

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Julia Tjurina

**RIIGISISENE PÖÖRDMAKSUSTAMINE  
KUI KÄIBEMAKSUPETTUSTE VASTANE MEEDE**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Kaidi Kallaste

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele,  
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Julia Tjurina .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 122833TARMM

Üliõpilase e-posti aadress: julia.tjurina@bibigon.ee

Juhendaja lektor Kaidi Kallaste:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele:

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

# SISUKORD

ABSTRAKT .....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. PÖÖRDMAKSUSTAMISE OLEMUS JA RAKENDAMINE .....	8
1.1 Pöördmaksustamise olemus.....	8
1.2 Riigisisene pöördmaksustamine direktiivis .....	9
1.3 Pöördmaksustamine erandina .....	13
1.4 Pöördmaksustamine Eestis .....	15
1.4.1 Pöördmaksustamise ajalugu Eestis .....	15
1.4.2 Kinnisasjade pöördmaksustamine .....	17
1.4.3 Metallijäätmete pöördmaksustamine .....	18
1.4.4 Väärismetallide ja investeerimiskulla pöördmaksustamine.....	19
1.4.5 Vääriskivide pöördmaksustamine .....	22
1.5 Pöördmaksustamine teistes ELi liikmesriikides .....	23
1.5.1 Suurbritannia.....	23
1.5.2 Holland .....	25
1.5.3 Soome .....	25
1.5.4 Läti .....	27
1.5.5 Leedu .....	28
2. PÖÖRDMAKSUSTAMISE RAKENDAMISE ANALÜÜS .....	29
2.1 Metoodika.....	29
2.2 Käibemaksupettustega tekitatav kahju .....	30
2.3 Sektorite olulisus .....	40
2.4 Käibemaksu laekumise analüüs Eesti näitel .....	42

2.5 Halduskoormus seoses pöördmaksustamise rakendamisega .....	44
2.6 Riigikohtu praktika .....	46
2.7 Euroopa Kohtu praktika.....	47
2.8 Järeldused ja ettepanekud .....	50
2.8.1 Pöördmaksustamise positiivsed ja negatiivsed küljed.....	50
2.8.2 Pöördmaksustamise efektiivsus ja rakendamise võimalused teistes sektorites	
Eestis .....	56
KOKKUVÕTE .....	59
VIIDATUD ALLIKAD .....	62
SUMMARY .....	68
Lisa 1. Põhijooned pöördmaksustamise rakendamisel ELi liikmesriikides .....	71
Lisa 2. Riigisisese pöördmaksustamise rakendamise ajalugu ELi liikmesriikides .....	73
Lisa 3. Riigieelarvesse laekunud maksud 2015. aastal kuude lõikes .....	77
Lisa 4. Käibemaksuauk ELi liikmesriikides 2009 – 2013 .....	78
Lisa 5. Maksuauk Eestis 2011 – 2014 .....	79

## ABSTRAKT

Magistritöö „Riigisisene pöördmaksustamine kui käibemaksupettuste vastane meede“ eesmärk oli välja selgitada riigisisese pöördmaksustamise mõju käibemaksu laekumisele ja sellega seoses maksupettuste vähendamisele eri sektorites. Selleks vaadeldi pöördmaksustamise õiguslikku tausta, uuriti, millistes Eesti ja teiste Euroopa Liidu liikmesriikide majandusharudes praegu riigisisest pöördmaksustamist rakendatakse ning millised on olnud senised kogemused, kaaluti võimalusi ja perspektiive rakendada pöördmaksustamist teisteski sektorites. Töö autor on tuginenud läbi töötatud asjakohasele kirjandusele ning perioodikale, Eesti ja Euroopa Liidu õigusaktidele, statistikaandmetele, Euroopa ja Eesti kohtupraktikale ning uuritavate liikmesriikide õigusaktidele.

Statistikaameti andmetel moodustas käibemaksu laekumine peaaegu 30 protsenti keskvalitsuse maksutuludest, olles sotsiaalmaksu järel suuruselt teine maksutulu liik. Siinjuures on käibemaksupettused mahult suurimaks maksupettuse liigiks.

Pöördmaksustamine on olnud mõjus ja lihtsalt rakendatav meede käibemaksupettuste vastu võitlemisel eri liikmesriikides. Pöördmaksustamine teeb võimatuks laialt levinuid aheltehingute ja karussellpettuste toimepanemise. Samas aga senine praktika näitas, et kui rakendada pöördmaksustamist ainult teatud kaupadele ja teenustele, liikusid pettused teistesse sektoritesse. Selle vältimiseks tuli pöördmaksustamise regulatsiooni laiendada.

2016. aasta seisuga Euroopa Liidus kasutati pöördmaksustamist kokku 17 eri valdkonnas. Kõige levinumad pöördmaksustamise valdkonnad olid süsinikdioksiidi kvoodid, vanametall ja ehitusteenused. Eesti rakendas pöördmaksustamist vaid kolmes sektoris: kinnisasjad, metallijäätmed ja väärismetallid.

Võtmesõnad: pöördmaks (*reverse charge*), käibemaks (*value added tax*), käibemaksuauk (*VAT-gap*), käibemaksu laekumine (*VAT income*), direktiiv (*directive*).

## SISSEJUHATUS

Käibemaks (lühend KM, inglisekeelne lühend VAT – *value added tax*) on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra (Lehis, 2004, 353). Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest.

Käibemaksuarvestuse üldreegli kohaselt tekib käibemaksu tasumise kohustus kauba või teenuse müüjal ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ostjal (Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ art 193). Kui müüjal jääb maksusumma tasumata, tekib riigile otsene kahju, sest ostjal jääb õigus sisendkäibemaks oma maksustatavalt käibelt maha arvata, ehk riigilt see summa nii-öelda tagasi taotleda. Selline süsteem on toonud kaasa nõndanimetatud variisikupettuse (ingl *missing trader*) riski, mille korral ostja deklareerib ja küsib riigilt tagasi sisendkäibemaksu, kuigi arve esitaja (müüja) seda käivet ei deklareeri ega tasu käibemaksu. Fiktiivsete arvete alusel deklareeritakse sisendkäibemaksu, millega vähendatakse eelarvesse tasumisele kuuluvat summat või küsitakse riigieelarvest tagasi käibemaksu, mida ükski ettevõtte pole varem tasunud. Käibemaksuarvestuses kajastatakse kaupade ja teenuste soetus, mida tegelikult ei ole toimunud või ei ole soetus toimunud arvel märgitud käibemaksukohustuslaselt (kaup või teenus on tegelikult saadud isikult, kes ei ole tehingu toimumise hetkeks käibemaksukohustuslasena registreeritud).

Statistikaameti andmetel laekus 2015. aastal sotsiaalmaksu 2,39 miljardit eurot, käibemaksu 1,86 miljardit eurot ning aktsiise 873 miljonit eurot. Käibemaksu laekumine moodustas peaaegu 30 protsenti keskvalitsuse maksutuludest, olles seega sotsiaalmaksu järel suuruselt teine maksutulu liik. Seejuures on käibemaksupettused mahult suurimaks maksupettuse liigiks ning kätkevad endas olulist riski maksulaekumisele.

Ajalooliselt on Euroopa Liidu liikmesriigid (edaspidi liikmesriigid) kasutanud erinevaid meetodeid, millega vähendada maksude laekumata jäämist riigieelarvesse. Üks võimalus

pettusi vähendada on rakendada teatud tehingutele ja sektoritele pöördmaksustamist. 2016. aasta seisuga kehtiva käibemaksudirektiiviga on pöördmaksustamist lubatud kasutada 17 valdkonnas, millest Eesti kasutab kolme.

Teema valikul lähtus autor mitmest aspektist. Arvestades käibemaksu olulisust riigi tulubaasis, on maksupettuste vähendamine oluline. Maksupetturlust ei saa enam piirata riigisiselt, vaid tuleb tegutseda üleilmselt.

Magistritöö eesmärk on välja tuua riigisisese pöördmaksustamise rakendamise arengud, selgitada välja pöördmaksustamise mõju käibemaksu laekumisele ning maksupettuste vähenemisele eri sektorites. Uurimuse tulemusena teeb autor järeldusi ja ettepanekuid, millistes valdkondades on pöördmaksustamine eri riikides efektiivne ja millistesse sektoritesse tasub seda laiendada Eestis. Tulenevalt sellest eeldusest ja väitest, on töös järgmised uurimisküsimused:

1. Millised majandussektorid on kõige altimad pettustele ja mida võimaldab direktiiv pöördmaksustada?
2. Mis on tekitanud pöördmaksustamisel probleeme praktikas ja millised on kohtute seisukohad?
3. Millised on pöördmaksustamise rakendamise positiivsed ja negatiivsed küljed ning kas ettevõtete jaoks halduskoormus muutub?
4. Milline mõju on pöördmaksustamisel sektoritele?
5. Milliseid sektoreid võiks Eesti kaasata pöördmaksustamise mehhanismi?

Eeltoodud uurimisküsimustest lähtuvalt on töö jaotatud kaheks osaks. Töö esimeses peatükis on kirjeldatud pöördmaksustamise olemust, selle õiguslikku poolt ning rakendamist Eestis ja teistes liikmesriikides. Selleks toob autor välja pöördmaksustamise arengu liikmesriikides, seda kujundanud õigusaktid.

Töö teises osas analüüsitakse pöördmaksustamise rakendamist Eestis ja teistes liikmesriikides. Uuritakse viimaste aastate käibemaksukahjude statistikat, Euroopa Kohtu ja riigisiseste kohtute seisukohti ning eri sektorite kaasamist. Töö lõpus vastab autor püstitatud uurimisküsimustele ning teeb järeldusi. Uuringu ja statistilise analüüsi tulemuste põhjal selgitatakse välja peamised probleemsed sektorid Eestis ja tehakse ettepanekuid, võttes arvesse teiste riikide kogemusi.

Tööd koostades on autor kasutanud nii kvalitatiivset kui ka kvantitatiivset meetodit. Informatsiooni kogumise eesmärgil on autor läbi töötanud asjakohast kirjandust ning perioodikat, Eesti ja ELi õigusakte, Euroopa Kohtu praktikat, samuti uuritavate liikmesriikide õigusakte. Andmeanalüüsi meetodina on kasutatud statistiliste andmete võrdlust.



