal, kas see annab piisava tulemi siseriikliku pöördmaksustamise kaotamiseks. Kui maksukohuslase andmebaasi mudeli rakendamise korral suudetakse käibemaksupettustega võidelda piisavalt tõhusalt ei ole vajadust järgmise mudeli rakendamiseks.

Läbiviidud analüüsi tulemusel leiab töö autor, et mõlemad analüüsitud mudelid võivad potentsiaalselt vähendada käibemaksupettusi ja seega ka maksulõhet. Neil on erinev ulatus ning nad loovad erinevaid võimalusi, kuid üldjoontes on nad kooskõlas seatud eesmärkidega ning Euroopa Liidu liikmesriikides teoreetiliselt rakendatavad. Analüüsi tulemusena võib öelda, et nende rakendamisel parandatakse maksude kogumist, kuid seda kas nad loovad piisava kindluse, et liikmesriikidel ei oleks enam vajadust siseriikliku pöördmaksustamist rakendada on ilma praktilise kogemusega vara öelda. Siseriiklik pöördmaksustamine, maksukohuslase andmebaasi mudel ning jagatud maksete mudel saavad teoreetiliselt eksisteerida kõik korraga. Kui mudelite abil saavutatakse käibemaksupettuste langus rahuldaval määral, kaupade ja teenuste suhtes, millele ei rakendata pöördmaksustamist, võib mudeleid lugeda piisavalt kindlateks ning siseriikliku pöördmaksustamise ära kaotada.

¹¹⁶ PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, lk 16, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli käibemaksuga pöördmaksustamise tulevikust Rohelise raamatu alusel. Töö kirjutamisel lähtus autor peamiselt Euroopa Komisjoni erinevatest dokumentidest, läbiviidud uuringutest ning muust erialasest kirjandusest.

Töö eesmärgiks oli analüüsida Rohelises raamatus välja toodud muudatusi ning nende rakendamisel käibemaksuga pöördmaksustamise kaotamise võimalust Euroopa Liidu liikmesriikides.

Probleemiks on käibemaksuga pöördmaksustavate tehingute puhul tekkivad majanduslikud moonutused ning selle erikorra puhul käibemaksu üldpõhimõtete eiramine.

Uurimisülesanneteks olid anda ülevaade käibemaksu ja käibemaksuga pöördmaksustamise olemusest ning analüüsida pöördmaksustamise kaotamise võimalikust Rohelises raamatus toodud süsteemide abil.

Autori hinnangul tuleks muudatusi rakendada töös mainitud järjekorras ning nende tulemusel oleks võimalik kaotada vajadus käibemaksuga pöördmaksustamise järele. Esmalt tuleks tagada käsitletud mudelite abil siseriiklik käibemaksu parem kogumine. Kõigepealt maksukohuslase andmebaasi mudeli abil ja hiljem vajadusel jagatud maksete mudeli rakendamise abil. Seejärel saaks edasi liikuda käibemaksu üldpõhimõtetele vastava ja esimeses ning teises direktiivis seadud eesmärkidega kooskõlas oleva käibemaksusüsteemi poole ühendusesiseste tehingute valdkonnas, kas siis töös käsitletud või mõne muu süsteemi abil.

Lõputöö eesmärk täideti. Autor analüüsis pöördmaksustamist puututavate uuendustega kaasnevaid muudatusi Euroopa Liidus Rohelise raamatu alusel. Analüüsi tulemusel tegi autor järelduse, et kõik Rohelises Raamatus ja käesolevas töös analüüsitud süsteemid on rakendatavad ja eesmärgipärased. Ent nendega võib kaasneda teatud probleeme, mis on ületatavad ja millele on käesolevas töös viidatud. Töös käsitletud mudelite elluviimisel on tõenäoline, et siseriikliku pöördmaksustamise vajadus kaob, kuna käibemaksupettused, mille vastu praegu võideldakse siseriikliku pöördmaksustamisega vähenevad. Piiriüleste tehingute pöördmaksustamise kaotamine ei osutunud autori hinnangul esialgu mõistlikuks, kuna süsteem paistab hästi toimivat ning teoreetiliste vastuolude lahendamise eesmärgil ei ole mõistlik uut süsteemi välja töötama hakata.

SUMMARY

The thesis is entitled “About the future of value added tax based on the Green Paper”. The thesis is written in Estonian and contains 41 pages and has been cited to 40 sources.

The problem of the thesis was that reverse charge does not comply with the general principles of value added tax and causes economic distortions. The value added tax should also work the same way in intra-community transactions as in domestic transactions, according to the first and second VAT directives.

The aim of this thesis is to analyze the possibilities given in the Green Paper to replace the reverse charge system. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of the concept of value added tax
2. Gives an overview of the concept of reverse charge and its problems
3. Analyses a possible system that could replace reverse charge on intra-community transactions
4. Analyses possibilities to improve the way value added tax is collected

