

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anastassia Gritsovets

PÖÖRDMAKSUSTAMINE EHTUSSEKTORIS

Lõputöö

Juhendaja:

Marika Korka

Maksu- ja Tolliameti pearevident

Tallinn 2011

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011.a
Töö pealkiri: „Pöördmaksustamine ehitussektoris”	
Töö autor: Anastassia Gritsovets	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö teemaks on: Pöördmaksustamine ehitussektoris. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 41 leheküljest. Sisulise osa pikkuseks on 40 lehekülge ning lisa pikkuseks on 1 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 33 allikat. Teema on aktuaalne sellepärast, et ehitusvaldkonnas on kõrged maksuriskid, nt mitte deklareerimine ja töötajate täielik või osaline varjamine ning sisendkäibemaksu ja ettevõtlusega seotud kulude kunstlik suurendamine.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida pöördkäibemaksu rakendamise võimalikke tagajärgi Eesti ehitussektoris. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised ülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. antakse ülevaade pöördmaksustamise olemusest ja eesmärgist;2. antakse ülevaade pöördmaksustamise valdkondadest;3. antakse ülevaade pöördmaksustamisest välisriikide ehitussektorites. <p>Käesolevas töös kasutatud uurimismeetodiks on kvalitatiivne uuring ning neljandas alapeatükis analüüsitakse pöördkäibemaksustamise rakendamise otstarbekust Eesti ehitussektoris.</p> <p>Lõputöö eesmärk täideti, kuna käesolevas töös analüüsiti pöördmaksusüsteemi rakendamise otstarbekust Eestis. Lõputöö koostaja analüüsis pöördmaksu võimalikke eelseid ja puuduseid ostja, tarnija, müüja ning riigi seisukohalt.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, pöördmaks, ehitussektor, maksukohustuslane, erikord	
<i>Ключевые слова: налог с оборота, обратный налог с оборота, строительный сектор, налогообязанный, особый порядок</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. PÖÖRDMAKSUSTAMISE ÜLDMÕISTED	6
1.1. Pöördmaksustamise olemus ja eesmärk	6
1.2. Pöördmaksustamise rakendamise valdkonnad	14
2. PÖÖRDMAKSUSTAMINE EHTUSVALDKONNAS	21
2.1. Soome ehitussektoris pöördmaksustamise rakendamisest	21
2.2. Pöördmaksustamise rakendamise otstarbekus Eesti ehitussektoris	27
KOKKUVÕTE	34
PEZIOME	36
VIIDATUD ALLIKAD	38
LISA 1. Pöördmaksustamise rakendamine Eestis.....	41

SISSEJUHATUS

Majandusbuumi ajal elavnes ehitussektori tegevus märkimisväärselt. Ehitati palju ja liikus väga suurtes kogustes raha. Seoses kiirelt kasvava ehitusmahuga vajati järjest rohkem sektorit teenindavaid töölisi. Tekkis kvaliteetset tööd tegevate kvalifitseeritud spetsialistide puudus, täiendavalt hakati palkama erialaste oskusteta ning kogemusteta isikuid.

Teema on aktuaalne seetõttu, et ehitusvaldkonnas on kõrged maksuriskid, nt mitte deklareerimine ja töötajate täielik või osaline varjamine ning sisendkäibemaksu ja ettevõtlusega seotud kulude kunstlik suurendamine (fiktiivsete arvete kasutamine). Ehitusturu langus saabus aastal 2009, mil vähenes ehitusmaht, ettevõtete ja töötajate arv. Kasvas ehitusettevõtete suundumine välisurgudele, et tagada ettevõtete ellujäämine. Ehitusturu olukord Eestis oli järjest keerulisem ja peamiseks tellijaks oli riik riigihangete näol.

Probleem seisneb selles, et ehitussektor Eestis on halvasti kontrollitav majandusharu ja selle tõttu on maksulaekumised väiksemad kui peaksid olema. Nimetatud probleemi arvestades on käesolevas töös välja toodud Soomes alates 1. aprillist 2011 rakenduva uue pöördmaksustamise võimaluse plussid ja miinused.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida pöördkäibemaksu rakendamise võimalikke tagajärgi Eesti ehitussektoris.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

1. Antakse ülevaade pöördmaksustamise olemusest ja eesmärgist.
2. Antakse ülevaade pöördmaksustamise valdkondadest.
3. Antakse ülevaade pöördmaksustamisest Soome ehitussektoris.
4. Analüüsitakse pöördkäibemaksustamise rakendamise otstarbekust Eesti ehitussektoris.

Uurimismeetodiks antud töös on kvalitatiivne uurimismeetod. Kvalitatiivseteks andmekogumismeetoditeks on dokumeentide analüüs ja vaatlus. Analüüsimaks ehitussektori rakendamise pöördmaksustamise vajalikkust ning eeliseid ja puuduseid kasutas lõputöö koostaja ehitusfirmade raamatupidajatega läbiviidud küsitlust.

Antud lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk käsitleb pöördmaksustamise üldmõisteid. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade pöördmaksustamise mõistest ja eesmärgist. Samuti tuuakse välja Eesti siseriikliku pöördmaksustamise ajalugu (pöördmaksustamine võeti Eestis esmakordselt kasutusele metsamaterjali ja kasvava metsa raieõiguse müügil). Teises alapeatükis tutvustab autor pöördmaksustamise kasutamise valdkondi Eestis.

Teine peatükk käsitleb pöördmaksustamist ehitusvaldkonnas. Kolmandas alapeatükis kirjeldatakse ehitussektori pöördmaksustamist Soome näitel ning samuti käsitletakse Saksamaad ning Rootsit, kus siseriiklik pöördmaksustamine ehitussektoris rakendus varem kui Soomes. Neljandas alapeatükis analüüsitakse selle rakendamise võimalikkust Eestis, pöördmaksustamise ehitussektoris rakendamise võimalikke tagajärgi ning plusse ja miinuseid.

Antud teemast kirjutamisel kasutatakse käibemaksualaseid allikaid. Lisaks käibemaksualsetele raamatutele tuginetakse Rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti kommentaaridega käibemaksuseadusele. Käesolevas töös kasutab autor Eesti seadusi ja Euroopa Liidu direktiive. Samuti on töös kasutatud andmeid ja artikleid erinevatelt internetilehekülgedelt ning välisriikide maksuhaldurite internetilehekülgi.

1. Pöördmaksustamise üldmõisted

1.1. Pöördmaksustamise olemus ja eesmärk

Seoses asjaoluga, et Eesti on Euroopa Liidu liige, on olulise tähtsusega Euroopa Liidu õigus, mida liikmesriigid on kohustatud järgima. Euroopa Liidu tasemel on reguleeritud ka pöördmaksustamist. Eesti siseriiklik õigus peab olema kooskõlas Euroopa Liidu õigusega ja seda ka maksualastes küsimustes. Käesoleva töö puhul mängib olulist rolli Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. Kõik siseriiklikud regulatsioonid antud valdkonnas peavad olema nimetatud direktiivist tulenevate põhimõtetega kooskõlas.

Pöördmaksustamiseks nimetatakse ostukäibelt käibemaksu tasumise kohustust. See tähendab, et ostja maksab käibemaksu müüja eest.¹ Pöördmaksustamine tähendab, et käibemaksu arvestab kauba või teenuse ostja. Kui ostja kasutab saadud kaupa ja teenust oma ettevõtluses, siis saab ta üheaegselt käibemaksu arvestamisega ka õiguse teha sama summa ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamine.²

Pöördmaksustamist kasutatakse siis, kui on vaja lihtsustada maksu administreerimist või kui soovitakse mingis teatud valdkonnas võidelda maksupettustega. Teenuste puhul on teenuse saajat lihtsam kontrollida kui teenuse osutajat, kes võib asuda teises maksujurisdiktsioonis.³

Pöördmaksukohustus on sätestatud Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 194, kus on märgitud, et käibemaksu on kohustatud tasuma kaupa tarniv või teenust osutav isik. Artiklis 196 on välja toodud järgmised teenused:

- autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamine ja kasutusele andmine;
- reklaamiteenused;

¹ Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009), lk 365.

² Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 816.

³ Kaspar Lind „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu” (2006), <<http://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/10062/1061/5/lindkaspar.pdf>> (20.01.2011).

- konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused;
- teatava majandustegevuse teostamisest täielikult või osaliselt loobumise kohustused;
- panga-, finants- ja kindlustustehingud, sealhulgas edasikindlustamine, välja arvatud seifide üürimine;
- personali rendileandmine;
- materiaalse vallasasja, välja arvatud mistahes veovahendite rendileandmine;
- maagaasi ja elektrienergia jaotussüsteemidele juurdepääsu võimaldamine, nende kaudu toimuv transport ja edastamine ning muude otseselt seotud teenuste pakkumine;
- telekommunikatsiooniteenused;
- raadio- ja televisiooniringhäälinguteenused;
- elektrooniliselt osutatavad teenused.⁴

Enne Euroopa Liiduga liitumist oli pöördmaksustamise asemel kasutusel impordikäibemaks. Alates Euroopa Liiduga liitumisest nimetatakse impordiks aga ainult ühenduse välistest riikidest kauba toimetamist Eestisse. Seega võeti kasutusele uus regulatsioon ühenduse siseste kaupade soetamisele ja teenuste saamisele – pöördkäibemaks. Varasema seaduse kohaselt oli teenuse impordiga tegemist juhul, kui Eesti maksukohustuslane sai teenuse mitteresidendilt, välja arvatud juhul, kui teenust saadi mitteresidendi Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Nendeks teenusteks oli näiteks reklaamiteenus, tööjõu vahendamine, vallasasja üürile andmine ning intellektuaalse omandi õiguse üleandmine.⁵

Pöördmaksustamine võeti Eestis esmakordselt kasutusele 1. jaanuarist 2000 metsamaterjali ja kasvava metsa raieõiguse müügil, alates 1. jaanuarist 2002 kehtib pöördmaksustamine välismaalt ostetud teenustele (varem nimetati seda “teenuse impordiks”).⁶

⁴ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ.

⁵ Lehis ja Lind, *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*, supra nota 2, lk 149.

⁶ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 1, lk 365.