# 1. PÖÖRDMAKSUSTAMISE OLEMUS JA RAKENDAMINE

## 1.1 Pöördmaksustamise olemus

Pöördmaksustamine (ingl *reverse charge*) on üheks lahenduseks, mille abil riigid püüavad parandada käibemaksu laekumist. Selle meetme kohaselt vastutab käibemaksu tasumise eest maksukohustuslane, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse, mitte kaupade tarnija või teenuste osutaja, nagu on üldreegel. Kui saajal on täielik õigus käibemaks maha arvata, arvestab ja arvab ta käibemaksu maha samas käibedeklaratsioonis ning seega ei toimu käibemaksu tegelikku maksmist ega tagasimaksmist, mis vähendab pettuse võimalust. Üldjuhul on pöördmaksustatavateks tehinguteks kauba soetamine teistest liikmesriikidest, teenuse saamine välisriikidest (piiriülesed tehingud) ja mõnedes sektorites riigisisised tehingud. Meedet rakendades ei toimu tavapraktikas käibemaksu tegelikku eelarvesse laekumist ega riigi poolt sisendkäibemaksu tagastamist. Maksukohustus „pööratakse“ üldlevinuga võrreldes vastupidiseks. Teenuse osutaja või kauba müüja vabaneb tavapärasest maksu kinnipidamisest ja kõikidest kohustustest, mis on seotud maksu arvestamisega ja tasumisega. Sellega lihtsustatakse näiteks piiriüleste teenuste osutamist, sest teenuse osutaja pääseb käibe tekkimise riigis sellistest bürokraatlikest toimingutest nagu käibemaksukohustuslaseks registreerimine, arvestuse pidamine, deklareerimine jne. Pöördmaksustamine on ka „päästerõngas“ ettevõtjatele, kes tegelevad ekspordiga ning kellel on seetõttu üldjuhul käibemaksu enamaks, mida riigilt tagasi küsida. Vältimaks tagastusnõuete kontrolliga seotud koormust, mis on sageli tingitud ebaausaks osutunud tehingupartnerist, soovitatakse kasutada pöördmaksustamist: siis ei pea ise müüjale koos kauba hinnaga käibemaksusummat tasuma ning tasutud käibemaksu ei pea ka tagasi küsima. Kui piiriüleste tehingute pöördmaksustamise põhjuseks on soov vähendada halduskoormust, siis riigisisese pöördmaksustamise (edaspidi:

pöördmaksustamine) ainsaks põhjuseks on soov vältida maksudest kõrvalehoidumist. Seetõttu kehtestatakse pöördmaksustamine valdkondades, kus kaupade võõrandamisel või teenuste osutamisel on levinud variühingute kasutamine, mis jätavad käibemaksu tasumata. Euroopa Komisjon märgib, et suunatuna konkreetsetele sektoritele, on antud meede hoolimata selle võimalikust keskpikast negatiivsest kõrvalmõjust osutunud tõhusaks vahendiks pettuste (eelkõige karussellpettuste) ärahoidmisel (Council ... 428 final, 2012). Pöördmaksustamist sätestab erikord, mille aluseks on käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklid 198–199a. Pöördmaksustamise korral on käive müüjal, kuid käibemaksu tasumise kohustus ostjal. Seega ei mõjuta selline mehhanism maksustatava käibe suurust, mis on oluline juhul, kui isikul on õigus osaliseks käibemaksu mahaarvamiseks.

Eestis rakendatakse nii välis- kui ka riigisiseste tehingute puhul pöördmaksustamist vaid siis, kui nii müüja kui ka ostja on registreeritud käibemaksukohustuslased. See tähendab, et erikorda ei rakendata kauba/teenuse müümisel piiratud käibemaksukohustuslasele, välisriigi käibemaksukohustuslasele ja isikutele, kes pole käibemaksukohustuslased. Samuti ei pea ostja käibemaksu arvestama, kui ta soetab nimetatud kaupu mittemaksukohustuslaselt.

Praegu maksustatakse Eestis sel viisil väärismetalle, väärismetalli sisaldavat metallimaterjali ja metallijäätmeid ning mõnedel juhtudel investeringukulda ja kinnisasju, kui maksukohustuslane on otsustanud sellise käibe maksustada.

Järgnevalt käsitletaksegi erikorra rakendamise võimalusi, lähtudes käibemaksuseadusest (edaspidi: KMS) ja käibemaksudirektiivist.

## **1.2 Riigisisene pöördmaksustamine direktiivis**

Pöördmaksustamise teemat käsitleb Euroopa Liidu tasandil käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ (edaspidi: direktiiv), mis on Euroopa Liidu käibemaksuvaldkonda korraldavaks peamiseks dokumendiks. Direktiivi põhjalikkus on muljetavaldav: see sisaldab üle 400 artikli. Praegu, 2016. aastal kehtiva redaktsiooni kohaselt käsitleb direktiiv pöördmaksustamist 17 valdkonnas.

Esialguses variandis sätestas direktiivi art 199 pöördmaksustamist vaid seitsmes valdkonnas. Punkt a nimetab kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-,

puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning art 14 lg 3 alusel kaubatarnena käsitatava ehitustööde üleandmise. Punkt b lubab kasutada pöördmaksustamist eespool nimetatud tegevusega seotud personaliteenuste puhul. Ehitussektori riskantsuse põhjusteks on peamiselt suur tehingute maht, ettevõtetevaheline tihe konkurents, alltöövõtude sage kasutamine ning pidev surve eelarvele ja odava tööjõu kasutamisele. Alltöövõtu rakendamine annab võimaluse kaasata variühinguid ja selliselt vähendada maksude maksmist. Sellega võib kaasneda illegaalse tööjõu kasutamine, mille puhul makstakse tasu „ümbrikupalgana“. Kulutuste tegemiseks vajalik sularaha saadakse variühinguga näilikke tehinguid tehes.

Järgmiseks valdkonnaks on kinnisvara, kuhu direktiivi art 199 lg 1 punkti c kohaselt kuuluvad kinnisvaratarned, mille korral tarnija kasutab võimalust tehingut maksustada. Selle valdkonna suuremaks riskiks on tehingute kõrge hind ehk kõrge maksustatav väärtus. Siia ei kuulu sellised tehingud, mis on seotud ehitise, selle osade või ehitisealuse maa võõrandamisega või ehitusmaa võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu (art 12 lg 1 punktid a ja c). Lisaks räägib punkt g sellistest tehingutest, mille sisuks on kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

Kolmandaks on punkt d kohaselt võimalik pöördmaksustada selliste kasutatud materjalide tarned, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, sealhulgas jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlusse võtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tarned. Siia alla võib liigitada ka kummi, naha, klaasi, paberi, tekstiili ja plasti. Täpne loetelu on toodud direktiivi VI lisas.

Peale eespool loetletu võimaldab direktiivi art 199 lg 1 punkt e pöördmaksustada selliste kaupade tarneid, mida üks maksukohustuslane annab teisele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel. Punkt f mainib tarneid, mis tehakse pärast omandireservatsiooni loovutamist reservatsiooni kasutavale isikule.

Lõikes 1 sätestatud võimaluse kohaselt võivad liikmesriigid määratleda, milliste kaubatarnete ja teenuseosutamiste ning milliste kaubatarnijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kaubasoetajate kategooriate suhtes neid meetmeid kohaldatakse (art 199 lg 2).

Septembris 2009 tegi komisjon ettepaneku muuta käibemaksudirektiivi seoses tagasipööratud maksustamismehhanismi mittekohustusliku ja ajutise kohaldamisega mõnede pettuse ohvriks langeda võivate kaupade ja teenuste tarnete suhtes. Muutuste vajalikkus oli seotud maksupettustega, milles maksukahjumi kogusumma ulatus 200–250 miljardi euron.

Maksukahju vastas 2%-le ELi sisemajanduse koguproduktist (SKP). Käibemaksupettused ulatusid ligikaudu 40 miljardi euroni, moodustades 10% maksutuludest. (Proposal ... 511 final, 2009) Kõnealuste kaupade hulka kuulusid täpsemalt mobiiltelefonid, integraallülitusseadmed, väärismetallid ja parfüümid ning teenuste hulka kasvuhoonegaaside saastekvoodid. See loetelu põhines komisjoni kogutud teabel, mis oli seotud tol ajal karussellpettustest eriti mõjutatud sektoritega. Ettepaneku eesmärk oli anda kõikidele liikmesriikidele samad valikuvõimalused ja luua samas tõhus mehhanism süsteemi piiriülese mõju hindamiseks. Tol ajal Euroopa Nõukogu pakutud toodete ja teenuste nimekirjaga ei nõustunud, ning 2010. aasta 16. märtsi direktiiviga muudeti 2010/23/EL käibemaksudirektiivi, kuhu lisati uus säte, mis oli seotud kasvuhoonegaaside saastekvootidega. Art 199a lg 1 kohaselt võivad liikmesriigid kuni 30. juunini 2015 ja vähemalt kaheaastaseks ajavahemikuks ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma maksukohustuslane, kellele tehakse mõni järgmistest tarnetest:

a) antakse üle Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/87/EÜ (millega luuakse ühenduses kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemise süsteem) artiklis 3 määratletud kasvuhoonegaaside saastekvoote, mida võib üle anda kooskõlas kõnealuse direktiivi artikliga 12;

b) antakse üle muid ühikuid, mida käitajad võivad kasutada kõnealuse direktiivi täitmiseks.

Nõukogu 22. juuli 2013. aastal direktiiviga 2013/43/EL tehti uus muudatus käibemaksudirektiivis: art 199a täiendati uute pöördmaksustamise valdkondadega ning pikendati kasutusõigust kuni 31.12.2018:

c) mobiiltelefonide tarded, mis on valmistatud või kohandatud töötamiseks litsentsitud võrkudes ja kindlaksmääratud sagedustel, sõltumata sellest, kas neil on või puudub mõni muu kasutusala;

d) integraallülituse seadmete tarded, nagu mikroprotsessorid ja keskprotsessorid enne lõpptarbijale suunatud tootega liitmist;

e) gaasi ja elektrienergia tarded artikli 38 lõikes 2 määratletud maksukohustuslasest edasimüüjale;

f) gaasi ja elektrienergia sertifikaatide tarded;

g) artikli 24 lõikes 2 määratletud telekommunikatsiooniteenused;

h) mängukonsoolide, tahvel- ja sülearvutite tarded;

i) teravilja ja tehniliste kultuuride, sealhulgas õliseemnete ja suhkrupeedi, mida töötlemata kujul tavaliselt lõpptarbimiseks ei kasutata, tärned;

j) toormetallid ja metallide pooltoodete, sealhulgas väärismetallide, kui need ei ole muidu hõlmatud artikli 199 lõike 1 punktiga d või kui nende suhtes ei kehti kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooniesemete ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord vastavalt artiklitele 311–343 või investeringukulla erikord vastavalt artiklitele 344–356, tärned.

Menetluse seisukohast tulenevalt peaksid liikmesriigid kõigepealt teavitama komisjoni oma kavatsusest sellist mehhanismi rakendada. Teiseks peavad sihipärase katselise kohaldamise aluseks olema üksikasjalikud tingimused selleks, et tagada süsteemi toimimine, vältida nii palju kui võimalik negatiivseid mõjusid ja võimaldada tulemuste täpset hindamist. Enne kõnealuse tagasipööratud maksustamise süsteemi kohaldamist on nõutav, et maksukohustuslased, keda selle süsteemi kohaldamine mõjutab tarnija või kliendina, saaksid käibemaksukohustuslase individuaalse numbri, kui neil seda juba varem ei olnud. Lisaks nähakse ette, et asjaomased liikmesriigid peavad sisse seadma aruandekohustuse, et tagada piisav meetme jälgimine kinnitamaks, et meede toimib tõhusalt. (Proposal ... 511 final, 2009) Kuna eespool loetletud valdkonnad on ajutise iseloomuga, peab iga art 199a loetletu alusel pöördmaksustamist rakendada sooviv liikmesriik esitama komisjonile aruande hiljemalt 30. juunil 2017. Komisjon esitab Euroopa Parlamendile ja nõukogule enne 1. jaanuari 2018 üldise hindamisaruande, milles hinnatakse pöördmaksustamismehhanismi mõju pettusevastasele võitlusele.