The objective of the thesis was achieved. As the result of the thesis the author has come to the conclusion that the changes proposed in the Green Paper and analyzed in the thesis are realistic and can achieve their targets although there are some problems mentioned in the thesis that can occur. Most likely the models analyzed in the thesis approve the VAT system enough to not use the reverse on domestic transactions any more. The taxation of intra- community transactions should however stay the same as it is, despite the fact that that the taxation is not in compliance with the VAT principles.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Rahandusministeerium, 2006, „Käibemaksu ajalugu”, < www.fin.ee/doc.php?79368 >, välja otsitud 09.01.2012
2. Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, Pärnu, Kirjastuja Juura, Õigusteabe AS
3. Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, Pärnu, Kirjastuja Juura, Õigusteabe AS. Refereeritud: Tait, A. A., 1988. *Value Added Tax International Practice and Problems*, Whashington, International Monetary Fund
4. Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*, Tallinn, Kirjastus Juura
5. The Council of the European Economic Community, 1967 „First Council Directive 67/227/EEC
6. The Council of the European Economic Community, 1967, Second Council Directive 67/228/EEC
7. Lehis, L. „Loe läbi ja saada sõbrale edasi”, *Maksumaksja* 2011
8. Lehis, L. „Loe läbi ja saada sõbrale edasi”, *Maksumaksja* 2011, nr 3, Refereeritud: OEDC, *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues*,
9. Terra, B.J.M. ja Wattel, P.J. 2006, *Euroopa Maksuõigus*, Tallinn, Europrint
10. Käibemaksu direktiiv 2006/112/EU Art 1
11. Riigikohus, 22.02.2001, Eesti Televisiooni kassatsioonkaebuse läbivaatamine KMS § 18 lg. 3 kohaldamise asjas, kohtuotsus nr. 3-3-1-62-00.
12. European Commission, 2011, „Communications from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, COM(2011) 851 final, < ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf >, välja otsitud 09.01.2012
13. OECD, 2011, „OECD International Guidelines, Guidelines On Neutrality”, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/28/48331948.pdf>>, välja otsitud 28.02.2012
14. Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega

- seisuga 01.01.2012”, <www.fin.ee/doc.php?103683>, välja otsitud 09.01.2012
15. Kägi, K., Võimre, U. 2007. *Käibemaks*, Tallinn: Äripäeva kirjastus
 16. Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2012 - RT I, 20.12.2011
 17. Arula, K. 2005. *Maksuviidad 2006*. Tallinn: Äripäeva kirjastus
 18. Nikolskaja, I. 2011, „Siseriikliku pöördmaksustamise rakendamine Euroopa Liidus”, Sisekaitseakadeemia lõputöö
 19. Lehis, L., Lind, K. 2003. *Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne*. Tartu, OÜ Casus
 20. Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/69/EÜ lisas VI loetelule vastavuse korral.
 21. Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ artikkel 199 lõige 2
 22. Vabriti, M. 2008 „Pöördmaksustamisega seotud probleemide analüüs lähtuvalt Eesti ja Euroopa Liidu õigusest”, Sisekaitseakadeemia lõputöö
 23. European Commissions news site <ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm>, välja otsitud 09.01.2012
 24. Lehis, L. „Käibemaksu roheline raamat – poolel teel tundmatusse”, *Maksumaksja* 2012, nr 1
 25. European Commission, „GREEN PAPER, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final”, <[ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)>, välja otsitud 09.01.2012
 26. Recon LLP, 2009, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/recon_report_sep2009.pdf>, välja otsitud 08.03.2012
 27. European Commissions, 2012, „Taxation: Developing the One Stop Shop for cross border VAT compliance”, IP/12/17, <europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/17&>, välja otsitud 1.03.2012
 28. European Commission, 2004, „Conclusion on Paper, Simplyfying VAT obligations, The one-stop system”, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/one_stop_en.pdf>, välja otsitud 06.04.2012
 29. European Commission, 2011, „Future VAT system: pro-business, pro-growth”, pressiteade IP/11/1508, <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1508&format=HTML>>, välja otsitud 09.01.2012
 30. Elling, T. „Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel”, *Maksumaksja* 2011, nr 3
 31. Euroopa Nõukogu määrus 904/2010/EU, lisaks loovad teabevahetuse aluseid direktiiv

77/388/EÜ ja määrused 1789/2003/EÜ. 1925/2004/EÜ

32. Eurofisc, „How it works”, <www.eurofisc.eu/how_it_works/index.html>, välja otsitud 06.04.2012
33. PriceWaterhouseCoopers, 2010, „Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012
34. European Commission, “Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Executive summary 20 September 2010” <ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_summ_en.pdf>, välja otsitud 09.01.2012
35. Ministry of Taxes of Republic of Azerbaijan, <www.e-taxes.gov.az>, välja otsitud 06.04.2012
36. Bridge West, 2011, „VAT in Azerbaijan”, <www.bridgewest.eu/article/vat-azerbaijan>, välja otsitud 06.04.2012
37. Deloitte, 2008, „Guide to taxation and investment in Azerbaijan”, <www.amchamaz.org/domains/amcham/assets/file/membernews/TaxationandInvestmentGuide.pdf>, välja otsitud 06.04.2012
38. Intra- European Organisation of Tax Administrations, 2008, „Implementation of VAT Deposit Account in Azerbaijan”, <www.iota-tax.org/content/view/379/39/>, välja otsitud 06.04.2012
39. European Commission, 2011, „The Outcome of Public Conclusions on The Green Paper on Future of VAT, Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System”, <circa.europa.eu/Public/irc/taxud/baggage/library?l=/results_consultation/1417007-sy_consultation/_EN_1.0_&a=d>, välja otsitud 06.04.2012
40. OECD, 2010, „Forum on Tax Administration, Guide Note: Guidance for the Sandart Audit File – Tac Version 2.0”, <www.oecd.org/dataoecd/42/35/45045602.pdf>, välja otsitud 06.04.2012