Metsamaterjali pöördmaksustamise sätted toodi Käibemaksuseadusesse 17. novembrist 1999 vastu võetud seadusega, mis jõustus 1. jaanuaris 2000. Metsa- ja metsamaterjali käibemaksu kohta kehtib erinev kord, mille sisuks on pöördmaksustamine. Ostjal on õigus teha sama summa ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamine teenuste osutamisel oma ettevõtluses. Pöördmaksustamine impordi teenuste puhul on erinev, sest sätestatud erikorra eesmärk on võidelda metsaäris levinud maksupettustega.⁷

Esialgelt Käibemaksuseadus sätestas ainult kasvava metsa raieõiguse ja metsamaterjali soetamise. Alates 1. aprillist 2001 jõustus metsamaterjali müügi maksustamise erikorra muutus, mis puudutas Käibemaksuseaduse sätteid. Uue redaktsiooni kohaselt laiendati pöördmaksustamise kohustust lisaks kasvava metsa raieõigusele ja metsamaterjalile samuti saematerjalile ning metsa- ja saematerjali transpordi- ja valmistamisteenustele. Nimetatud muudatust põhjendati seaduseelnõu seletuskirjas sellega, et tolleaegne Eesti metsa- ja puidusektori majandussuhete analüüs viis järelduseni, et mitmed väiksemad tegijad püüdsid metsamaterjalidelt ja nendega seotud teenustelt jätta käibemaks tasumata.⁸

Algse redaktsiooni (mis kehtis kuni 2004. aastani) kohaselt rakendati pöördmaksustamist ainult kasvava metsa raieõiguse ja metsamaterjali müügi puhul ning saematerjali müügil selle tootja poolt. Pöördmaksustamise erikord, kehtestas kaupadele ja teenustele, milleks olid: metsamaterjal ja töödeldud metsamaterjal, kasvava metsa raieõigus, metsa ülestöötamine, ülestöötatud metsa koondamine, väljavedu, kokkuvedu, pealelaadimine, mahalaadimine, ümberlaadimine, sorteerimine, virnastamine; metsamaterjali või töödeldud metsamaterjali vedamine. Selle muudatuse põhjuseks oli see, et müüjad ei tasunud käibemaksu, mis oli saadud ostjatelt.⁹

Selline pöördmaksustamise kohustus kehtis Eestis alates 1. aprillist 2001 kuni 1. maini 2004. Pöördmaksustamisest ei olnud võimalik poolte kokkuleppel loobuda. Pöördmaksustamine ei sõltunud sellest, kuidas müüja arve vormistas - kogu risk ja vastutus oli ostjal.¹⁰

⁷ Lehis ja Lind, *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*, supra nota 2, lk 816.

⁸ *Samas*, lk 817.

⁹ *Samas*, lk 817-818.

¹⁰ Lehis ja Lind, *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*, supra nota 2, lk 820.

2001. aasta Käibemaksuseaduse redaktsioonis olid pöördmaksustamise reeglid vastuolus Euroopa Nõukogu Kuuenda Direktiiviga (edaspidi Kuues Direktiiv), sest pöördmaksustamine tekitas konkurentsimoonusi. Sellest järeldub, et Eesti ühinemisel Euroopa Liiduga kadus metsamaterjali käibemaksu erikord. Konkurentsimoonus seisnes selles, et üks majandusharu sai teiste harudega võrreldes eeliseid, sest puidu kokkuostjad, töötledjad ja eksportijad ei pidanud oma hankijatele käibemaksu tasuma, materjalide kokkuostjad, töötledjad ja eksportijad aga pidid tasuma. Konkurentsimoonus väljendus ka selles, et puidu eksportijad ja töötledjad said maksueeliseid oma hankijate arvelt, sest puidu importijad, varujad, vedajad jne pidid kogu sisendkäibemaksu ulatuses taotlema Maksu- ja Tolliametilt enammakstud käibemaksu tagastamist. Seda, et erikord oli mõnede ettevõtjatele kasulik, võib järeldada asjaolust, et erikorra kehtestamise eesmärgiks oli väidetavalt ainult maksupettuste tõkestamine. Üldkorra puhul peavad metsamaterjali ostjad maksma müüjatele ning vedajatele kaupade ja teenuste hinna koos käibemaksuga. Oma toodete müümisel lisavad nad müügihinnale samuti käibemaksu.¹¹

1. jaanuarist 2002 hakkas Eestis kehtima uus Käibemaksuseadus. Põhiline eesmärk uue Käibemaksuseaduse ettevalmistamisel oli Eesti käibemaksualase seadusandluse kooskõlla viimine Euroopa Liidu nõuetega, mis peamiselt sisalduvad Kuuendas Käibemaksudirektiivis. Uues Käibemaksuseaduses maksustatakse teenuste impordi. Kuna teenust ei saanud allutada tollikontrollile, siis pidid teenuste impordilt maksma käibemaksu ainult registreeritud käibemaksukohustuslased. Seda kohustust on soovitatav rakendada juhul, kui seda laiendatakse kõikidele raamatupidamiskohustuslastele, kuid eraisikutele mitte, sest nende jaoks oleks see liialt koormav ning raskesti kontrollitav.¹²

Eesti võttis teenuste impordi maksustamisel kasutusele nn pöördmaksustamise, kus maksukohustus pannakse teenuse ostjale (umbes samamoodi nagu metsa- ja saematerjali müügi maksustamise puhul). Reaalselt tekitab teenuse impordi maksustamine maksukohustuse vaid nendele isikutele, kellel ei ole täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (nt riigiasutused või maksuvaba käibega ettevõtjad). Teenuse impordi tuleb Eestis maksustada sellepärast, et välismaal on see

¹¹ Samas, lk 824-825.

¹² Pulk, S., „Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust”, *Äripäev*, 21.06.2004, <www.web.finance.ee> (25.02.2011).

teenus käibemaksust vabastatud (täpselt samamoodi vabastatakse ka Eestis teenuste eksport) ning juhul, kui Eestis maksustamist ei toimuks, osutuksid välismaalt ostetud teenused kodumaistest odavamateks.¹³

Probleem on selles, et eraisiku poolt välismaalt ostetud teenused jäävad maksustamata. Nimetatud probleemi püüab käesoleval hetkel lahendada kogu Euroopa, sest elektroonilise kaubanduse areng on teinud maksuvabade tehingute sooritamise väga lihtsaks. Selline maksuvaba tsoon annab jällegi konkurentsieeliseid välismaistele müüjatele, kuid sobivate ja efektiivsete maksustamise meetodite leidmine paistab vähemalt praegusel hetkel olevat väga keeruline.¹⁴

Raamatupidamiskohustuslased on Eestis pöördmaksustamisega pidanud enam tegelema alates 1. maist 2004, mil kehtestati uus Käibemaksuseadus. Seejuures on probleemiks pöördmaksustamise sisulised erinevused: kaup või teenus; Euroopa Liidust või kolmandatest riikidest.¹⁵

Pöördmaksukohustus on sätestatud Käibemaksuseaduses paragrahvis 3 lõikes 4 maksukohustuslase maksukohustus. Samas on välja toodud ka valdkonnad, kus rakendatakse pöördmaksustamist:

- teenused, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- kauba soetamine soetajana kolmnurktingus;
- teiselt maksukohustuslaselt käesoleva seaduse § 41¹ lõikes 2 nimetatud kauba soetamine.¹⁶

¹³ Pulk, *Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust, supra nota 12*, (25.02.2011).

¹⁴ Lehis, L., „Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus” (2001), <www.web.finance.ee> (27.02.2011).

¹⁵ Kuusik, G., „Käibemaksuga pöördmaksustamisest” (2008), <www.balanss.ee> (01.03.2011).

¹⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud vastavalt §-le 50 - RT I 2003, 82, 554... RT I, 15.03.2011, 20, § 3 lg 4.

Tulumaksuseadus sätestab püsiva tegevuskoha mõiste. Nimetatud seaduse paragrahv 7 lõike 1 on püsivaks tegevuskohaks majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis.¹⁷

Pöördmaksustamise eesmärgiks on edendada kaupade vaba liikumist ja teenuste osutamist ning lihtsustada liikmesriikidevahelist ettevõtlust.¹⁸ Sellega lihtsustatakse piiriüleste teenuste osutamist, sest kauba või teenuse müüjal ei teki registreerimiskohustust Eestis ning ei ole vaja deklareerida välisriigi maksukohustuslasena käibemaksu Eestis. Teenuse saaja riigi käive tekib teenuse osutaja ja saaja maksukohustuslaste puhul. Osutades teistes EL-i liikmesriikides teenuseid, mille käibe tekkimise koht on vastav riik, tuleb hinnata pöördkäibemaksu rakendumise ulatust vastavas riigis. Mida laiemalt võimaldab riik pöördmaksustamist, seda lihtsam ja väiksemate kuludega on teise riigi ettevõtjal võimalik osutada teenuseid liikmesriigis.¹⁹

Eestis kehtib laia pöördmaksustamise põhimõte, Lätis kohaldub see ainult intellektuaalsete teenuste puhul, Tšehhis aga on piiratud intellektuaalsete teenustega. Taanis, Saksamaal ja Hollandis pöördmaksustamise võimalus on küllaltki lai, kuid Hollandis rakendub ka laevaehitusele. Itaalias ja Poolas tähendab pöördmaksustamine seda, et Itaalia ja Poola teenuste saajad väljastavad endale arved Itaalia või Poola käibemaksuga.²⁰

Eestis, Slovakkias, Sloveenias ja Suurbritannias ei ole pöördmaksustamist võimalik rakendada kui teenuse osutaja on registreeritud teenuse saaja riigis maksukohustuslasena. Sellistes riikides nagu Belgia, Austria, Hispaania, Portugal, Ungari ja Saksamaa on see võimalik.²¹

Direktiiviga 2006/69/EÜ 24. juuli 2006 kehtestas Euroopa Nõukogu liikmesriikidele võimaluse rakendada siseriiklikku pöördmaksustamist.²² Need teenused ja kaubad,

¹⁷ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903... RT I, 04.03.2011, 14, § 7 lg 1.

¹⁸ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.09.2006, <www.fin.ee/index.php?id=280> (28.02.2011).

¹⁹ Tingas, R., „Teenuste pöördmaksustamine on EL-is harmoniseerimata” (2004), <www.rmp.ee/maksud> (05.03.2011).

²⁰ Tingas, *Teenuste pöördmaksustamine on EL-is harmoniseerimata, supra nota 19* (05.03.2011).

²¹ Samas.

²² Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/69/EÜ artikkel 1 punkt 2.

millele pöördmaksustamine laieneb, on sätestatud Euroopa Nõukogu Direktiivis 2006/112/EÜ, mille artikkel 193 sätestab, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.²³

Siseriiklikku pöördmaksustamist võib kehtestada vaid direktiivi artiklis 199 loetletud juhtudel:

- kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused, kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine;
- punktis a loetletud tegevusega seotud personaliteenused;
- artikli 135 lõike 1 punktides j ja k osutatud kinnisvaratarned, kui tarnija on valinud artikli 137 kohase maksustamisvõimaluse;
 - ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu juhtudel;
 - ehitiseta maa, välja arvatud ehitusmaa võõrandamine;
- kasutatud materjali tarned, sellise kasutatud materjali tarned, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlusse võtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tarned ning teenuste osutamine:
 - mustmetallide ja värviliste metallide jäätmete, jääkide ning kasutatud materjalide, sealhulgas must- või värviliste metallide või nende sulamite töötlemisel, tootmisel või sulatamisel saadud pooltoodete tarned;
 - osaliselt töödeldud must- ja värviliste metallide tarned ja teatavad nendega seotud töötlemisteenused;
 - must- ja värvilistest metallidest, nende sulamitest, räbust, tuhast, valtsimisjäätmetest ja metalle või nende sulameid sisaldavatest tööstusjäätmetest koosnevate jääkide ja muu ringlusse võtmiseks sobiva

²³ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ.

materjali tarned ning nende toodete sorteerimise, lõikamise, tükeldamise ja pressimisega seotud teenused;

- vanaraua ja vanametalli, samuti jääkide, lõikmete ja murru ning klaasist, klaasikildudest, paberist, papist, kartongist, kaltsudest, luudest, nahast, kunstnahast, pärgamendist, toornahast, kõõlustest, nöörist, paelast, köiest või trossist, kummist ja plastikust koosneva kasutatud ja ringlussevõtmiseks sobiva materjali tarned ja teatavad nendega seotud töötlemisteenused;
 - käesolevas lisas nimetatud osutatud materjalide tarned pärast töötlemist, mis hõlmab puhastamist, lihvimist, sorteerimist, lõikamist, purustamist, kokkupressimist või plokkideks valamist;
 - alusmaterjali töötlemisel saadud jääkide ja jäätmete tarned.
- selliste kaupade tarned, mida üks maksukohustuslane annab teisele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel;
 - pärast omandireservatsiooni loovutamist reservatsiooni kasutavale isikule tehtud tarned;
 - kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

Liikmesriigid võivad määratleda, milliste kaubatarnete ja teenuseosutamiste ning milliste kaubatarnijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kauba soetajate kategooriate suhtes neid meetmeid kohaldatakse.²⁴

1. jaanuarist 2011 jõustus uus Käibemaksuseadus, mille paragrahv 41¹ lõikes 2 nimetatud kauba soetamisele kehtestatakse siseriiklik pöördmaksustamine vabatahtlikult maksustatud kinnisvaratehingutele ja vanametalli müügile.²⁵

Kokkuvõtvalt võib öelda, et enne Euroopa Liiduga liitumisega Eesti kasutas pöördkäibemaksusüsteemi metsanduses. Pöördmaksustamise eesmärgiks on lihtsustada liikmesriikidevahelist ettevõtlust. Alates 2006. aastast liikmesriikidel tekkis võimalus rakendada mõnedele kaupadele ja teenustele siseriikliku pöördmaksustamist. Alates 2011. aastast pöördmaksustamist kasutatakse nii kinnisvaratehingute teostamisel kui

²⁴ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ artikkel 199.

²⁵ Kuusik, G., „Maksud 2011” (2010), <www.rup.ee/est> (03.01.2011).

ka vanametalli müümisel. Siseriikliku pöördmaksusüsteemi eesmärgiks on maksupettuste vähendamine.

1.2. Pöördmaksustamise rakendamise valdkonnad

Hetkel kehtiva Käibemaksuseaduse kohaselt on tavapärase riikidevaheline pöördmaksustamine, kuid teatud juhtudel rakendatakse ka siseriiklikku pöördmaksustamist. Riikidevaheliseks pöördmaksustamiseks on paigaldatav või kokkupandav kaup, kolmnurktehing ning teenused, mille käibe tekkimise kohaks loetakse Eestit. Siseriiklik pöördmaksukohustus tähendab seda, et pöördmaksukohustust rakendatakse ühes riigis registreeritud maksukohustuslaste vahel.

Käibemaksuseaduse paragrahv 2 lõige 3 punktis 2 defineeritakse mõiste “paigaldatav või kokkupandav kaup”, kuna ühendusesiseses kaubanduses maksustatakse nende kaupade müüki erinevalt muust kaubast.²⁶

Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab viis protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.²⁷ Seega juhul, kui paigaldamise või kokkupanemise maksumus on kuni viis protsenti, lähtutakse kauba maksustamisel üldistest reeglitest ja kauba käive loetakse toimunuks kauba lähteriigis, kusjuures paigaldamise teenus loetakse kauba võõrandamisega kaasnevaks teenuseks.²⁸

Paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamise korral loetakse, et käive tekib liikmesriigis, kus see kaup paigaldatakse või kokku pannakse. Samas riigis toimub ka maksustamine. Kuna käive loetakse tekkinuks kauba paigaldamise riigis, ei saa rakendada muu kauba suhtes kehtivaid kauba ühendusesisesese käibe ja soetamise sätteid, mille puhul käive loetakse toimunuks kauba lähteriigis, aga maksustatakse sihtkohariigis. Seega kui näiteks Rootsi maksukohustuslane võõrandab kauba Eesti

²⁶ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.05.2010, <www.fin.ee/index.php?id=280> (12.04.2011).

²⁷ Käibemaksuseaduse § 2 lg 3 p 2.

²⁸ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.04.2011, <www.fin.ee/index.php?id=280> (10.04.2011).

maksudohustuslasele ja samuti paigaldab Eestis, on tegemist Rootsi maksudohustuslase Eesti käibega. Paigaldatavalt või kokkupandavalt kaubalt arvutab käibemaksu ostja nn pöördkäibemaksu, sellel tingimusel, et ostja on registreeritud maksudohustuslane, kes saab selle ka samal käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata, kui kasutab seda oma maksustatava käibe jaoks. Kui ostja ei ole maksudohustuslasena registreeritud, tuleb teise liikmesriigi müüjal end Eestis maksudohustuslaseks registreerida ning vastav käive ise deklareerida.²⁹

Paigaldatava ja kokkupandava kauba müügi korral loetakse käive toimunuks paigaldamise või kokkupanemise riigis. Seda sätet kasutatakse ühendusesiseste tehingute puhul, ehk paigaldatava ja kokkupandava kauba võõrandamisel ühest liikmesriigist teise. Seega kauba käive tekib Eestis, kui teise liikmesriigi ettevõtja võõrandab kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis. Kauba käive ei teki Eestis, kui Eesti maksudohustuslane võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis. Kui müüja ei ole sihtkohariigis maksudohustuslasena registreeritud, arvestab käibemaksu maksudohustuslasest või piiratud maksudohustuslasest ostja, see tähendab, et toimub pöördmaksustamine. Kui ostja ei ole maksudohustuslane või piiratud maksudohustuslane, tekib teise liikmesriigi maksudohustuslasest müüjal sihtkohariigis maksustatav käive ja koheselt ka maksudohustuslasena registreerimise kohustus.³⁰

Kui Eesti ettevõtja müüb kaupu mõnda teise liikmesriiki ja kaubad saadetakse sinna enne nende kokkupanekut ja paigaldamist teises liikmesriigis, ei loeta sellist kaubakäivet Eestis toimunuks ega deklareerita Eestis. Samas, teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamisel peab maksudohustuslane teadma, kuidas käibemaksu tasumise kohustus on pandud kauba müüjale või pöördmaksustamist, mille kohaselt maksab käibemaksu paigaldatava või kokkupandava kauba soetaja. Kauba käive, mis hõlmab kokkupanekut ja paigaldust, võidakse teises liikmesriigi seadusandlusest. Samuti määratletakse sihtkohariigi

²⁹ *Samas.*

³⁰ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.04.2011, <www.fin.ee/index.php?id=280> (15.04.2011).

seaduste alusel, kas on tegemist paigaldatava või kokkupandava kauba maksustamisega sihtkohariigis.³¹

Kolmnurkteingu mõiste on Käibemaksuseaduse paragrahvis 2 lõikes 8, mille kohaselt on see kauba võõrandamise tehing kolme liikmesriigi ettevõtjate vahel, kes kõik on registreeritud oma riigis maksukohustuslastena,³² kusjuures täidetud peavad olema järgmised tingimused:

- esimese liikmesriigi maksukohustuslane võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele, kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele;
- kaup toimetatakse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriigi soetajale kolmnurkteingus;
- maksukohustuslane, kes on kolmnurkteingus edasimüüja, ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;
- soetaja kolmnurkteingus maksab käibemaksu kauba kolmnurkteinguga soetamiselt.³³

Kolmnurktehing, mis on teatud tingimustele vastav kauba ostmise ja edasimüügi tehing, mille puhul rakendatakse lihtsustatud maksustamist. Kolmnurktehing on kauba müügi ja edasimüügi tehing kolme erineva liikmesriigi maksukohustuslase vahel, kusjuures kaup saadetakse otse esimeselt müüjalt ostjale, kes on lülis kolmas isik. Kolmnurkteingu korral müüakse kaup liikmesriigi A (näiteks Rootsi) maksukohustuslaselt (müüja kolmnurkteingus) riigi B (näiteks Eesti) maksukohustuslasele (edasimüüja kolmnurkteingus) ja B-st riigi C (näiteks Läti) maksukohustuslasele (soetaja kolmnurkteingus), kusjuures kaup ise liigub otse Rootsist Lähti.³⁴

Sel juhul loeb Rootsi maksukohustuslasest müüja müügi nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks. Eesti maksukohustuslasel ei teki ühendusesisest

³¹ *Samas*.

³² Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel, „Käibemaksuseaduse alusel antud selgitused”, seisuga 01.01.2011, <www.emta.ee/?id=21419> (05.02.2011).

³³ Käibemaksuseaduse § 2 lg 8.