Tavapärased kohaldatakse riigisisest pöördmaksustamist vaid kahe maksukohustuslase omavaheliste tehingute puhul. Direktiiv võimaldab liikmesriikidel soovi korral erisätet laiendada ka piiratud maksukohustuslase soetusele (art 199 lg 3 p b) ja isegi juhuslikele tehingutele mittemaksukohustuslastega (art 199 lg 3 p a). Euroopa Komisjoni tehtud uuringu kohaselt rakendavad näiteks Bulgaaria, Taani, Rootsi ja Holland pöördmaksustamist laiemalt kui ainult kahe käibemaksukohustuslase omavaheliste tehingute puhul (vt lisa 1). Direktiivis on piiratud maksukohustuslaste puhul kehtestatud omapärane piirang. Käibemaksudirektiivi art 199 lg 3 punkt b (ehk mitte-maksukohustuslasi puudutav säte) viitab art 199 lg 1 punktidele e, f ja g. Viidatud sätted seonduvad eelkõige müüja maksejõuetuse riskidega ning seetõttu välistaks pöördmaksustamine sellistele isikutele raha maksmise maksusumma ulatuses ja tagaks maksude laekumise. Samal ajal on käibemaksudirektiivi art 199 lg 1 nimetatud ülejäänud

juhud pigem seotud ostja toime pandud maksupettustega ehk pettustega, mille puhul ei saa välistada ostja pahausksust. Seega võib sellest viitest taas kord järeldada, et direktiivi art 199 eristab pettuseliike eeldusliku toimepanija järgi.

### **1.3 Pöördmaksustamine erandina**

Lisaks on direktiivi artiklites 199 ja 199a sätestatule erandeid, mida kasutavad mitmed liikmesriigid. Vastavalt art 394 võisid liikmesriigid, kes olid kohaldanud samu meetmeid käibemaksu kogumise lihtsustamiseks enne 1.01.1977, jätkata, teavitades sellest Euroopa Komisjoni enne 1.01.1978. Samuti võimaldab pöördmaksustamist rakendada käibemaksudirektiivi art 395, mille kohaselt võib nõukogu ühehäälselt komisjoni ettepanekul anda igale liikmesriigile loa võtta kasutusele erimeetmed direktiivi sätetest erandite tegemiseks, mille eesmärgiks on lihtsustada maksukogumise menetlust või tõkestada teatavat liiki maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist. Selleks, et juba kehtivatele pöördmaksustamise juhtudele erandeid lisada, tuleb esitada Euroopa Komisjonile taotlus. Liikmesriikidel on võimalus rakendada pöördmaksustamist nende sektorite või tehingute puhul, mis on alati pettustele. Komisjoni lähenemine on alati olnud valikuline ja ettevaatlik, et hoida ära erandite kahjulik mõju üldise käibemaksusüsteemi toimimisele ning tagada nende piiratud ulatus, vajalikkus ja proportsionaalsus. (Communication ... 623 final, 2014, 3)

Samuti saab igasugune osamaksete põhimõttest lähtuv erand olla üksnes hädaabinõu ja eriolukorras kohaldatav meede, mida kasutatakse tõendatud pettusjuhtudel, ning iga meetme puhul peab olema tõendatud erandi vajalikkus ja erakorraline laad, meetme kohaldamise kestus ja asjaomaste toodete eripära. Pöördmaksustamist ei tohi kasutada süstemaatiliselt eesmärgiga heastada liikmesriigi maksuhaldurite poolset ebapiisavat järelevalvet. (Communication ... 538 final, 2015, 3)

2016. aasta seisuga kasutavad erandeid Leedu, Läti, Rumeenia, Belgia, Suurbritannia ja Prantsusmaa. Lätis on kehtestatud pöördmaksustamise erand metsanduse valdkonnas, seda on pikendatud mitmeid kordi ning lubatud rakendada kuni 31.12.2018. Sama probleem on ka Rumeenias ja Leedus. Rumeenia rakendab pöördmaksustamist metsanduse valdkonnas alates aastast 2005 ning mitme pikendamisega on see lubatud kuni 31.12.2018. Leedus on meede

kasutusel alates 2002. aastast ning kehtib kuni 31.12.2018. Mõlemad riigid kasutavad pöördmaksustamist ka maksejõuetute ettevõtjate suhtes (sellise maksukohustuslase kaubatarned ja osutatavad teenused, kelle suhtes kohaldatakse maksejõuetusmenetlust, v.a jaemüüjad).

Tasub vaadata ka neid erandeid, millele komisjon oli vastu. Nii pöördus 2015. aastal Itaalia sooviga kohaldada erimeedet, millega tehakse erand käibemaksudirektiivi artiklist 193, et kohaldada pöördmaksustamist nn suurtele jaemüüjatele (peetakse silmas hüpermarketeid, supermarketeid ja odavmüügikette, mis määratakse kindlaks tegevusala koodi alusel) tehtavate tarnete suhtes. Erandit kohaldataks suurtele jaemüüjatele tarnitud kõigi tarbekaupade puhul, mis on ette nähtud müügiks lõpptarbijale (Communication ... 2014 final, 2015). Taotlus jäi rahuldamata, kuna Komisjoni arvamisel suundub tarbijaturu puhul kogu lõpptarbijale müüdava kauba pealt käibemaksu maksmise kohustus jaemüügitasandile ning sellega seoses kanduksid kõnealuse meetmega pettused pigem jaemüügitasandile, garanteerimata meetme positiivset mõju.

Tavaliselt taotletakse erandit vaid konkreetsele sektorile, ent mõned riigid soovivad rakendada täielikku pöördmaksustamist. Nii taotlesid Saksamaa ja Austria 2006. aastal erandi totaalsele pöördmaksustamisele. Saksamaa soovis kehtestada pöördmaksustamist kõigi ettevõtetevaheliste (B2B) kaupade tarnimiste või teenuste osutamiste suhtes, mille arve ületab 5000 eurot, ning Austria – tarnetele, mille arve ületab 10 000 eurot. Kui ühe arve väärtus ei ületa 10 000 eurot, kohaldatakse pöördmaksustamist juhul, kui summaarsed tarned kliendile ületavad arvestusperioodil 40 000 eurot. Mõlemad riigid said eitava otsuse, milles Komisjon viitas peamiselt proportsionaalsusele ja sellele, et tol ajal kehtinud direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõige 1 ei võimalda totaalset tagasipööratud maksustamist. Saksamaa ja Austria soovitu ületab erandi piirid ning kavandatud meetmed mõjutaks tehinguid kõikides majandussektorites, sealhulgas sektorites, mille puhul ei ole kunagi kahtlustatud vaheltvõtivate ettevõtjatega seotud pettusi või karusellpettust.

2015. aastal pöördusid Komisjoni poole viis liikmesriiki – Tšehhi vabariik, Austria, Ungari, Bulgaaria ja Slovakkia – sooviga käivitada pilootprojekt, millega riikidele antakse rohkem otsustusõigust pöördmaksustamise rakendamiseks, kohaldades meedet pettustega võitlemiseks kõikidele üle 10 000 euro väärtusega kaupadele või teenustele. See võimaldaks asjaomastel liikmesriikidel kohaldada pöördmaksustamist omal valikul mis tahes sektorile,

kauba- või teenuseliigile ja potentsiaalselt kogu riigi majandusele. Sellega muudetakse põhjalikult kehtivat osadena maksmise süsteemi, mis on praeguse käibemaksusüsteemi peamisi põhimõtteid. (Communication...538 final,2015) Komisjon seisib taotlusele vastu.

Eesti taotles 2014. aastal erandit, mis puudutas vääriskivide tarnete pöördmaksustamist, ega saanud komisjoni kinnitust. Sellest aga räägib järgmine alajaotus.

## **1.4 Pöördmaksustamine Eestis**

### **1.4.1 Pöördmaksustamise ajalugu Eestis**

Eestis hakati pöördmaksustamisega rohkem tegelema alates 01.05.2004, mil võeti vastu KMS. Samas ei ole käibemaksuga pöördmaksustamine Eesti maksunduses midagi uut ega tundmatut. Tegelikult kehtis selline kord ka varasemas seaduses, küll vaid metsa müügil. Nii näiteks nägi kuni 1. maini 2004. a kehtinud KMS ette kasvava metsa ja metsamaterjali müügi käibemaksuga maksustamisel tavapärasest erineva korra. Erikorra eesmärk oli võidelda metsasektoris levinud maksupettustega, mille puhul jätsid kauba müüjad ostjatelt kogutud käibemaksu maksmata. Metsamaterjali pöördmaksustamise sätted lülitati varasemasse KMSsse 17. novembril 1999. a vastu võetud seadusega, mis jõustus 1. jaanuaril 2000. a. Tolleaegses seaduses oli regulatsioon jagatud kolme sätte vahel: § 10 p 4, § 15 lg 31 ja § 18 lg 31. Erikorra põhisisu oli toodud § 18 lg 31. Metsandust puudutavad seadusemuudatused olid väga ulatuslikud, kuna Eesti rakendas metsandusega tegelevatele ettevõtjatele küllaltki jäiku reegleid. (Lehis, Lind, 2003) Uue KMS-e võttis Riigikogu vastu 13.06.2001 ja see jõustus 1.01.2002. a. Selles oli erinevatele metsamaterjali liikidele ja metsandusega seotud teenustele samuti ette nähtud pöördmaksustamine (seaduse § 32).

Tol ajal olid metsandussektoris peamisteks süütegudeks maksude väärarvutus, maksusumma kinni pidamata jätmine ja maksuhalduri tegevuse takistamine. Maksude väärarvutus hõlmas maksudeklaratsioonis või teistes maksuhaldurile esitatud dokumentides maksuarvutuse või valeandmete esitamist, mille tõttu jäi osa maksudest laekumata. Maksusumma kinni pidamata jätmine oli tüüpiline tööandjatest erametsaomanikele, kes pidanuks maksukohustuslasele tehtavatelt väljamaksetelt maksuseaduses ettenähtud maksu



kinni pidama ja tähtaegselt üle kandma. Maksuhalduri tegevuse takistamine hõlmas maksudeklaratsiooni või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmise, mõõturi või tõkendi rikkumise, maksuhaldurile valeandmete või teadvalt ebaõigete dokumentide esitamise, arvestuse pidamise nõuete eiramise, maksuhalduri korralduse täitmata jätmise jms (Marastu, 2007). Kui tol ajal oli pöördmaksustamise kasutamine heaks instrumendiks maksuhaldurile, siis selle erandi kaotamine oli tõeliseks tagasilöögiks sektori maksutulude laekumises.

Praegu kehtiv KMS võeti vastu 10. detsembril 2003. a ja hakkas kehtima Eesti liitumisel ELiga 1. mail 2004. Euroopa Liiduga liitudes võttis Eesti endale kohustuseks järgida direktiividest tulenevaid nõudeid ning viia riigisisene õiguskord nendega kooskõlla. See tähendas, et seni kehtinud KMS oli vastuolus Nõukogu 6. direktiiviga (Nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ 17. mail 1977), mistõttu tehti KMSsse vastavad muudatused. Alates 1. maist 2004 ei kehti enam metsamaa, metsamaterjali ega metsandusega seotud teenustele erireeglid ning seda ei ole ka taotletud. Ilmselt ei ole selles valdkonnas eraldi regulatsiooni enam vaja, kuna maksuhaldurid on läinud lihtsama vastupanu teed: maksuotsust ei ole tehtud müüjale, kellel jäi maksusumma tasumata, vaid ostjale, kes on üldjuhul tegutsev äriühing, mistõttu on temalt maksusummat sisse nõuda lihtsam. (Ülevaade ... 2006)

Riigikohus aga on säärares vaidlustes asunud seisukohale, et sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine ostja puhul ei tohi olla reeglilik. Maksuhaldur võib seda teha vaid juhul, kui on tuvastatud, et ostja osales maksupettuses (käitus pahauskselt) või rikkus hoolsuskohustust. Riigikohus on oma lahendis tuginenud järgmistele seisukohtadele: maksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja, ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust. (Riigikohtu lahend nr 3-3-1-21-04) Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude või tehingu vormistamiseks kehtestatud nõuded täitmata ega suuda tõendada tehingu toimumist ja tehingu tegelikku teist poolt, puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole silmas pidanud nõutavat ja tavapärast hoolsust.

Uuesti hakati Eestis pöördmaksustamist rakendama alates 1.01.2011, mil jõustus KMSe muutmise seadus (RT I, 10.12.2010, 3). KMS § 41<sup>1</sup> järgi kuuluvad pöördmaksustamisele kinnisasjad ja metallijäätmed. Alates 01.04.2012 lisandus säte kullamaterjali kohta, mille kohaselt rakendatakse pöördmaksustamist kullamaterjalile, sealhulgas pooltoodetele, mille

puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa (teatud juhtudel ka investeringukulla käibe). Seoses KMSi muudatusega 1.07.2014 ei eristata enam kulla sisaldust ja pöördmaksustamist rakendatakse kõikidele väärismetallidele väärismetalltoodete seaduse tähenduses, välja arvatud investeringukuld ja väärismetalli sisaldav metallmaterjal, sealhulgas väärismetalli sisaldavad jäätmed, kui need võõrandatakse jäätmeloata maksukohustuslasele. Direktiivi kohaselt on erikorda õigus kohaldada kuni 31. detsembrini 2018. Samuti rakendatakse riigisisest pöördmaksustamist investeerimiskullale, mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on maksukohustuslane vastavalt KMS § 16 lõikele 3 kohustatud maksuhaldurit teavitama.

Alates 1.01.2015 pidi pöördmaksustamise mehhanism hakkama kehtima ka vääriskividele. Paraku jättis Euroopa Komisjon Eesti taotluse rahuldamata. Järgnevates alapeatükkides käsitletaksegi kõiki neid valdkondi eraldi.

Eestis on pöördkäibemaksu rakendatud kolmes sektoris, mis esindavad vaid 1% riigi SKP-st. Juhul kui Eesti hakkaks rakendama pöördmaksustamist kõikides direktiiviga lubatud sektorites, tõuseks nende osakaal 6%-ni.

#### **1.4.2 Kinnisasjade pöördmaksustamine**

Reeglina on kinnisasja käive maksuvaba. Direktiivi artikli 199 lõike 1 punkti c kohaselt on pöördmaksustamist õigus rakendada kinnisasja võõrandamisel, kui kinnisasja võõrandaja on valinud direktiivi artikli 137 kohase maksustamisvõimaluse. Pöördmaksustamist rakendatakse üksnes maksukohustuslaste omavahelistes tehingutes, seega tekib nimetatud kaupade käibelt riigieelarvesse käibemaksu tasumise kohustus kauba võõrandamisel lõpptarbijale ehk mittemaksukohustuslasele. Kinnisasjade pöördmaksustamist rakendatakse sellise kinnisasja võõrandamise korral, mille maksustamisest on kinnisasja võõrandaja vastavalt KMSe § 16 lõikele 3 maksuhaldurit teavitanud. Pöördmaksustamine ei puuduta kortereid ega muid eluruumi, kuna nende puhul ei saa maksustamist valida. Uusehitiste, oluliselt parendatud ehitiste ja detailplaneeringuga kruntide võõrandamisel, mille maksustamine käibemaksuga on kohustuslik (KMS, § 16 lg 2 p 3), ei ole pöördmaksustamist rakendada võimalik.

Ettevõtja soov käibemaksu vabatahtlikult lisada võib tavainimesele esmapilgul veider tunduda. Samas on sellele olemas loogiline põhjendus. Kui kinnisasja müüja on ise teinud

müüki mineva kinnisasja tarbeks käibemaksuga maksustatud kulusid ja need kulud sisendkäibemaksuna maha arvanud, tuleks maksuvaba müügi korral see ostmisel või ehitamisel tasutud sisendkäibemaks riigile tagasi maksta, kuna maksuvaba käibe tarbeks tehtud kulutuste sisendkäibemaksu ei ole lubatud maha arvata. Kui aga kinnistu uus ostja on ettevõtlusega tegelev isik, ei ole tehingule käibemaksu lisamine tema jaoks probleem. Müüja lisab tehingule vabatahtlikult käibemaksu ja säilitab õiguse sisendkäibemaks maha arvata ning ostja saab lisatud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata – eeldusel, et kinnistu ostetakse maksustatava ettevõtluse tarbeks. (Elling, 2015)

Kui kinnisasja võõrandaja on jätnud oma kohustuse täitmata ja väljastab ostjale arve, millel on otseselt sätestatud, et kauba soetaja arvestab arvele märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel, käitub ostja arvet saades vastavalt KMSe §-s 41<sup>1</sup> sätestatule. Kui hiljem selgub, et kauba võõrandaja on arvele lisatud käibemaksu valesti suunanud soetajale tasumiseks, kajastavad nii võõrandaja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused KMS § 29 lõikes 7 sätestatu kohaselt.

### **1.4.3 Metallijäätmete pöördmaksustamine**

Vanametalli sektoris hakkasid suured käibemaksupettused levima 2005. aastast. Nii soetasid maksuhalduri andmetel perioodil 2005–2009 vanametalli ostu ja müügiga tegelevad ettevõtted kaupa kaheksalt fiktiivseid arveid väljastanud äriühingult kokku 40 miljoni euro eest. Hinnanguline käibemaksu kahju oli 6 miljonit eurot.

Üldjuhul soetatakse metallijäätmeid isikutelt ilma käibemaksuta, kuid metallijäätmete edasimüügil tuleb käibemaks kauba väärtuselt lisada ja tasuda. Seetõttu oli metallijäätmete kokkuostjatel suurem huvi kasutada soetuste puhul fiktiivseid varifirmade arveid eesmärgiga vähendada kauba müügilt tasumisele kuuluvat käibemaksu. Vanametalli müüb ahela lõpplüli üldjuhul Eestist välja. (Seletuskiri ... 2015)

Lisaks on käibemaksupettused levinud ka ehitusarmatuuri ning muude metallitoodete müümisel. Umbes 40% kogu ehitusarmatuuri müügist Eestis käib väikeste ettevõtete kaudu, kes on tihti alles asutatud, kellel puuduvad käibe vahendid ja vara ning kes mõne kuu või aasta jooksul ka oma tegevuse lõpetavad, jättes järele maksuvõlad. Märkimisväärne on, et suurema osa selliste ettevõtete juhtide- või omanikering on sama ning selliste inimeste tausta uurides

joonistub välja tegevusmuster, mida iseloomustavad arvukad pankrotistunud, likvideeritud ja sundlõpetatud ettevõtted. (Käibemaksupetturitel ... 2013)

Skeem on lihtne. Väikesed ettevõtted mängivad võtmerolli maksupettuse karussellskeemis, milles kaup soetatakse välismaiselt metallitootjalt, näiteks Lätist või Valgevenest, ilma käibemaksuta ning müüakse Eestis sisuliselt ostuhinnaga edasi järgmisele edasimüüjale, kuid nüüd näidatakse, et müügihind sisaldab käibemaksu. Järgmine edasimüüja müüb edasi järgmisele vahendajale, kes omakorda võib veel kellelegi edasi müüa, kuni järg jõuab lõpuks lõppostjani. Tegelikult vahendab kauba müüki lõppostjale esialgne edasimüüja, kes ka kauba lõppostjale tarnib. Petuskeemis osalevate väikefirmade vahel liigutatakse lihtsalt arveid. (*Ibid.*)

Kogu tehingu skeemi jooksul käibemaksu riigieelarvesse ei laeku, sest käibemaksu maksjad küsivad selle enamakstud käibemaksuna tagasi ning algse kaubale lisandunud väärtuse looja käibemaksu ei deklareeri ega maksa. Ehitusarmatuuriga kauplemise maksupettuse avastamise teeb keeruliseks asjaolu, et kui maksuhaldur kontrollib ehitusettevõtet ehk lõppostjat ja temale kauba tarnijat, on nende arveldust peetud korrektselt ning pettust ei avastata. Lisaks rikub selliste skeemide kasutamine ka konkurentsi, sest ausalt tegutsevad firmad ei suuda petturitega hinna poolest konkureerida. (*Ibid.*)

Alates 1.01.2011 hakkas Eestis kehtima KMSe uus erikord, mis puudutab metallijäätmete maksustamist. Pöördmaksustamist rakendatakse tehingutele metallijäätmetega, mis on keskkonnaministri 15. aprilli 2004. a määrusega nr 17 kehtestatud metallijäätmete täpsustatud nimistus. Erikorra kohaselt maksustab metallijäätmete käibe saaja. Antud erikord on kooskõlas direktiiviga ega oma ajalist piirangut. Artikli 199 lõike 1 punktis d sätestatakse pöördmaksustamise valikuvõimalus kasutatud materjali, jäätmete, vanametalli jms käibe.

#### **1.4.4 Väärismetallide ja investeerimiskulla pöördmaksustamine**

Maksuhalduri info kohaselt kerkisid 2010. aastal esile tehingud ehtekullaga, nn romukullaga. Romukuld tuuakse kas naaberriikidest või ostetakse kokku eraisikutelt. Mitmete variisikute kaudu jõuab kuld ettevõteteni, kes selle Eestist välja müüb ning sisendkäibemaksu tagasi küsib. Tehinguahela esimene lüli deklareerib aga fiktiivset soetust ning jätab seeläbi käibemaksu tasumata. 2011. aastal deklareerisid teadaolevad väärismetallidega tegelevad

ettevõtted käibemaksu enamakseid kokku summas 11,154 mln eurot ja 2012. aastal kokku summas 7,980 mln eurot. (Käibemaksuseaduse ... 2013)

Nagu eespool mainitud, hakati väärismetallide puhul pöördmaksustamise skeemi rakendama 1.04.2012. a, mil seadusesse lisati sätte kullamaterjali kohta: pöördmaksustamist rakendatakse kullamaterjalile, sh pooltoodetele, mille puhta kulla sisaldus oli vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa.

Kahjuks aga otsivad petturid muid võimalusi pettuste toimepanemiseks. Tuleb tõdeda, et ühes kitsas valdkonnas piiranguid kehtestades liigub pettus otsekohe mõnda seotud kõrvalvaldkonda. Nii hakati peale ülalpool kirjeldatud sätte rakendamist toime panema pettusi kullasulamitega, milles kulla sisaldus jäi alla 325 tuhandiku kaaluosa, vältides sellega pöördmaksustamise kohustust, mis tekkis 1.04.2012.