³⁴ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.05.2010, <www.fin.ee/index.php?id=280> (15.04.2011).

kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist Eestis, kuna kaupa ei toimetatud Eestisse ega ka Eestist välja. Eesti maksukohustuslane peab siiski deklareerima kolmnurkteingu oma ühendusesisesel kauba käibe aruandes, deklareerides kolmnurkteingu veerus müügi Läti maksukohustuslasele (märkides Läti maksukohustuslase registreerimise numbriga).³⁵

Kolmnurkteingu sätete rakendamisel on oluliseks tingimuseks, et ühes liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud edasimüüja ei oleks samaaegselt maksukohustuslasena registreeritud ei kauba lähteriigis ega ka sihtkohariigis. Vastasel korral ei ole lihtsustamise sätted vajalikud, kuna tehingute tulemusena ühtegi täiendavat registreerimiskohustust ei teki ning just täiendavate registreerimiskohustuste vältimine ongi peamiseks kolmnurkteingu erisätete eesmärgiks.³⁶

Alates 1. jaanuarist 2010 on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusvälise riigi isik.³⁷

Teenuse on ettevõtluse korral osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup. Ka väärtpaberi võõrandamist käsitletakse teenusena. Samuti tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Eestis maksustatakse teenuseid, mille käibe tekkimise koht on Eesti.³⁸

Teenused, mille käibe tekkimise kohaks loetakse Eestit, olenemata sellest, kellele teenus osutatakse, on järgmised:

³⁵ *Samas.*

³⁶ *Samas.*

³⁷ Maksu- ja Tolliametileheküljel, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine alates 2010.aasta 1. jaanuarist“, <www.emta.ee/index.php?id=26811> (22.03.2011).

³⁸ Rahandusministeeriumi koduleheküljel, „Käibemaks“, <www.fin.ee/index.php?id=280> (10.01.2011).

- teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus;
- osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust või messi ja näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine;
- osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile või näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule;
- Eestis osutatakse reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu;
- Eestis osutatakse restorani- ja toitlustusteenust, välja arvatud § 10 lõike 2 punktis 5 ja § 10 lõike 4 punktis 5 sätestatud juhul;
- osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- ja toitlustusteenust vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile;
- transpordivahend antakse lühiajaliselt üürile, rendile või kasutusvaldusesse Eestis.³⁹

Kui teenust osutatakse Eestis isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik või, kui teenust osutatakse Eestis käibemaksukohustuslasena või piiratud käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule, on käibe tekkimise koht Eesti:

- tehakse tööd Eestis asuva vallasasjaga või hinnatakse Eestis asuvat vallasasja ja teenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena

³⁹ Maksu- ja Tolliametilehekülg, *Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine alates 2010.aasta 1. jaanuarist, supra nota 37* (22.03.2011).

ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;

- Eestis osutatakse kaubaveoteenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba vedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;
- osutatakse kauba Eestist teise liikmesriiki vedamise teenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba vedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;
- osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust Eestis isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik;
- vahendatakse tehingut või muud toimingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.⁴⁰

Kauba siseriikliku käibe korral võib erandjuhul tekkida ka kauba ostjal üldine pöördmaksukohustus, näiteks kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isik, kes ei tegele Eestis püsivalt majandustegevusega teeb siin juhusliku kaubatehingu.⁴¹

Üldine pöördkäibemaksukohustus tekib siis, kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata ettevõtlusega tegeleval isikul ei ole Eestis alalist tegevuskohta. Kui välisriigi isikul on Eestis alaline tegevuskoht, siis tekib tal endal püsiva tegevuskoha kaudu Eestis maksustatav käive.

⁴⁰ *Samas.*

⁴¹ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.05.2010, <www.fin.ee/index.php?id=280> (17.03.2011).

Kui käive on alla 16 000 euro piirmäär ja isik ei ole ennast maksukohustuslaseks registreerinud, ei lisa ta hinnale käibemaksu ning kauba ostjal või teenuse saajal ei teki pöördmaksu kohustust.

Maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isikul ei ole õigust Eestis sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ning omades Eestis püsivat tegevuskohta ei saa ta käibemaksu tagasi.⁴²

Käibemaksu direktiiv 2008/8/EÜ täpsustab. Selle kohaselt ei käsitleta mitteresidendi äriühingut püsiva tegevuskoha kaudu liikmesriigi maksukohustuslasena. Püsiv tegevuskoht ei ole konkreetse maksustamisele kuuluva tehingu või toiminguga seotud. Seega teenuse osutamisel välisriigi äriühingule, kes on ka Eestis oma püsiva tegevuskoha kaudu registreerinud käibemaksukohustuslasena, rakendatakse pöördmaksustamist, kui püsiv tegevuskoht ei ole osutatava teenusega seotud.⁴³

Alates 1. jaanuarist 2011 Käibemaksuseadust täiendati paragrahvi 41¹, mille kohaselt rakendub teatud siseriiklikele tehingutele: kinnisasja või selle osa ja metalljätmete võõrandamine nn ostja pöördkäibemaksukohustus. KMS sätestab, et juhul kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele KMS paragrahvis 16 lõikes 3 nimetatud kinnisasja ning jätteseaduse paragrahvis 104 metalljätmed käibemaksuga, tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba soetaja arvestab tehingu kohta esitatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel.⁴⁴

Erikorra kohaselt kinnisasja ja metallijätmete käive maksustatakse saaja poolt, kuid erikorda saab kasutada üksnes juhul, kui tehing toimub maksukohustuslaste vahel. Pöördmaksustamine aitab ära hoida kinnisasja ja metallijätmete käibe korral käibemaksupettused, mil kauba soetaja arvab käibemaksu saadud arve alusel oma

⁴² *Samas*.

⁴³ Seletuskiri, „Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde”, seisuga 01.01.2010

⁴⁴ Maksu- ja Tolliameti kodulehekül, „Maksustamise erisätted“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3> (10.02.2011).

maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha, kuid müüja jätab ostjalt saadud käibemaksusumma riigieelarvesse tasumata.⁴⁵

2. Pöördmaksustamine ehitusvaldkonnas

2.1. Soome ehitussektoris pöördmaksustamise rakendamisest

Soome on Eesti põhjanaaber, kelle kohta võib öelda, et tegemist on küllaltki heal järjel oleva riigiga. Sealsesse ehitussektorisse on vastu võetud pöördmaksustamise süsteem. Mõeldes sama süsteemi võimalikule rakendamisele Eestis, on Soome kindlasti heaks eeskujuks, kelle abil teha järeldusi pöördmaksustamise tulemuslikkuse kohta Eesti ehitussektoris.

16. juulil 2010 võttis Soome parlament vastu seaduse pöördkäibemaksustamise kasutamise kohta ehituses. Ehituses kehtivad uued käibemaksu reeglid alates 1. aprillist 2011, mil Soome hakkas kasutama pöördmaksusüsteemi.⁴⁶ See tähendab seda, et teatud ehitusteenuste tüüpides hakkab ostja kandma vastutust käibemaksu välja maksmise eest.⁴⁷

Uuel maksusüsteemil on eesmärgiks vähendada potentsiaalne maksupettuste risk, mis on seotud petmisega käibemaksu puhul.⁴⁸ Tänu uuele reformile riigi tulud käibemaksust peaksid kasvama umbes sada miljonit euro võrra. Loodetakse, et kindel pöördkäibemaksusüsteem aitab parendada ausat konkurentsi ehitussektoris.⁴⁹

Käibemaksusüsteemi protseduur ei ole muutunud raskemaks, vaid ostjad ja müüjad peavad teadma, millal pöördmaksusüsteemi kasutusele võetakse,⁵⁰ sellepärast et menetlus on erandlik põhireeglist ja see puudutab vaid teatud teenuseid.

⁴⁵ *Samas*.

⁴⁶ Alakare, M., „Reverse charge on construction services from 1 april 2011” (2010), <www.taxand.com/news/newsletters/Reverse_Charge_on_Construction_Services_from_1_April_2011> (25.12.2010).

⁴⁷ Soome Maksu- ja Tolliametilehekül, „Changes in value added taxation in the construction sector: reverse charge from 1 April 2011” (2010), <www.vero.fi/?article=2567> (25.02.2011).

⁴⁸ KPMG Oy Ab, „Compulsory reverse charge creates challenges for the construction sector” (2010), <www.kpmg.com/Fi/fi/Ajakohtaista/Uutisi-ja-julkaisuja/Tax-Flash/> (12.03.2011).

⁴⁹ Arto, J., „Grey economy issues now receiving much attention” (2010), <<http://www.jhl.fi/portal/en/news/archive/?bid=568>> (25.12.2010).

⁵⁰ Soome Maksu- ja Tolliametilehekül, *Changes in value added taxation in the construction sector: reverse charge from 1 April 2011, supra nota 47*, (25.02.2011).

Pöördkäibemaksukohustust kasutatakse peamiselt siis, kui on tegemist ehitusteenuste müügiga või ehitusteenuses tööjõu üürimisega ja ostjaks on tegevusalaga tegeleja, kes oma tegevuses müüb ehitusteenuseid või üürib ehitusteenuste jaoks tööjõudu.⁵¹

Käibemaksu reguleerimine sisaldab mitu erinevust, mis osutavad olla tavaelus üpris küsitavad. Näiteks, seadusandlus ei tee lõpuni ehitusteenuste ja ehituskaupade müügisüsteemi selgeks. Peale selle alltöövõtjad, nagu oodatakse, saavad kokku raskustega pidades silmas nende klientide poolt läbi viivaid asjaolude hinnanguid.⁵²

Kui ehitustööd algasid enne 01. aprilli 2011 või hiljem, siis sellistele teenustele kohaldatakse pöördmaksustamist. Juhul, kui töö on alanud enne 1. aprilli 2011, kuid jääb lõpetamata selleks kuupäevaks, pöördmaksustamist ei kohaldata.⁵³

Pöördmaksustamist kasutatakse siis, kui teenuseid osutatakse Soomes, kui ehitustööd teostatakse Soomes või kui inimesed on sõlminud kokkuleppeid Soomes ehitustööde äritegevuseks ning hoonete müümine äritegevuseks.⁵⁴

Pöördkäibemaksukohustuse kasutusala kuuluv ehitusteenus on määratletud Soome Käibemaksuseaduse (originaalis: Arvonlisävero, edaspidi ALV) paragrahvi 31 lõike 3 punktiga 1. Selle seaduse kohaselt on ehitusteenusteks kinnistuid puudutavad ehitus- ja remonditööd, samuti nende töödega seotud materjalide üleandmine.⁵⁵ Kinnistu on määratletud ALV paragrahvis 28, kinnisvara tähendab maa-ala/krunt, ehitise või mõni muu selle osa. Mehhanismid, seadised/vahendid ja seadmed, mida kasutatakse konkreetseks tegevusteks ning osutatakse eelpool määratletud ruumidele, ei ole kinnisvara osad.⁵⁶

Soomes kohaldatakse pöördmaksukohustust ehitustoodetel alati, kui teenus esineb ehitusteenusena või töötajate vahendamisega osutatud ehitusteenustena; kui ostja on

⁵¹ Alakare, *reverse charge on construction services from 1 april 2011*, *supra nota 46*, (25.12.2010).