Samuti toimusid pettused ka muude väärismetallidega. Need on väga kõrge väärtusega, kuid samas lihtsal viisil transporditavad ja hoiustatavad kaubad, mis tänu sellele on pettuste toimepanijatele äärmiselt atraktiivsed. Maksuhalduril oli selliste materjalidega tehtavaid tehinguid raske kontrollida. Tehingute ahel on fiktiivsete tehingute abil venitatud võimalikult pikaks ning sellesse kuulub äriühinguid, kellega maksuhalduril ei ole võimalik saada kontakti maksukontrolli tegemiseks, kuna ahelasse kuuluvad ettevõtted on äriregistris registreeritud lühikest aega. Peale selle ei ole sageli tuvastatav ka kiirelt edasi müüdüd materjali päritolu, materjal ise ega seegi, kas seda materjali on kunagi üldse olnudki. (*Ibid.*)

Pettuste tõkestamiseks võeti 1.07.2014 vastu uus muudatus, mille järgi rakendatakse pöördmaksustamise eriskeemi igasugusele metallimaterjalile, mis sisaldab mingiski koguses väärismetalli. Enam ei ole oluline väärismetalli proov. KMSe tekstist on välja jäetud viide kullamaterjalile, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa. Väärismetallideks on puhas kuld, hõbe, plaatina ja pallaadium ning nende sulamid. Erikorra alusel maksustatakse metallimaterjal, aga mitte sellest valmistatud toode. Näiteks kui arvutitootja ostab kulda emaplaadi jaoks, rakendatakse kulla müümisel/ostmisel pöördmaksustamist. Kui müüakse arvutit, mis sisaldab mingis osas kulda, siis pöördmaksustamist ei rakendata. (*Ibid.*)

Maksuhalduri hinnangul vähendab selline sätte taas kord pettuste osakaalu kullaäris. Kullaga tehtavate tehingutega seotud käibemaksutagastuste suurus on alates 2010. aasta teisest poolaastast hüppeliselt kasvanud. Pettuste mahu kasv on tingitud pöördmaksustamise

regulatsiooni rakendumisest metallijäätmetele ja lisanõuete kehtestamisest kütusekäitlejatele. Nimetatud sektorites on maksupettused raskendatud, mistõttu on petturid liikunud kullaturule. Pöördkäibemaksu rakendades kaob käibemaksukohustuslaste omavaheliste tehingute puhul võimalus käibemaksu maha arvata ehk riigilt tagasi küsida. Käibemaksu tasumise kohustus tekib üksnes tarneahela viimases lülis – müügil lõpptarbijale. Pöördmaksustamist rakendades väheneb maksuhalduri hinnangul oluliselt kullaga tehtavate pettuste maht. Kulla pöördmaksustamise sätte aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 198 lg 2.

Maksuhalduri info kohaselt tagastas riik 2014. aasta veebruaris väärismetalliga seotud äriühingutele kokku 1,65 miljonit eurot, juulis oli väärismetallidega tegelevate isikute käibemaksu tasumise kohustus kokku 43 000 eurot. Antud isikute esitatud käibemaksudeklaratsioonide arv on langenud veebruari 137-lt juuli 107-ni. (Aasmäe, 2014)

Sarnaselt viimaste aastatega tuvastas rahapesu andmebüroo (edaspidi: RAB) 2013. aastal mitmeid väärismetallidega (eelkõige kulla ja platinaga) seotud kuritegelikke skeeme, mille puhul kahtlustatakse käibemaksupettusi ja nendega seotud rahapesu. RABi andmetel jääb hinnanguliselt iga kuu riigile laekumata 1 miljon eurot käibemaksu, mida käibemaksu tasumise kohustusega isikud riigilt teiste ettevõtete kaudu tagasi küsivad. Kui varem kasutati skeemis enamasti kulda, siis 2013. aastal lisandusid vääriskivid. Samuti on täheldatud, et käibemaksupettusi toime panevate isikute tegevuse rahastamisega ning sulamites tooraine (kulla) tarnimisega on seotud järjest rohkem kuritegelikke ühendusi. (Ülevaade ... 2015)

Direktiivi alusel on käibemaksust vabastatud investeeringukuld kangide või tahvlite kujul, mille puhtusaste vastab kullaturgude standardile, või õiguslikele kriteeriumidele vastavate kuldmüntide kujul. Kui kulda müüakse kujul, mis ei vasta enam investeeringukulla kriteeriumidele, tuleb tarne maksustada käibemaksuga. Nii on see näiteks juhul, kui kullakang töödeldakse eheteks. Maksusummat saab minimeerida, kui töötlemisel kasutatakse kliendi enda investeeringukulda, kuna tarne koosneb siis ainult kulla töötlemise teenusest. Kuna tarnes ei kajastu maksuvaba kulla väärtus, jääb käibemaks kullalt maksmata, ehkki see on kaotanud investeeringukulla staatuse ega ole enam käibemaksust vabastatud. Selle väärtoimimisega püütaksegi kehtivate erandite abil võidelda. (Council ... 89 final,2005) Ka Eesti KMSs jäi investeerimiskuld eraldi nimetatuna pöördmaksustatavate kaupade loetellu, kuna on üldjuhul vastavalt § 16 lg 2 punktile 8 maksuvaba. Investeeringukulla käive pöördmaksustatakse erikorra alusel üksnes juhul, kui kauba võõrandaja on otsustanud investeerimiskulla käibe

maksustada ja on sellest vastavalt § 16 lõikele 3 maksuhaldurit teavitanud. (Käibemaksuseaduse ... 2013)

#### **1.4.5 Vääriskivide pöördmaksustamine (jäi Euroopa Komisjoni kinnituset)**

Vabariigi president kuulutas vääriskivide pöördmaksustamise välja 30.05.2014 (KMS § 41.1 lg 2 p 5, jõustumisega 2015. aasta 1. jaanuaril). Vääriskivide pöördmaksustamine ei ole kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Et kohaldada vääriskividele pöördmaksustamist, oli vaja taotleda Euroopa Nõukogult luba direktiivi 2006/112/EU (käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) erandi tegemiseks. Eesti soov rakendada erikorda ka selles valdkonnas on tingitud pettuste mahu kasvust, mis maksuhalduri andmete kohaselt sai alguse 2013. aasta septembrist. Nimelt, 2013. aasta septembris oli tekitatud kahju suurus 61 000 eurot, oktoobris 126 000 eurot ja novembris 161 000 eurot, mis näitab selget kasvutrendi.

10. jaanuaril 2014. a esitas rahandusministeerium Euroopa Komisjonile taotluse vääriskivide pöördmaksustamise kohta. Komisjon soovis saada Eestilt lisateavet vääriskividega seotud käibemaksupettuste tõkestamiseks rakendatud tavapäraste meetmete kohta, sealhulgas viimaste aastate jooksul toimunud auditite arvu ja nende tulemusi. Samuti sooviti teada, mida kavatseb Eesti teha vääriskivisektori kontrolliks pärast võimaliku erandi kohaldamise tähtaja lõppu. Eesti esitas lisaselgitused, tuues välja, et vääriskivide pöördmaksustamine oleks ennetav tegevus, hoidmaks ära suurt maksukahju.

Paraku 10. oktoobril 2014 a keelas Euroopa Komisjon sellist erandi rakendamast põhjendusega, et kehtestatav erand kahjustaks üldise käibemaksuregulatsiooni toimimist ja Eestis ei ole kuigivõrd levinud vääriskivide sektori käibemaksupettused. (Communication ... 623 final, 2014) Komisjon märkis, et pöördmaksustamist kohaldatakse erandina juhul, kui tavapäraste meetmete kasutamine ei ole piisav mingis sektoris maksupettustega võitlemisel. Eestis on aga avastatud üksnes üks maksupettuste skeem, millega on seotud ainult mõned isikud, kes üldjuhul on maksuhaldurile teada. Seega on võimalik seda sektorit kontrollida tavapäraste meetmetega.

## 1.5 Pöördmaksustamine teistes ELi liikmesriikides

Pöördmaksustamist liikmesriikides rakendatakse suhteliselt aktiivselt, kokku 17 valdkonnas. Kõige levinumad pöördmaksustamise valdkonnad on süsinikdioksiidi kvoodid ja vanametall, mille puhul rakendavad pöördmaksustamist vastavalt 22 ja 23 liikmesriiki. 19 liikmesriiki rakendavad pöördmaksustamist ehitussektoris. Enamik nendest riikidest (v.a Küpros, Tšehhi vabariik, Läti ja Malta) rakendab pöördmaksustamist ka eespool mainitud sektoriga seotud personaliteenustes (12). Ülejäänud sektorites rakendavad pöördmaksustamist vähem kui pooled liikmesriikidest. Täpne nimekiri on toodud lisa 2.

Eesti ei rakenda pöördmaksustamist ei saastekvootide tarnetele ega ehitustarnetele. 2011. aastal pöördus Euroopa Komisjon Eesti poole sooviga, et Eesti rakendaks pöördmaksustamist kasvuhoonegaaside saastekvootide puhul, tõkestamaks kvootide võõrandamisel toimepandavate käibemaksupettuste levikut. Eesti keeldus põhjendusega, et Eestis ega Eestiga seonduvalt ei ole avastatud kvootidega toimepandud maksupettusi (Rahandusministeeriumi ... 2011).

Kõige rohkem on pöördmaksustamise valdkondi rakendanud Austria, kus pöördmaksustamist kohaldatakse kokku 14 valdkonnale, sealhulgas kõigile eespool nimetatud enamrakendatud valdkondadele. Holland ja Slovakkia rakendavad pöördmaksustamist kokku 11 valdkonnale, Saksamaa ja Hispaania 10-le, Ungari, Tšehhi ja Itaalia 7-le, Prantsusmaa, Poola, Läti ja Horvaatia 6 valdkonnale, teised liikmesriigid rakendavad pöördmaksustamist vähem. Samas kasvab kalduvus sellist mehhanismi kasutada aastast aastasse, näiteks lisandus alates 2013. aastast 21 liikmesriiki, kes kas soovisid pikendada või kehtestada meetmeid, mis lubavad kasutada pöördmaksustamist (vt lisa 1).

### 1.5.1 Suurbritannia

Vastavalt 27.04.2015 muudetud VAT Notice 735-le kehtib pöördmaksustamine sellistele kaubatarnetele nagu mobiiltelefonid, integraallülitusseadmed ning gaasi- ja elektriühikud, saastekvoodid.

Mobiiltelefonide hulka loetakse ka kõik seadmed, millel on helistamise funktsioon, näiteks nutitelefoniid ning tahvelarvuti ja mobiiltelefoni hübriidid (ingl *phablets*), millel on



suurem kui viietolline ekraan. Pöördmaksustamine kehtestatakse ka lisaseadmetele (laadija, aku, *hands-free*-komplekt, kate). Samas ei laiene see nendele tarvikutele, mis müüakse telefonist eraldi, Wi-Fi- ja „*walkie-talkie*“ telefonidele, 3G-kõnekaartidele ja Wi-Fi-kaartidele.

Integraallülitusseadmete mõiste hõlmab mikro- ja keskprotsessoreid, mis ei ole veel paigaldatud lõpptarbija tootesse (nt emaplaat). Esemetele nagu serverid, sülearvutid, arvutiekraanid ei laiene pöördmaksustamise kohustus. Nii mobiiltelefonide kui ka protsessorite tarnetele hakati pöördmaksu rakendada alates 01.06.2007 kehtivusega kuni 31.12.2018.

Gaasi- ja elektri hulgi müügile on kehtestatud pöördmaksustamine kõikide poolte vahel, kes asuvad Ühendkuningriigis. See laieneb näiteks European Federation of Energy Traders'i lepingutele, Grid Trade'i raamlepingutele ja National Balancing Point'i lepingutele. Pöördmaksustamist ei kohaldata kodu- ja äriruumidesse litsentsi alusel müüdavale gaasile ja elektrile, maagaasi vedelikele (etaan, propaan, butaan ja kondensaat), mida müüakse maagaasist eraldi, tarnetele kolmandale osapoolle näiteks kommunaalteenuste tarbeks, maagaasi laevalt laevale tarnetele. Samuti ei laiene pöördmaksustamine lisateenustele, nagu transporditeenus ja kulumaterjalid.

Saastekvootide tarnetele rakendub pöördmaks alates 01.11.2010, kehtivusega kuni 31.12.2018.

Pöördmaksustamist rakendatakse vaid Ühendkuningriigi käibemaksukohustuslaste vahel ning ainult toodetele ja teenustele, mis on mõeldud ärikasutuseks (VAT Notice 735 27.04.2015 p 5).

Minimaalseks pöördmaksustatava tarne väärtuseks 5 000 GBP ning see puudutab vaid tehinguid mobiiltelefonidega ja integraallülitusseadmetega. Lihtsuse mõttes eristavad paljud tarnijad selliseid tarneid ning väljastavad eraldi arveid pöördmaksustatavatele ja tavapäraselt maksustatavatele kaupadele. Näiteks kui ühele tellimusele väljastatakse mitu arvet ehk tellimus teostatakse osade kaupa, on pöördmaksustamine lubatud, kui tehingud üheskoos ületavad seatud miinimumi ehk 5000 GBP. Sel juhul peavad mõlemad tehingupooled olema nõus.

Ühendkuningriigis on pöördmaksustamist rakendatud kolmes sektoris, mis esindavad vaid 1% riigi SKP-st. Juhul kui Ühendkuningriik hakkaks pöördmaksustamist rakendama kõikides direktiiviga lubatud sektorites, tõuseks nende osakaal 3%-ni. (Assessment ... 2014, 182)

### 1.5.2 Holland

Holland on neid riike, mis rakendab pöördmaksustamist paljudes valdkondades, koguni kümnes. Eripäraks on Hollandi pikaajaline kogemus sellise mehhanismiga. Hollandi rahandusministeeriumi kodulehel seisab, et Holland on käibemaksupettuste liider Euroopas. Endine rahandusminister Frans Weekers nõudis korduvalt rahvusvahelist sekkumist selliste pettustega võitlemiseks. Nii näiteks rakendatakse ehitussektoris ja sellega seotud personaliteenustele pöördmaksustamist juba alates 1982. aastast. 1989. aasta jaanuarist rakendatakse pöördmaksustamist ka kinnisvara tarnetele. 2007. aasta algusest võeti meede kasutusele metalljäätmete sektoris. 2008. aastal lisandus säte, mis kehtestas pöördmaksu kinnisvara võõrandamisele sundmüügil võlgniku poolt kohtuotsuse alusel ja tarnetele tagatisvaraga. 2011. aastal laienes meede kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemisele. Üheks viimaseks oli 2013. aastal jõustunud ning ajutise iseloomuga pöördmaksustamine (kehtivus kuni 31.12.2018) mobiiltelefonide, mikrokiipide, süle- ja tahvelarvuti tarnete puhul. Kõik eespool nimetatud sektorid olid sätestatud direktiivi art 199 ja 199a alusel, välja arvatud viimane, mis rakendus art 394-395 alusel ja oli ajutise iseloomuga.

Pöördmaksustamist rakendatakse vaid Hollandi käibemaksukohustuslaste vahel, v.a ehitusteenuste ja nendega seotud personaliteenuste tarnetele, mille puhul seda ei nõuta. Minimaalseks tarne väärtuseks on 10 000 eurot ning see puudutab vaid tehinguid mobiiltelefonide, integraallülitusseadmete, arvutimängude, süle- ja tahvelarvutitega.

Need 10 sektorit, mille puhul Holland rakendab riigisisest pöördmaksustamist, esindavad 2% riigi SKP-st. Juhul kui Holland rakendaks sama mehhanismi kõikidele direktiivis lubatud sektoritele, tõuseks osakaal 3%-le SKPst. (Assessment ... 2014, 178)

### 1.5.3 Soome

Soome rakendab riigisisest pöördmaksustamist kolmes valdkonnas. Alates 01.08.2010 rakendab Soome pöördmaksustamist kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemisele.

Alates 1.04.2011. a jõustus Soomes KMSe muudatus, mis tõi kaasa pöördmaksustamise ehitusteenuste osutamisel. Ehitusteenus pöördmaksustatakse, kui müüdav teenus on ehitusteenus või tööjõu rent selle ehitusteenuste osutamiseks ja teenuse ostja on isik, kes müüb

tavapärast ehitusteenust või rendib tööjõudu ehitustööde osutamiseks. See tähendab, et töö maksustamisel läheb käibemaksud kohustus töö tellijale. Soome eristab konkreetseid teenuseid, mis kuuluvad pöördmaksustamisele, nagu pinnase- ja vundamentitööd, ehitustööd, ehitusmontaažitööd, viimistlustööd, ehitusobjekti koristamine, tööjõurent ehitusteenuste osutamiseks, ehitusmasinate rent, kui masin renditakse koos juhiga. Samas ei rakendu pöördmaks tootmistegevuses kasutatavate masinate ja seadmete monteerimisele ega paigaldamisele, arhitektiteenustele, hoonete ja konstruktsioonide projekteerimisele ning muudele inseneriteenustele ja tehnilisele projekteerimisele, ehitusmasinate ilma juhita rendile, väliobjektide (teede, lennuväljade, turgude, parkide jms) korrashoiule, transporditeenustele, kinnisvarahalduse teenustele. Pööratud käibemaksud kohustust ei rakendata kaupade ja eraisikutele suunatud ehitusteenuste müügi puhul. Pöördmaksu rakendamise üheks piiranguks on ka müüja aastakäive, mis peab ületama 8 500 eurot. Pöördmaksustamist rakendatakse, kui mõlemad teingupooled on käibemaksud kohustuslased. (Muutused ... 2011)

Pöördmaksustamisest veel värskem varimajanduse vastu võitleva programmi osa on nõue deklareerida ehitusteenuste ost. See kohustus jõustus 2014. aasta juulist, ent puudutab ka varem alustatud objekte. Deklareerima peavad ka teised ettevõtted, mitte ainult ehitajad – kord kehtib ka neile, kes ehitusteenust ostavad, näiteks juuksurisalong, kes ostab remonditöid. Töö tellija deklareerimiskohustus tekib, kui töövõttu puudutava lepingu väärtus ületab ilma käibemaksuta 15 000 eurot, peatöövõtja deklareerimiskohustus tekib, kui töövõttude tervikväärtus objektil ületab 15 000 eurot (ilma käibemaksuta). Deklareerimine käib samas rütmis käibemaksu deklareerimisega ehk ülejärgneva kuu 12. kuupäevaks. Teenuse tellimise puhul on deklareerimine üsna lihtne kohustus, aga ehitusteenuste puhul, juhul kui muudetakse rolli ja hakatakse näiteks peatöövõtjaks, peab deklareerima ka kõik objektile rakendatud töötajad. See kehtib objekti puhul, kus toimetab mitu allhankijat oma töötajatega ja objektide töövõttude väärtused ületavad 15 000 eurot. (Vilk, 2015)

Alates 01.01.2015 võeti sarnaselt ELi teiste liikmesriikidega kasutusele metallijäätmete pöördmaksustamine. Maksuhaldur loodab tänu tehtud muudatusele saavutada riigieelarvesse 7,5 miljonit eurot lisatulu aastas.

Need kolm sektorit, kus Soome rakendab riigisisest pöördmaksustamist, esindavad 3% riigi SKP-st. Juhul kui Soome rakendaks sama mehhanismi kõikidele direktiivis lubatud

sektoritele, moodustaks need 6% SKP-st. Viimasest võiks järeldada, et Soomes on pöördmaksustamist kasutatud suuremates sektorites. (Assesment ... 2014, 113)

Varimajandus ei õitse üksnes ehitussektoris, kus Kirsti Piiskopeli (Soome maksuameti kontsernimaksukeskuse audiitor) sõnul on viimase nelja aasta jooksul toimunud kõige agressiivsemad muudatused. Enim on keskendunud ehitusele, aga edasi liigutakse ka metallitööstusse, restoraniärisse, ilu- ja transpordivaldkonda.

#### **1.5.4 Läti**

Läti rakendab pöördmaksustamist kolmes valdkonnas: metsandus ja sellega seotud teenused, vanametall ja metallijäätmed ning ehitusteenused.

Direktiivi art 395 (1) lubab antud mehhanismi rakendada metsandusega seotud tarnetele kuni 31.12.2018. Erikord on ajalooline, kehtinud alates 1999. aastast. Direktiivi vastuvõtmisel taotles Läti erandid jaanuarist 2006 ning neid on pikendatud kolm korda: 2009, 2013 ja 2015. Põhjuseks on maksupettused metsanduse valdkonnas. Erikord lubab pöördmaksustada tärned, mis on seotud lõigatud ja korrastatud, pikuti poolitatud ja poolitamata puidumaterjaliga, mille pikkus ületab üht meetrit ning mis on läbimõõduga vähemalt 3 cm, ja mis tahes saematerjaliga erineva pikkusega ja paksusega üle 6 cm. Alates 2016. aasta jaanuarist jõustub seadusemuudatus, mille alusel hakatakse pöördmaksustamise mehhanismi rakendama ka küttepuude müügil ükskõik mis kujul (palgid, oksad, saepuru, puidujäätmed jms).

Direktiivi art 199 alusel rakendatakse alates 01.10.2011 pöördmaksustamist vanametalli sektoris sellistele tarnetele, mis on seotud musta ja värvilise metalli ja nende sulamite jäätmetega, metallitoodete ja nende kasutuskõlbmatute osadega, sõidukite kasutuskõlbmatute osadega, sealhulgas autorusudega, elektroonikajäätmete, patareide ja akudega. Pöördmaksu rakendamiseks peab vanametalli kokkuostuga tegeleval ettevõttel olema vastav litsents või jäätmekäitlusluba.

Ehitustarnetele hakati pöördmaksustamist rakendama alates 01.01.2012 direktiivi art 199 alusel. Ehitusteenustest hõlmab see uute hoonete ehitamist, renoveerimist, rekonstrueerimist, taastamist, lammutamist, igasugust disainitööd, mis on seotud ehituslepinguga.

Riigisisese pöördmaksustamise kohaldamiseks on sarnaselt teiste ELi riikidega oluline, et tehingupooled oleksid registreeritud käibemaksukohustuslastena ning tehing toimuks Läti territooriumil.

Need kolm sektorit, kus Läti rakendab riigisisest pöördmaksustamist, esindavad 4% riigi SKP-st. Juhul kui Läti rakendaks sama mehhanismi kõikidele direktiivis lubatud sektoritele, suureneks nende osatähtsus 6%-ni SKP-st. (Assessment ... 2014, 141)

Alates aprillist 2016 lisandub täiesti uus valdkond: mobiiltelefonide ja mikroprotsessorite, süle- ja tahvelarvutite tarned.

Läti rahandusministeeriumi andmetel on pöördmaksustamise mehhanismi rakendamise plussiks tõhusus karussellpettustega võitlemisel, miinusteks aga vähene mõju muude käibemaksupettuste tõkestamisele, maksuametile suurenenud halduskoormus ning raskused selle kindlakstegemisel, milliseid tarneid või teenuseid pöördmaksustatakse ja milliseid mitte (VAT reverse ... 2015).

### **1.5.5 Leedu**

Leedu rakendab pöördmaksustamist neljas valdkonnas, kolm nendest on lubatud vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 199 ja 199a ning üks on lubatud erandina vastavalt artiklitele 394 ja 395.

Leedu pöördmaksustamise kogemus pärineb 2002. aasta juulist, mil rakendus erimeede sellistele tarnetele, mis on seotud tagatisvara üleandmisega selle sissenõudmisel, kinnisvara renoveerimisega omaniku poolt. Sellest ajast pöördmaksustatakse ka pankrotivara müügitehingud, millele on kohaldatud tähtaeg kuni 31.12.2018.

Samast ajast kehtib säte pöördmaksustamise kohta metalljätmete käitlemisega seotud tehingutele ja metsamaterjali müügiga seotud tarnetele – viimase puhul ajutise meetmena kuni 31.12.2018 (saematerjal 3–40 mm paksusega ja alla 25 mm laiusega, kandetalad paksusega üle 40 mm).

Need kolm sektorit, kus Leedu rakendab riigisisest pöördmaksustamist, esindavad alla 1% riigi SKP-st. Juhul kui Leedu rakendaks sama mehhanismi kõikidele direktiivis lubatud sektoritele, suureneks osatähtsus 5%-ni SKP-st. (Assessment ... 2014, 144)

Alates juulist 2015 hakkas Leedu pöördmaksustama ka ehitusteenustega seotud tarneid.