⁵² Soome Maksu- ja Tolliametilehekül, *Changes in value added taxation in the construction sector: reverse charge from 1 April 2011*, *supra nota 47*, (25.02.2011).

⁵³ *Samas*.

⁵⁴ *Samas*.

⁵⁵ Arvonlisävero, Voimaantulo 01.06.1994

⁵⁶ Alakare, *reverse charge on construction services from 1 april 2011*, *supra nota 46*, (25.12.2010).

ettevõtja, kes oma tegevuses ostab ehitusteenuseid või rendib tööjõudu ehitusteenuste jaoks.⁵⁷

Ehituse alla kuulub hoonete ehituse ja maa- ning vee-ehituste osas üldehitus ning eriehitus, samuti ehitustegevusega liituv paigaldus- ja viimistlustöö. Tegevus võib olla olemuselt uusehitus, kapitaalremont, saneerimine, samuti ümberkorraldus-, laiendus- ja remonditööd. Ehitamine on samuti tehases valmistatud ehitiste ja rajatiste püstitamine ehituskohtades. Ehitamine võib toimuda omal kulul või see võidakse tellida tasu eest või lepinguliselt; allhankijad võivad teostada osalisi töid või kogu ehitustöö. Ehitamiseks kuuluvad hoonete ehitamine, maa- ja vee-ehitamine ning eriehitustegevus.⁵⁸

Ehitusteenused, kus rakendatakse pöördkäibemaksu kohustust on:

- majaehitus;

Majaehitamine on igat tüüpi ehitiste, sh uus- ja parandusehitamine ning tehases valmistatud ehitiste, elementkarkasside või muude ehitusosade püstitamine ehituspaigas. Need ehitusteenused on elumajade ja muude rajatiste ehitamine, kuhu kuulub samuti kapitaalremonditööd. Tööd teostatakse kas oma kulul müügiks või tasu või lepingute alusel, osaliselt või tervikuna.⁵⁹

- maa- ja vesi-ehitustööd;

Maa- ja vesi-ehitamine on eri objektide üldehitustööd, milleks on uusehitus; kapitaalremonditööd, laiendamine ja muudatuste tegemine; tehases valmistatud ehitiste ja rajatiste püstitamine ehituspaigas. Maa- ja vesi-ehitustöödeks kuuluvad:

- teede ja kiirteede ehitamine;
- raudteede ja metrooliinide ehitamine;
- sildade ja tunnelite ehitamine.⁶⁰

⁵⁷ Soome Maksu- ja Tolliametilehekülj, „Rakentamispalvelut, joissa käännetty” (2011), <www.rakennusteollisuus.fi/RT/Käännetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/> (24.03.2011).

⁵⁸ Soome Maksu- ja Tolliametilehekülj, *Rakentamispalvelut, joissa käännetty, supra nota 57*, lk 3, (24.03.2011).

⁵⁹ *Samas*, lk 3.

⁶⁰ *Samas*, lk 3-4.

- Muu maa- ja vesi-ehitustööd

Vesi-ehitamine on:

- vee-teede, kanalite, sadamate, harrastus paadisadamate, lüüside jms ehitamine, kapitaalremont ja korrastamine;
- tammide, vallide, üleujutusvallide ja lainemurdjate ehitamine, kapitaalremont ja korrastamine;
- sadamakaide, statsionaarsete laevatehaste ja muude sadamaehitiste ehitamine;
- järvede, vee-teede, jõgede ja sadamate süvendamine;
- vee-teede navigatsiooni- ja turvaseadmete paigaldus;
- veekaitset puudutavad maa- ja vee-ehitustööd, looduslike toitumisliikide ehitamine jm kalamajandusega seoses olevad vee-ehitustööd.

Muu maaehitamine ja vesi korrastustööd on tootmisüksuste, vabaõhu harrastuskohtade ja nende juurde kuuluva ehitamine, mida ei vaadelda kui elamuehitust.

- avalike (üldiste) jaotusvõrkude ehitamine;
 - ehitusteenusteks on vedelike ja gaasiliste ainete veoks mõeldud teisaldus- ja jaotusvõrkude ning nende võrkude juurde statsionaarsete osadena kuuluvate ehitiste ja rajatiste ehitamine;
 - ehitusteenused on elektri- ja kommunikatsioonide jaotuseks mõeldud teisaldus ja jaotusvõrkude ning nende võrkude juurde statsionaarsete osadena kuuluvate ehitiste ja rajatiste ehitamine.⁶¹
- spetsialiseeritud ehitustegevus;
 - ehitiste ja rajatiste lammutamine;
 - ehituskoha puhastamine ja muud ehitamisele eelnevad ettevalmistustööd;
 - elamuehituse ja maa- ning vesi-ehituse paigaldus- ja viimistlustööd;
 - muud erialade tööd.

⁶¹ Samas, lk 5-6.

Ehitiste ja rajatiste lammutamine ja ehituspaiga ettevalmistustööd on ehituspaigaga seotud tööd, mille eesmärk on saada ehituspaik selliseks, et otsesed ehitustööd võivad alata. Sellisteks teenusteks kuuluvad näiteks ehitiste ja rajatiste lammutamine, lõhkumine või purustamine ning ehitiste siirdamine, ehitiste ja püsirajatiste kaitse.

Tüüpilised ehitus tööd on näiteks vaiamis-, rajamis-, karkassi-, betooni-, müüri-, kivitööd, teraskonstruksioonide vms püstitamine, katusetööd jmt. Uusehituse juurde kuuluv erialade ehitus sooritatakse harilikult allhankena, kuid remondiehituse juurdekuuluv eri alade tööde tellija on sageli remonditava objekti omanik.

Paigaldustööde hulka kuuluvad kõikide selliste varustuste ja seadmete kokkupanek ning paigaldamine, mis on vajalikud ehitise toimimise seisukohalt. Sellised tööd tehakse ehituskohas, kuigi osa töödest võib teostada seadmetarnija juures.⁶²

- elektri-, veetorstike-, ja muu ehituspaigaldus;

Need ehitusteenused on varustuse, seadmete ja süsteemide paigaldamine, mis on ehitise või rajatise funktsioneerimiseks hädavajalikus.

- elektrimontaaž on elamuehituse ja maa- ning vesi-ehituse juurde kuuluvate elektriliste varustuste, seadmete ja süsteemide paigaldus;
- soojus-, veetorstike ja ventilatsioonipaigaldus on veetorstiku, kanalisatsiooni, soojus- ja ventilatsiooniseadmete paigaldamised, kaasa arvatud nendega kaasnevad laiendamis-, kolimis-, korrashoiu-, hooldus- ja parandustööd;
- soojus-, müra- ja vibratsioonitakistuste paigaldamine;
- liftide ja eskalaatorite paigaldus.

- ehituste ja ehitiste viimistlus;

Ehitiste ja rajatiste viimistlustööd on:

- välis- ja sisepindade krohvimine;

⁶² Soome Maksu- ja Tolliametilehekül, *Rakentamispalvelut, joissa käännetty, supra nota 57*, lk 6-7, (24.03.2011).

- ehituspuseppade erinevad paigaldustööd;
- põrandate katmine ja seinte vooderdus;
- värvimine ja klaasimine;
- muu ehitiste viimistlus.
- muu spetsialiseeritud ehitustegevus

Spetsialiseeritud ehitustegevuse alla kuuluvad:

- katuste konstruktsioonide paigaldus ja katmine;
- ehitusmasinate laenutus koos kasutajaga.

Spetsialiseeritud ehitustegevus on samuti erioskusi ja eriseadmeid vajav eriehitus.⁶³

Samas kehtib pöördmaksukohustus Rootsi ehitussektoris juba alates 1. jaanuarist 2007. Pöördmaksustamise kehtestamise eesmärgiks on peatada maksupettused ehitussektoris, mis on selles sektoris laialt levinud.

Pöördmaksustamise kohustus määratakse järgmistelt teenustelt:

- ehitusjärgne puhastus;
- paigaldustööd (nt. elektriseadmed, ventilatsiooniseadmed);
- lõputööd (nt. fasaaditööd, värvimine, tislertööd)
- teedehitus.⁶⁴

Saksamaa ehitussektoris pöördmaksukohustus rakendus 1. jaanuarist 2004. Pöördmaksustamine kasutatakse juhul, kui teostatakse ehitusvarustust, mis on seotud antud ehituse-, taastamise-, teenindamise-, ümberehituse- või lammutamisega, välja arvelt planeerimis- ja järelvalveteenust.⁶⁵

Kokkuvõtvalt selgus, et paljud Euroopa riigid alustavad pöörkäibemaksusüsteemi kasutamist ehitussektoris, seda põhjusel, et paljudes riikides ehitussektor on üks kõige haavatavam valdkond majanduses, kus toimub palju maksupettusi.

⁶³ Samas, lk 10-11.

⁶⁴ Swedish Tax Agency, „The VAT Brochure” (2010),
<www.skatteverket.se/download/18.6efe6285127ab4f1d2580008468/552B10.pdf> (27.02.2011).