## 2. PÖÖRDMAKSUSTAMISE RAKENDAMISE ANALÜÜS

### 2.1 Metoodika

Käesoleva analüüsi eesmärk oli koguda infot käibemaksupettustest tuleneva kahju kohta ning uurida pöördmaksustamise rakendamise mõju Eestis ja mõnedes teistes ELi liikmesriikides. Selleks koguti taustateavet varimajanduse kohta Eestis, kasutades statistikaameti andmekogusid perioodist 2009–2015 ning 2012. a Praxise ja 2015. a KPMG valmisuuringuid. Käibemaksulaekumisi uurides kasutati statistikaameti 2015. a andmekogu maksude laekumise kohta kuu lõikes. Taustainfoks koguti andmeid käibemaksuaugu arvutamise kohta, kuna erineva arvestusmetoodika alusel leitud andmed erinevad suurel määral. Käibemaksuaugu uurimisel kasutati Euroopa Komisjoni tellitud valmisuuringuid maksuaugu kohta ELi liikmesriikides, milles vaadeldi liikmesriikide lõikes käibemaksuaugu muutusi perioodil 2009–2013. Eraldi uuriti teatud riikide maksuaugu muutust, valides kindla perioodi enne ja kohe pärast pöördmaksustamise käivitamist.

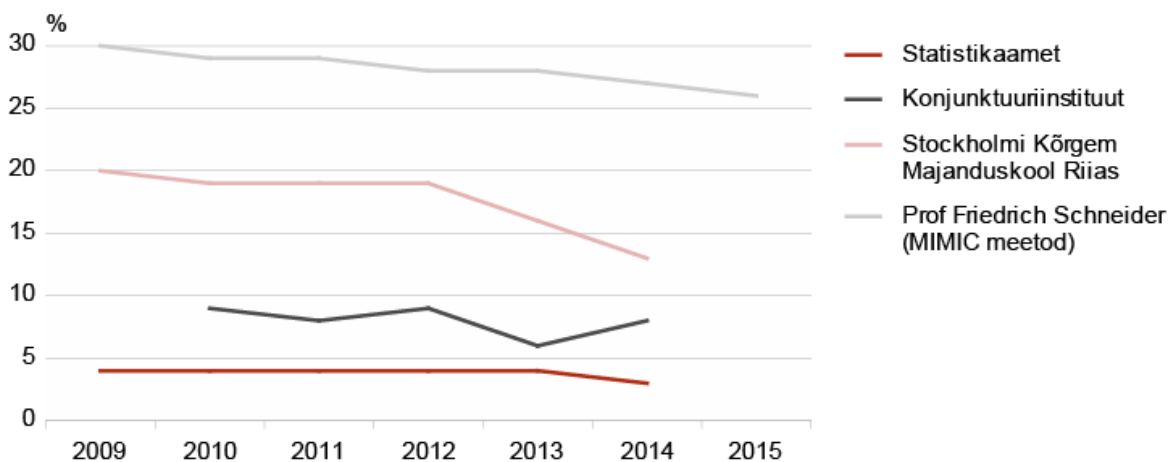
Eesti käibemaksu laekumise analüüsi jaoks kasutati Maksu- ja Tolliameti (edaspidi: MTA) andmebaasi käibedeklaratsioonide (edaspidi: KMD) andmetega, kus valimisse olid võetud ettevõtted, kelle tegevusala EMTAK 2008 järgi oli kinnisvara, väärismetallid ja jäätmete töötlemine. Kuna KMD deklaratsioonilt ei ole võimalik välja võtta pöördmaksustatavate tehingute andmeid just nende ettevõtete kohta, kes tegutsevad eespool mainitud sektorites, analüüsiti nende käibemaksu enammaksete muutusi, valides kindla perioodi enne ja kohe pärast pöördmaksustamise käivitumist.

Samuti töötati läbi nii Eesti kui ka Euroopa kohtu lahendid, mis puudutavad pöördmaksustamist ja toodi välja olulisemad seisukohad.

## 2.2 Käibemaksupettustega tekitatav kahju

MTA arengukavas 2013–2016 on üheks oluliseks strateegiliseks eesmärgiks vähendada ebaausa majandustegevuse osakaalu. Selleks kohandatakse maksukuulekust suurendavaid kontrollimeetmeid, mis tagavad ausa konkurentsi, ning suunatakse oluline osa kontrolliressursist suure maksuriskiga tegevusvaldkondadele. (Maksu ja Tolliameti ... 2013, 9)

2015. a valmis KPMG uuring „Majanduse pulss 2015“ milles osales üheksa riiki: Eesti, Läti, Leedu, Poola, Tšehhi vabariik, Slovakkia, Rumeenia, Horvaatia ning Bosnia ja Hertsegoviina. Äriiuditelt küsiti hinnanguid majanduse käekäigule neis riikides. Kesk- ja Ida-Euroopa riikide vastajatest 73% peab jätkuvalt probleemiks varimajandust (2014. aastal 75%). Majanduse varjupool on kõige suurem probleem Bosnias ja Hertsegoviinas ning Rumeenias (mõlemas väitis seda 98% vastajatest), samas kui Eestis oli see näitaja 34%, mis sarnaselt eelmise aasta 55%-ga on piirkonna madalaim. Vastajatest 39% leiab, et suurim probleem on maksudest kõrvalehoidumine tegeliku tulu varjamise kaudu, sellele järgnevad ümbrikupalgad (23%) ja käibemaksupettused (21%) (Majanduse ... 2015, 10).



Joonis 1. Hinnangud varimajanduse osatähtsusele Eesti SKP-s aastatel 2009 – 2015

Allikas: (Kui suur ... 2015)

Nagu eri allikatest selgub, on varimajandus keeruline majandusnähtus, mille puhul ei ole uurijad alati üksmeelel, mida selle all silmas pidada ja kuidas seda mõõta. 2014. aastal moodustas varimajandus Eesti SKP-st eri metoodikate järgi 3–26% (vt joonis 1). Sageli lähevad uurijate arvamused lahku juba küsimuses, mida üldse tuleks selle termini all silmas pidada. Eesti varimajandust hindab regulaarselt mitu asutust ja vastavalt erinevustele nende metoodikas erinevad ka nende tulemused. (Kui suur ... 2015)

2012. aastal valminud veel ühes Praxise uuringus „Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused 2012“ toovad ettevõtjad konkurentsi pärssiva ühe olulise asjaoluna välja just varimajandust – konkurentide maksupettusi, et nii turul eelis saada. Käibemaksupettuste probleemi tunnistavad paljud Eesti ettevõtjad.

Kuna käibemaksuga maksustatakse Eestis lisandunud väärtust, jagunevad käibemaksupettused kaheks peasuunaks:

- 1) riigisisese maksustatava käibe osaline või täielik varjamine;
- 2) fiktiivne riigisisene soetamine ja selle kaudu sisendkäibemaksu suurendamine.

Teisisõnu tähendab see Eestist saadava tulu varjamist või Eestis tehtavate kulude fiktiivset suurendamist. Sõltuvalt nende kahe suuna kombineerimisest on tagajärjeks maksukohustuse maksimaalne vähendamine või teiste deklareeritud ja/või tasutud käibemaksu riigilt väljapetmine. (Seletuskiri ... 2015)

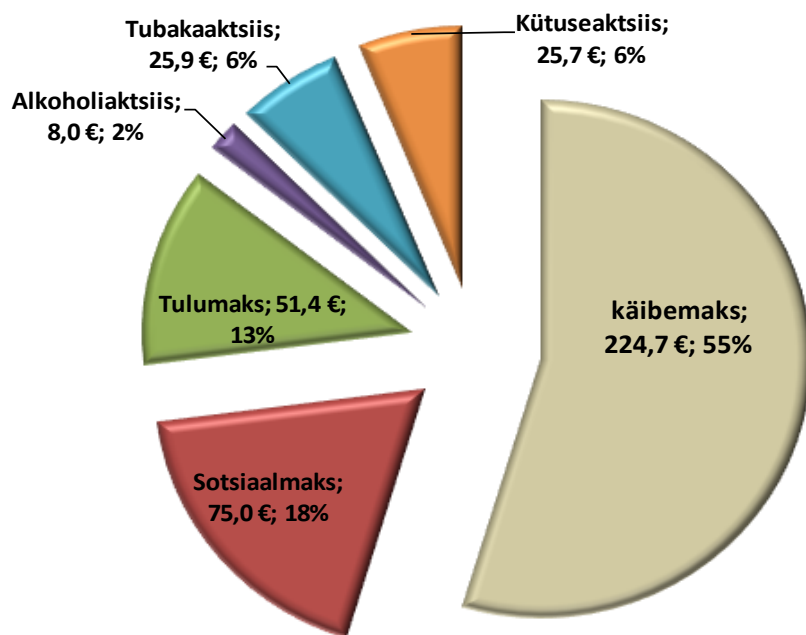
Levinud on eksiarvamus, nagu toimuksid käibemaksupettused vaid seoses käibemaksu tagastusega ehk fiktiivseid arveid kasutades küsitakse tagasi rohkem käibemaksu kui õigusaktidega ette nähtud. Nii tehakse näiteks juhtudel, mil kaup müüakse Eestist välja ning see pärines mittekäibemaksukohustuslaselt (nt puit, teravili, romukuld) või ei ole muul põhjusel õigust vastavalt kaubalt sisendkäibemaksu maha arvata. Kui kaup või teenus müüakse aga Eestis, kasutatakse fiktiivseid kuluarveid ning varjatakse käivet eesmärgiga vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksu. Näiteks tekitati 2013. a esimesel poolaastal käibemaksupettustega kütusesektoris riigile kahju ligi 38 miljoni euro eest. Tegu ei ole summaga, mida oleks käibemaksu tagastuse raames alusetult tagasi küsitud. Tegu on summaga, mis deklaratsioonidel valeandmeid esitades jäeti maksmata. Eelnevast tuleneb, et isiku tegeliku maksukohustuse ebaausal teel vähendamiseks on kaks valikut: käivet varjata ja/või kasutada fiktiivseid kuluarveid. Riigilt käibemaksu väljapetmiseks peab aga kindlasti kasutama fiktiivseid kuluarveid. (*Ibid.*)



Nagu eespool märgitud, hakkasid mõned riigid juba varakult kasutama pöördmaksustamist kui pettusevastast mehhanismi ning selle kasutus laieneb. Näiteks alates jaanuarist 2013 kehtestas või pikendas pöördmaksustamise mehhanismi meetmeid veel 21 liikmesriiki.

Edaspidi keskendutakse vaid käibemaksupettustele. Nendega tekitatav kahju mõjutab kahte gruppi. Ühelt poolt on varalise kahju saajaks riik saamata jääva maksutulu näol, teiselt poolt aga kannatavad ettevõtjad, kelle konkurendid on kasutanud maksupettust turueelise saamiseks. Eesti riigieelarvesse laekuv käibemaksu summa moodustab olulise osa riigi tuludest. Riik kogub aastas ca 2,6 miljardit eurot käibemaksu, millest omakorda tagastab ca 1,1 miljardit eurot. Käibemaksu laekus 2015. aastal riigieelarvesse ca 1,8 miljardit eurot, mis moodustab 29,89% kogu riigieelarve maksutuludest (vt lisa 3).