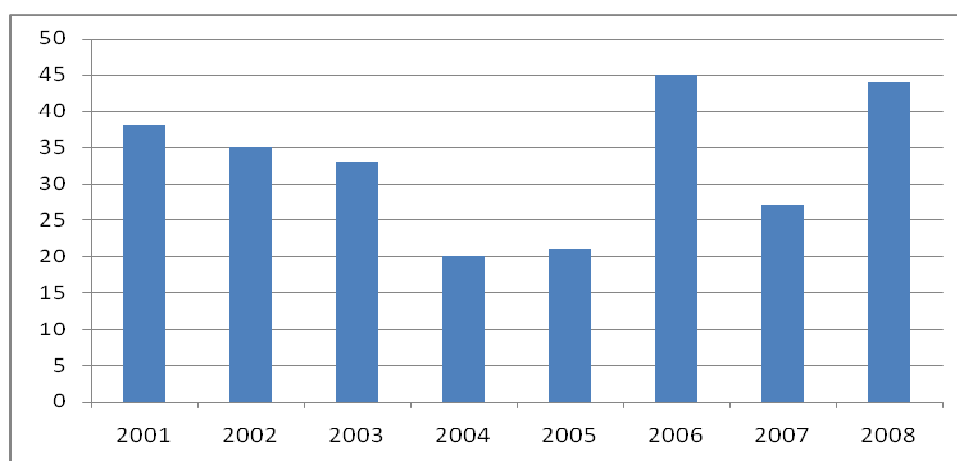
⁶⁵ Bundesministerium der Finanzen, „Monatsbericht des BMF 2006” (2006),
<http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_2368/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Monatsbericht__des__BMF/2006/01/060126agmb007,templateId=raw,property=publicationFile.pdf> (16.02.2011).

Pöördkäibemaksusüsteemi üheks probleemiks osutub see asjaolu, et ostja ja müüja peavad täpselt teadma, missugusel korral süsteem hakkab töötama: nimelt, millistele teenustele ja toodetele see laieneb, alates mis summast jne. Enne süsteemi kehtestamist on vajalik väga üksikasjalikult rääkida seaduses lahti kõik pisiasjad selleks, et tulevikus vältida võimalikke probleeme, mis võivad tekkida seaduse tõlgendamise mitmetähenduslikkusega.

2.2. Pöördmaksustamise rakendamise otstarbekus Eesti ehitussektoris

Eesti ehitussektoris on üks tegevusvaldkond, kus toimub kõige enam maksupettusi Maksu- ja Tolliameti ning Eesti Konjukturiinstituudi andmetel. Nendeks on: ümbrikupalkade maksmine (joonis 1), fiktiivsete arvete väljastamine, illegaalsete teenuste osutamine (joonis 2), käibemaksu/tulude varjamine.

2010. a ühes kvartalis kontrollis Maksu- ja Tolliamet 54 fiktiivset arvet, mida äriühingud olid kasutanud. Kontrollitulemusena määrati täiendavalt makse summas 34 miljonit krooni. 2009. aastal kontrolliti kokku 189 äriühingut ja määrati täiendavalt maksukohustust 265 miljonit krooni. Ajavahemikul 2001 kuni 2010 oli ehituse sektor üks kõige valusasti puudutatud sektoreid.⁶⁶

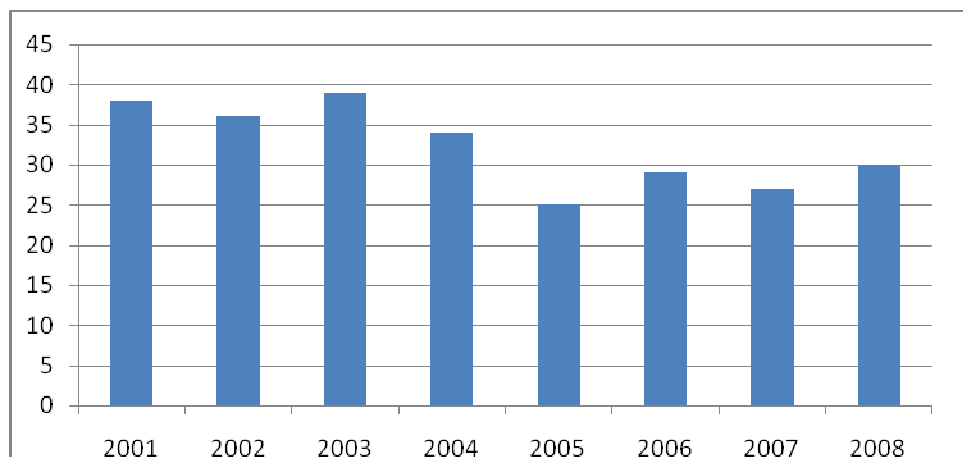


Joonis 1. Ümbrikupalkade välja maksmine (%)⁶⁷

⁶⁶ Pilvinski, K., „Fiktiivseid arveid enim ehitusvaldkonnas”, *Äripäev*, 18.05.2010, <www.ap3.ee/?PublicationId=22905acc-dc33-4aa0-972f-cc94b5c594f5> (09.04.2011).

⁶⁷ Eesti Konjukturiinstituudilehekülj, „Varimajandus Eestis 2001-2008”, <www.ki.ee/> (09.04.2011).

Illegaalse majandustegevuse üheks peamiseks ajendiks on soov saada parem konkurentsipositsioon, mille saavutamiseks püüab osa ettevõtjad pakkuda oma tooteid ja teenuseid odavamalt, jättes maksmata maksud.⁶⁸ See on ka ehitussektori üheks probleemiks. Umbes pool kõikidest illegaalsete teenuste osutamistest toimub ehitussektoris.



Joonis 2. Illegaalsete teenuste osutamine (%)⁶⁹

Sellest võib teha järeldusi, et Eesti ehituse sektor vajab muutmist.

Mõned Euroopa Liidu riigid, nagu Saksamaa, Rootsi ja Soome rakendasid maksupettuse riskide vähendamiseks uut käibemaksusüsteemi ehitussektoris-pöördmaksusüsteemi siseriiklikele tehingutele. Alates 2006. aastast kehtestas Euroopa Nõukogu Komisjon Direktiiviga 2006/69/EÜ liikmesriikidele võimaluse rakendada siseriiklikku pöördmaksustamist kaupadele ja teenustele ka ehitusteenustele, mis on välja toodud esimeses alapeatükis.

Pöördmaksustamine on maksupettuste ohjeldamiseks mõeldud meetod. Pöördmaksustamise süsteemi eesmärgiks on vältida topeltmaksustamist ja tagada maksustamise neutraalsust. Neutraalsuse põhimõte on see, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Pöördmaksustamine aitab ära hoida ehitussektoris saadud käibe korral sagenenud käibemaksupettusi, kus üldjuhul kaubaostja arvab küll käibemaksu saadud arve alusel oma käibelt, maksustatavalt käibelt arvestatud

⁶⁸ Eesti Konjunkturiinstituudilehekül, „Varimajandus Eestis 2001-2008”, <www.ki.ee/> (09.04.2011).

⁶⁹ Samas.

käibemaksust maha, kuid müüja võib jätta saadud käibemaksusumma riigieelarvesse tasumata.

Euroopa Komisjon on seisukohal, et siseriiklikku pöördmaksustamist võib kohaldada, sellepärast et:

- pöördmaksustamise mehhanism on vajalik vahend maksudest kõrvalehoidmise takistamiseks;
- maksude vältimise takistamiseks;
- vähendab pettuste võimalusi;
- tagab maksustamise neutraalsust;
- tagab erinevate ettevõtjate võrdset kohtlemist.⁷⁰

Käesoleval ajal kehtiva süsteemi kohaselt tehingu toimepanemise ajal müüja esitab ostjale arve, mille ostja tasub müüjale koos käibemaksuga ning omakorda müüja tasub saadud käibemaksu Maksu- ja Tolliametile. Ostja omab õiguse esitada avalduse Maksu- ja Tolliametile käibemaksu tagastamisele. Sellel põhjusel, et müüja ja ostja ei sõltu üksteisest ning käibemaksu tasumise ja tagastamise vahel võib olla suur ajavahemik, siis arvestuse- ja kontrollisüsteem osutub keerulisemaks. See omakorda soodustab kelmust. Näiteks:

- müüja varjab käivet, ei deklareeri oma tulu, seetõttu riik kaotab maksutulu;
- müüja esitab Maksu- ja Tolliametile fiktiivseid arveid;
- müüja deklareerib kõike seadusepäraselt, kuid ei tasu makse.

Pöördkäibemaksu süsteemi kohaselt käibemaksu tasumise kohustus ja tagastamise võimalus on kontsentreeritud ostja poolel. Tehingu teostamisel müüja esitab arve, ostjale lasub kohustus registreerida ning tasuda käibemaks. Näiteks, Saksamaal kehtib kord, kus peale igasugust tehingut müüja esitab Maksu- ja Tolliametile arve. Sellisel viisil, mõlemaid arveid võib kergesti kontrollida ja võrrelda, mida on keeruline teostada Eestis kehtiva korra kohaselt, kuna ostja jääb tuvastamatuks.

⁷⁰ Euroopa Ühenduste Komisjon, „Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta KOM(2006) 254 lõplik” (2006), <www.eur-lex.europa.eu/> (16.01.2011).

Pöördmaksusüsteemi põhiline eelis seisneb selles, et üks ja sama isik registreerib käibemaksu. Nimelt seda teostab ostja. Juhul, kui ostja ei esita andmeid Maksu- ja Tolliametile, siis riigi jaoks riskid ning kahjud on oluliselt väiksemad, võrreldes Eestis kehtiva süsteemiga.

Selline maksustamine võiks vähendada maksupettusi, sest käibemaksu peab siis maksuma ostja ning müüja ei saa seda enda huvides kasutada. Kuigi autor on seisukohal, et see ei saa kindlustada seda, et ei tekiks uusi maksupettusi. Praegu ehitussektori suureks probleemiks on fiktiivsete arvete väljastamine, mis tähendab, et üks ettevõtja (nn variettevõtja) registreerib end käibemaksukohustuslaseks ja hakkab teistele ettevõtjatele väljastama arveid (nn arvevabrikud, millega Maksu- ja Tolliamet on otsustavalt võitlema asunud), mida need ettevõtjad parasjagu nõuavad ehk siis väljastab tegelikult fiktiivseid arveid, mille alusel ettevõtjad soetust deklareerivad ning alusetult sisendkäibemaksu riigieelarvest tagasi saavad. Raha liikumist näidatakse pangakontodel selliselt, et fiktiivse arve alusel kantakse raha pangaarvele ning võetakse seejärel sealt sularahas välja. Arveid väljastanud ettevõtja saab tasuks tavaliselt teatud protsendi sisendkäibemaksust, mis on õnnestunud riigieelarvest välja petta. Antud situatsioonides sellised ettevõtjad, kes arveid fiktiivselt väljastavad, eksisteerivad lühikest aega, tavaliselt umbes ühe aasta.⁷¹

Maksupettuste teostamisel kasutatakse kunstlikke skeeme. Ettevõtted on sageli asutatud vaid eesmärgiga saada valesid arveid. Nad saavad ostjalt sissemaksu koos käibemaksuga. Kohe, kui tasu kätte saadakse, kaovad kunstlikud firmad, maksmata käibemaksu maksuhaldurile, ning selleks ajaks on müüja sisendkäibemaksu juba maha arvanud. Tulemuseks on see, et riik kaotab suuri käibemaksu summasid. Äriühingutele on käibemaks laekunud, kuid nad ei edasta seda Maksu- ja Tolliametile.

Ehitussektoris on tänapäeval olema palju selliseid firmasid, kes lähevad pankrotti. Sel juhul on riigil parem võimalus maksud kätte saada juhul, kui käibemaksu kohustus on suurtel peatöövõtjatel. Need firmad ei pankrotistu nii kergesti ja neid on palju lihtsam kontrollida. Tänapäevani juhtub sageli nii, et peatöövõtja kannab käibemaksu summa müüjale üle, kuigi müüja seda omakorda Maksu- ja Tolliametile edasi ei kanna ja peatöövõtja nõuab deklaratsiooni alusel selle summa Maksu- ja Tolliametilt tagasi, siis

⁷¹ Elling, T., *Käibemaks II*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2009), lk 32.

Maksu- ja Tolliamet jääb miinusesse, see tähendab, et raha ei laeku ja peatöövõtja nõuab Maksu- ja Tolliametilt käibemaksu tagasi.

Kui peatöövõtja saab käibemaksuta arve, ning peab selle pealt ise käibemaksu tasuma, saab ta selle käibemaksu ka kohe tagasi nõudma, ehk reaalselt jääb tema rahaline väljund on null. Seega on tal kergem säilitada oma lühiajalist likviidsust. Kui siiani on ta pidanud kandma müüja arveldusarvele summa koos käibemaksuga, siis nüüd ta seda enam tegema ei pea.

Töö koostaja viis läbi küsitluse kahe ehitusfirma raamatupidajatega, kes vastasid Lisas 1 toodud küsimustele. Raamatupidajate sõnul ei sooviks nad sellise käibemaksusüsteemi rakendamist. Sest väitsid, et nende jaoks müüjatena ei ole see eriti sobilik.

Lõputöö koostaja analüüsib pöördmaksusüsteemi võimalikke eeliseid ning möödalaskmisi ostja, müüja, tarnija ja riigi jaoks.

Müüja seisukohalt on plusse keerulisem näha. Kui ostjale esitatakse null käibemaksuga arve, siis müüjale laekub sada tuhat krooni endise saja kahekümne tuhande asemel. Oma kulutuste pealt on müüjal õigus küsida käibemaks tagasi, kui ei ole käibemaksu kohustust (ehk müüa vaid pöördkäibemaksu alla kuuluvat teenust), siis tekib müüjal igakuiselt Maksu- ja Tolliameti vastu nõue. See tähendab, et müüja peab nimetatud summa Maksu- ja Tolliametilt tagasi taotlema, mis võib aega võtta kuni 8 kuud. Kokkuvõttes on minule reaalselt makstud raha Maksu- ja Tolliametis kinni ja võib tekkida probleeme lühiajalise likviidsusega.

Likviidsus on mõiste, mis kirjeldab majanduses ja ettevõtluses raha vaba kättesaadavust ja tagab, et ettevõtjatel ja üksikisikutel oleks võimalik saada investeringuteks ja tarbimiseks vajalikku raha soovitud hinnaga, mis suurendab majanduslikku aktiivsust.⁷²

Kui ostetakse ehitusfirmana viiekümne tuhande eest materjali, siis müüja esitab ehitusfirmale arve viiskümmend tuhat pluss kakskümmend protsendi käibemaksu.

⁷² Euroopa Komisjoni kodulehekül, „Sõnastik”
<www.ec.europa.eu/economy_finance/focuson/inflation/glossary_et.htm> (06.04.2011).

Seega peab ostjast ehitusfirma oma arveldusarvelt tasuma kokku summa kuuskümmend tuhat. Kümme tuhat ehk käibemaksu summa küsib ehitusfirmast ostja Maksu- ja Tolliametilt tagasi. Raha tagasi taotlemine võib võtta aega halvimatel juhtudel kuni 8 kuud, seega ehitusfirmal on kümme tuhat reaalselt raha Maksu- ja Tolliametis kinni.

Müüja seisukohalt seisneb pöördkäibemaksusüsteemi eelis selles, et kui müüja on midagi juba müünud, aga raha ei ole veel ostjalt laekunud, vaid tuleb käibemaks tasuda, see tähendab et vabaraha ei ole käibes ning firmal tekib võlg Maksu- ja Tolliametile. Pöördkäibemaksusüsteem aga vabastab müüja käibemaksu kohustusest.

Tarnijate eelised on selles, kui ta ei pea oma valmistootele käibemaksu tasuma, vaid see oleneb maksetähtaegadest ettevõtete vahel. Ostjalt laekub raha peale makse tähtaja ületamist, seega müüja saab selle raha, mida ta peab Maksu- ja Tolliametile maksma ostjalt, seega kannab ikka igakuiselt Maksu- ja Tolliametile selle summa, mis ta on oma ostjatelt juba kätte saanud. Sest kui ta esitab arve oma kauba eest viiekümne tuhandele ning lisab käibemaksu, siis saab ostjalt oma arveldusarvele kuuskümmend tuhat, millest kümme tuhat kannab Maksu- ja Tolliametile lihtsalt edasi. Käibemaksu põhimõte ei ole ettevõttele lisakohustust tekitamises, vaid reaalne käibemaksu tasumine on ikkagi lõpptarbija.

Kui rakendatakse pöördkäibemaksu kohustust, siis ei pea maksma Maksu- ja Tolliametile seda nn kümme tuhandet, kui ei saa seda ostjalt enda arveldusarvele. Seega arveldusarvelt liigub läbi vähem raha, kuid oma hankijatele peab arved ikka koos käibemaksuga kinni maksma ja Maksu- ja Tolliametilt hiljem raha tagasi taotlema. Seega ikkagi võib tekkida lühiajalise likviidsuse probleeme, kui on üleval nõue Maksu- ja Tolliameti vastu ja sealt raha tagasi taotlemine võtab aega. Siseriiklik pöördmaksustamine vähendaks ettevõtte ärikulusid, kuna ettevõtjad saavad raha, mille üldkorra puhul müüjale tasuksid, kasutada ettevõtluse arendamiseks. Sellega suurendab see ka konkurentsivõimet. Samas aga on see teiste ettevõtete suhtes, kellele siseriiklikku pöördmaksustamise sätted ei laiene, ebavõrdne ning tekitab konkurentsimoontust.

Pöördmaksusüsteemi puhul ühelt poolt ostetakse toormaterjali ja makstakse sellelt käibemaksu. Seejärel toodetakse müügiks kaupa ning siis ollakse müüja rollis. Sel

puhul ei pea müüja valmistootelt käibemaksu tasuma, sest seda maksab ostja ning sellel ärimehel on käibemaksu kulud tunduvalt väiksemad. Selgub, et kui ärimees oleks maksnud käibemaksu valmistootelt, see oleks mitu korda suurem, kui ta maksaks toorainelt. Sellest tulenevad ärifirma vahetulud.

Euroopa Komisjon on seisukohal, et siseriikliku pöördmaksustamise rakendamisel esinevad järgmised puudused:

- uute pettuseriskide vältimisega kaasnevad täiendavad deklareerimiskohustused;
- tekivad täiendavad rakendamiskulud.

Lisaks sellele märgib Euroopa Komisjon oma teatises ka seda, et siseriikliku pöördmaksustamise kohaldamise puhul tuleb tagada ühenduse raamistiku rangete tingimuste järgimine, eriti ühisturu hea toimimise ja lihtsustamispoliitika suhtes (eri sättes, eriti arvete ja täiendavate kohustuste valdkonnas).⁷³

Kokkuvõtvalt Eesti ehitussektor vajab muutmist. Probleemi üheks lahenduseks võiks olla pöördmaksustamise kehtestamine ehitussektoris. See aitaks ära hoida ehitussektoris saadud käibe korral sagenenud käibemaksupettusi kuna käibemaksu peab siis maksma ostja ning müüja ei saa seda enda huvides kasutada. Siseriikliku pöördmaksustamisega tagatakse liikmesriikides omamaiste ja muude ettevõtjate mittediskrimineeriv kohtlemine. Siseriikliku pöördmaksustamise puhul ei oma tähtsust ettevõtja päritolu, kuna võrdselt koheldakse nii oma riigi ettevõtjaid kui teise liikmesriigi ettevõtjaid. Iga käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtja, kes soetab ehitusteenused teiselt käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtjalt peab käibemaksu tasuma. Seega ei diskrimineerita välismaiseid ettevõtjaid ega ka omamaiseid ettevõtjaid.

⁷³ Euroopa Ühenduste Komisjon, „Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta KOM(2006) 254 lõplik” (2006), <www.eur-lex.euroopa.eu/> (16.01.2011).

KOKKUVÕTE

Soomes hakkas 1. aprillist 2011 kehtima uus seadus pöördkäibemaksustamise kasutamise kohta ehituses. Uue pöördmaksusüsteemi eesmärgiks on vähendada potentsiaalsete maksupettuste riski, mis on seotud petmisega käibemaksu puhul.

Probleem seisneb selles, et ehitussektor Eestis on halvasti kontrollitav majandusharu ja selle tõttu on maksulaekumised väiksemad kui peaksid olema.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida pöördkäibemaksu rakendamise võimalikke tagajärgi Eesti ehitussektoris.

Eesmärgi saavutamiseks püstitati esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade pöördmaksustamise olemusest ja eesmärgist. Pöördmaksustamine on Käibemaksuseaduse erikord. Pöördmaksustamiseks nimetatakse ostukäibelt käibemaksu tasumise kohustust. See tähendab, et ostja maksab käibemaksu müüja eest. Pöördmaksustamist kasutatakse siis, kui on vaja lihtsustada maksu administreerimist või kui soovitakse mingis teatud valdkonnas võidelda maksupettustega. Pöördmaksustamise eesmärgiks on edendada kaupade vaba liikumist ja teenuste osutamist ning lihtsustada liikmesriikidevahelist ettevõtlust.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade pöördmaksustamise valdkondadest Eestis. Hetkel Eestis kehtivate regulatsioonide kohaselt on tavapärase riikidevaheline pöördmaksustamine, mida hakati enam kasutama alates 1. maist 2004, kui kehtestati uus Käibemaksuseadus. Teatud juhtudel rakendatakse ka siseriiklikku pöördmaksustamist. Siseriiklik pöördmaksukohustus tähendab seda, et pöördmaksukohustust rakendatakse ühes riigis registreeritud maksukohustuslaste vahel. Pöördmaksustamine võeti Eestis esmakordselt kasutusele 1. jaanuarist 2000 metsamaterjali ja kasvava metsa raieõiguse müügil. Selline süsteem kehtis Eestis enne Euroopa Liiduga liitumisest. Alates 1. jaanuarist 2011 hakkas kehtima vabatahtlikult maksustatud kinnisvaratehingutele ja vanametalli müügile.

Kolmandaks lõputöö uurimisülesanneks oli anda ülevaade pöördmaksustamisest Soome ehitussektoris. Sellise maksusüsteemi eesmärgiks on vähendada potentsiaalsete/oletatavate maksupettuste riski, mis on seotud petmisega käibemaksu puhul. Pöördkäibemaksukohustust kasutatakse peamiselt siis, kui on tegemist

ehitusteenuste müügiga või ehitusteenuses tööjõu üürimisega ja ostjaks on tegevusalaga tegeleja, kes oma tegevuses müüb ehitusteenuseid või üürib ehitusteenuste jaoks tööjõudu. Soomes näiteks tuleb ehitustoodete pöördmaksukohustust kohaldada alati, kui teenus esineb ehitusteenusena või töötajate vahendamise osutatud ehitusteenustena; kui ostja on ettevõtja, kes oma tegevuses ostab ehitusteenusi või rendib tööjõudu ehitusteenuste jaoks.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida pöördmaksustamise rakendamise otstarbekust Eesti ehitussektoris. Eesti ehitussektor on üks tegevusvaldkond, kus toimub kõige enam maksupettusi Maksu- ja Tolliameti ning Eesti Konjukturiinstituudi andmetel. Järsult suurenenud tööjõu nõudlusest tulenevalt tekkis kvalifitseeritud ja kvaliteetse tööjõu puudus ja hakati täiendavalt palkama ilma erialaste oskusteta ning kogemusteta töötajaid. Paljud töötajad olid tööandja surve all sunnitud saama või soovisid ise oma tulude suurendamiseks töötasu saada mitteametlikult ehk siis ümbrikupalka. Kasvasid ka ehitusmaterjalide hinnad. Äriühingute vahelise konkurentsivõitlusega kaasnes kulude vähendamine maksusummade arvelt läbi käibemaksupettuste (käibe varjamine, fiktiivsete arvete kasutamine) ja ümbrikupalga maksmine.

Lõputöö koostaja jõudis järelduseni, et Eesti ehitussektor vajab muutmist. Probleemi üheks lahenduseks võiks olla pöördmaksustamise kehtestamine ehitussektoris. See aitaks ära hoida ehitussektoris saadud käibe korral sagenenud käibemaksupettusi kuna käibemaksu peab siis maksma ostja ning müüja ei saa seda enda huvides kasutada. Siseriikliku pöördmaksustamisega tagatakse liikmesriikides omamaiste ja muude ettevõtjate mittediskrimineeriv kohtlemine.

Lõputöö eesmärk täideti, kuna käesolevas töös analüüsiti pöördmaksusüsteemi rakendamise otstarbekust Eestis. Lõputöö koostaja analüüsis pöördmaksu võimalikke eeliseid ja puuduseid ostja, tarnija, müüja ning riigi seisukohalt.

РЕЗЮМЕ

Тема настоящей дипломной работы: Обратный налог с оборота в строительном секторе. Работа состоит из 41 страницы. Содержательная часть работы состоит из 40 страниц и одного приложения.

Работа написана на эстонском языке, иноязычное резюме - на русском. При написании работы было использовано 33 источника.

Актуальность темы дипломной работы обоснована высоким уровнем налоговых рисков в области строительства. Среди них - полное или частичное укрывание работников, а также искусственное увеличение входного НДС и расходов, связанных с предпринимательством.

Целью данной дипломной работы является анализ возможных последствий введения обратного налога с оборота в строительном секторе Эстонии.

Для достижения цели дипломной работы поставлены следующие задачи: 1) дать обзор сути и цели обратного налога; 2) дать обзор областей использования обратного налога; 3) привести примеры использования обратного налога в строительном секторе, опираясь на опыт Финляндии.

В работе используется качественный метод исследования. В четвертой главе данной работы анализируется целесообразность введения обратного налога в строительном секторе Эстонии.

В результате исследования автор пришел к выводу, что строительный сектор Эстонии нуждается в изменениях. Одним из методов решения проблем в строительном секторе может стать введение обратного налога с оборота, так как он поможет избежать возможного налогового мошенничества, связанного с подоходным налогом, поскольку при покупке какого-либо товара или услуги подоходный налог должен будет заплатить покупатель, и продавец не сможет использовать налог в своих интересах.

При написании дипломной работы автор использует правовые акты Европейского Союза и Эстонской республики. Так же для написания данной

работы были использованы законы с комментариями Налогового Департамента, а также Финансового Министерства Эстонии.

VIIDATUD ALLIKAD

Alakare, M., „Reverse charge on construction services from 1 april 2011” (2010), <www.taxand.com/news/newsletters/Reverse_Charge_on_Construction_Services_from_1_April_2011> (25.12.2010).

Artto, J., „Grey economy issues now receiving much attention” (2010), <<http://www.jhl.fi/portal/en/news/archive/?bid=568>> (25.12.2010).

Arvonlisävero, Voimaantulo 01.06.1994

Bundesministerium der Finanzen, „Monatsbericht des BMF 2006” (2006), <http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_2368/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Monatsbericht__des__BMF/2006/01/060126agmb007,templateId=raw,property=publicationFile.pdf> (16.02.2011).

Euroopa Komisjoni kodulehekül, „Sõnastik” <www.ec.europa.eu/economy_finance/focuson/inflation/glossary_et.htm> (06.04.2011).

Eesti Konjukturiinstituudilehekül, „Varimajandus Eestis 2001-2008”, <www.ki.ee/> (09.04.2011).

Elling, T., *Käibemaks II*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2009)

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/69/EÜ

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ

Euroopa Ühenduste Komisjon, „Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta KOM(2006) 254 lõplik” (2006), <www.eur-lex.euroopa.eu/> (16.01.2011).

Kaspar Lind „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu” (2006), <<http://dSPACE.utlib.ee/dSPACE/bitstream/10062/1061/5/lindkaspar.pdf>> (20.01.2011)

KPMG Oy Ab, „Compulsory reverse charge creates challenges for the construction sector” (2010), <www.kpmg.com/Fi/fi/Ajakohtaista/Uutisi-ja-julkaisuja/Tax-Flash/> (12.03.2011).

Kuusik, G., „Käibemaksuga pöördmaksustamisest” (2008), <www.balanss.ee> (01.03.2011).

Kuusik, G., „Maksud 2011” (2010), <www.rup.ee/est> (03.01.2011).

Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554, RT I, 15.03.2011, 20

Lehis, L., „Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus” (2001), <www.web.finance.ee> (27.02.2011).

Lasse Lehis ja Kaspar Lind, *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003)

Lasse Lehis, *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009)

Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg, „Käibemaksuseaduse alusel antud selgitused”, seisuga 01.01.2011, <www.emta.ee/?id=21419> (05.02.2011).

Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg, „Maksustamise erisätted“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3> (10.02.2011).

Maksu- ja Tolliametilehekülg, „Teenuse käibe tekkimise koht ja maksustamine alates 2010.aasta 1. jaanuarist”, <www.emta.ee/index.php?id=26811> (22.03.2011).

Pilvinski, K., „Fiktiivseid arveid enim ehitusvaldkonnas”, *Äripäev*, 18.05.2010, <www.ap3.ee/?PublicationId=22905acc-dc33-4aa0-972f-cc94b5c594f5> (09.04.2011).

Pulk, S., „Pöördmaksustamine päästab reaalsest maksust”, *Äripäev*, 21.06.2004, <www.web.finance.ee> (25.02.2011).

Rahandusministeeriumi kodulehekülg, „Käibemaks“, <www.fin.ee/index.php?id=280> (10.01.2011).

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.09.2006, <www.fin.ee/index.php?id=280> (28.02.2011).

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.05.2010, <www.fin.ee/index.php?id=280> (12.04.2011).

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus kommentaaridega”, seisuga 01.04.2011, <www.fin.ee/index.php?id=280> (10.04.2011).

Seletuskiri, „Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde”, seisuga 01.01.2010

Soome Maksu- ja Tolliametilehekül, „Changes in value added taxation in the construction sector: reverse charge from 1 April 2011” (2010), <www.vero.fi/?article=2567> (25.02.2011).

Soome Maksu- ja Tolliametilehekül, „Rakentamispalvelut, joissa käännetty” (2011), <www.rakennusteollisuus.fi/RT/Käännetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/> (24.03.2011).

Swedish Tax Agency, „The VAT Brochure” (2010), <www.skatteverket.se/download/18.6efe6285127ab4f1d2580008468/552B10.pdf> (27.02.2011).

Tingas, R., „Teenuste pöördmaksustamine on EL-is harmoniseerimata” (2004), <www.rmp.ee/maksud> (05.03.2011).

Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903, RT I, 04.03.2011, 14

LISAD

LISA 1. Pöördmaksustamise rakendamine Eestis

KÜSIMUSED:

1. Millised on Teie arvates pöördmaksustamise eelised?

2. Alates 1. aprillist 2011 hakkab Soomes kehtima uus pöördmaksustamise süsteem ehituse sektoris.

Kuidas Te arvate selle süsteemi rakendamise üle Eestis?

3. Millised eelised võiks tuua Eesti ehitussektorile uus süsteem?

4. Millised puudused võivad sellega seotud olla?

5. Kas see võiks alandada käibemaksupettusi ehitussektoris?

6. Kas Te olete uue süsteemi poolt?