Eesti on olnud väga aktiivne ning juba alates aastast 2004 hinnanud käibemaksu riigieelarvesse laekumata osa, mis peaks maksuõiguse kohaselt riigieelarvesse laekuma (edaspidi: käibemaksuauk). Tegemist on kahjuga, mida riik saab deklareerimata ja tasumata käibemaksusust ning ebaõigetel alustel tagasi küsitud käibemaksust. MTA hinnangul oli 2014. aastal Eesti maksuauk ligikaudu 411 miljonit eurot. Kõige suurema osa Eesti maksuaukust ehk saamata jäänud maksutulust moodustas käibemaks, umbes 225 miljonit eurot (vt joonis 2).



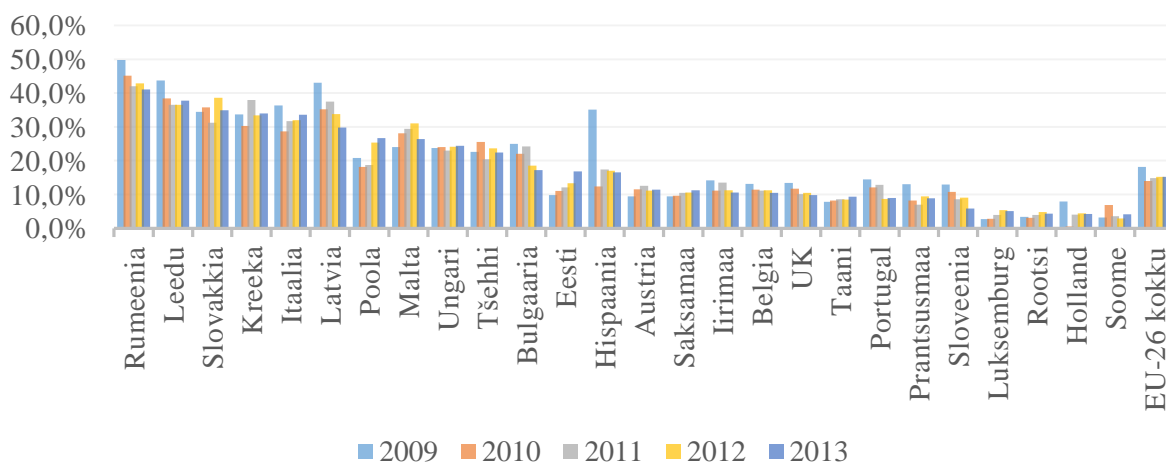
Joonis 2. Arvestuslik maksukahju 2014. aastal maksude lõikes summana (miljonites eurodes) ning osakaaluna (%) kogu arvestuslikus maksukahjus

Allikas: (Lisa 3)

Maksuaugu teemaga tegelevad aasta-aastalt üha aktiivsemalt ka Euroopa Komisjon ning IMF. Euroopa Komisjoni tellitud viimane maksuaugu käsitlev uuring valmis 2014. aasta sügisel ja seal vaadeldi liikmesriikide lõikes käibemaksuaugu muutusi aastatel 2012–2013. Selles uuringus on käibemaksuaugu arvutamisel võetud aluseks liikmesriikide statistikaametite koostatavad sisendi-väljundi tabelid, mille alusel arvutatakse lõpp- ja vahetarbimisest kaalutud keskmise käibemaksumäära kaudu teoreetiline kogutav käibemaks, mida võrreldakse tegelikult kogutud käibemaksuga. See tähendab, et antud maksuauk sisaldab ka käibemaksu võlga (ingl *collection gap*). Tuleb märkida, et maksuvõlg on tegeliku tekkepõhise käibemaksu laekumise ja deklareeritud käibemaksu vahe ehk mitte seesama, millega arvestatakse MTA hinnangutes. (Thackray, Ueda 2014, 13). MTA kasutab käibemaksuaugu hindamisel lihtsustatud tarbimispõhist lähenemist, mille kohaselt võetakse teoreetilise käibemaksukohustuse arvutamisel aluseks kodumajapidamiste ja kodumajapidamisi teenindavate kasumitaotluseta institutsioonide lõpptarbimine ning korrutatakse see läbi kaalutud keskmise

käibemaksumääraga. Sõltuvalt meetodikast jäi Eesti käibemaksuauk 2013. aastal vahemikku 300–315 miljonit eurot. Nii MTA kui ka IMF leidsid, et pettus on jagunenud mitme tegevusala vahel ning riskialteid valdkondi üheselt kindlaks määrata ei saa. Paljud peamised pettustega seotud tegevusalad vahetuvad, osa on läbi aastate samad.

Euroopa Komisjon hindab liikmesriikide käibemaksuauku igal aastal. Selles võrdluses ei paista Eesti silma positiivses ega negatiivses mõttes. Uuringu kohaselt jäi Eestil 2013. aastal kogu käibemaksutulust saamata 16,8%, Euroopa Liidu keskmine oli 15,2%. Läti näitaja oli 29,8%, Leedul 37,7%, samas Soomel oli see näitaja vaid 4,1% ning Rootsil 4,3% (vt joonis 3).

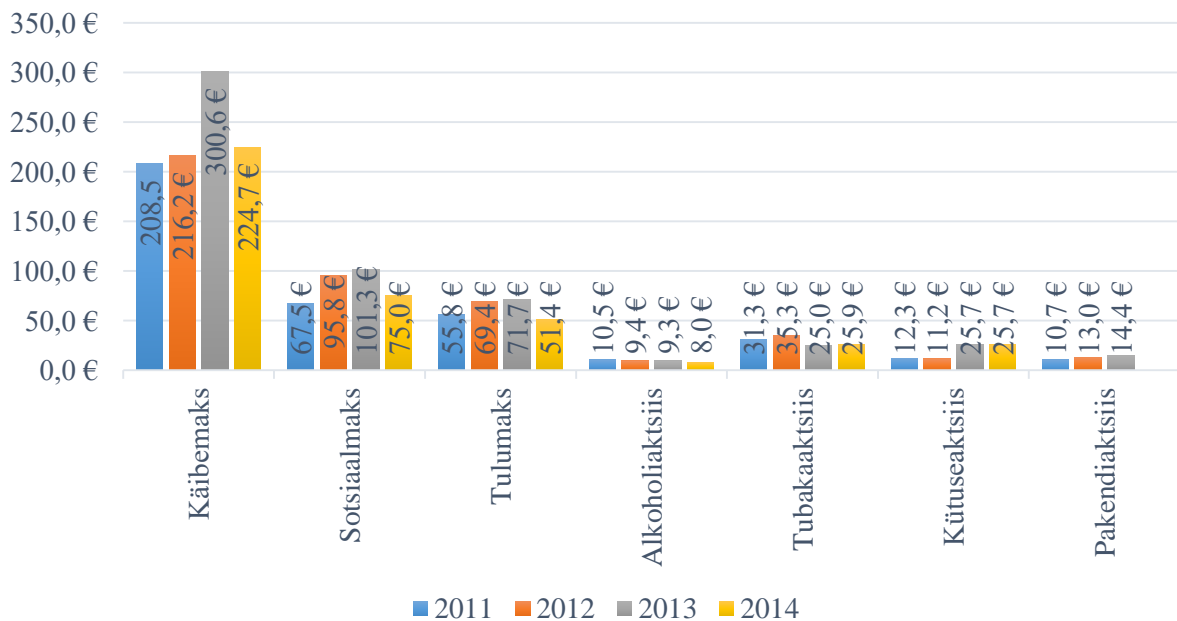


Joonis 3. Käibemaksuauk ELi liikmesriikides aastatel 2009–2013 (miljonites eurodes)

Allikas: (Lisa 4)

Kui 2013. aastal kasvas maksuauk väga suureks (548 mln eur), siis 2014. aastal oli see viimaste aastate madalaim (411 mln eur). Kõige suurema osa Eesti maksuaukust ehk saamata jäänud maksutulust moodustab endiselt käibemaks – umbes 225 miljonit eurot. Eesti maksuauk on alates 2009. aastast järjepidevalt kasvanud. Kui 2009. aastal ulatus saamata jäänud maksutulu MTA hinnangul u 332 miljoni euroni, siis aasta hiljem oli see näitaja juba 389 miljonit eurot. 2012. aastal oli Eesti maksuauk u 450 miljonit eurot ehk 98 miljoni võrra väiksem kui 2013. aastal (vt joonis 4). MTA avalike suhete osakonna juht Rainer Laurits selgitas: „Käibemaksuauku järsku suurenemist eeldasime ise juba 2013. aastal. Selle tõttu sai

võetud ette mitmeid olulisi tegevusi maksuaugu vähendamiseks. Siia alla käib 2009. aasta ja uuemate kasutatud sõiduautode tõhustatud kontroll, väärismetallide pöördmaksustamine, kütusesektori tõhustatud kontrollid ning käibedeklaratsiooni uue kontrollisüsteemi ehk niinimetatud 1000-euroste arvete esitamise ettevalmistamine.“



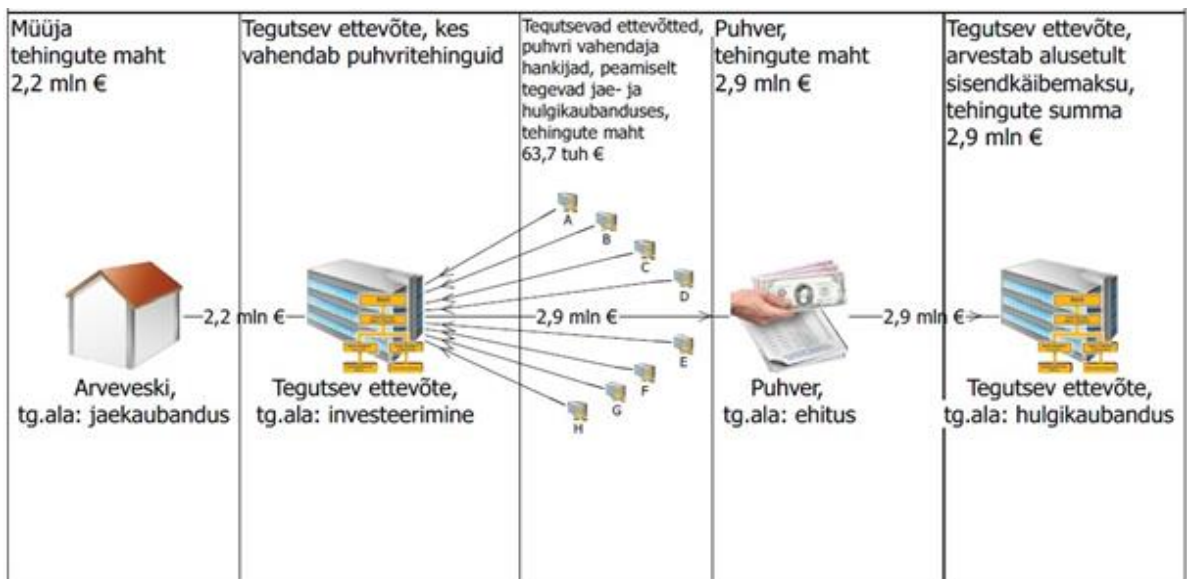
Joonis 4. Maksuauk Eestis aastatel 2011 – 2014 (miljonites eurodes)

Allikas: (Lisa 5)

Kuigi käibemaksuauk ei ole tingitud ainult käibemaksupettustest, moodustab nendest tulenev tulukaotus igal juhul suurema osa ning neid takistada on oluline.

MTA tähelepanu on suunatud käibemaksupettustele, mis igal aastal vähendavad käibemaksulaekumist ca 200 miljonit eurot. MTA peadirektori Marek Helmi sõnul on kõige levinumaks skeemiks fiktiivsete arvete koostamine tehingutele, mis tegelikkuses ei ole toimunud või selliste arvete kasutamine suurema sisendkäibemaksu tekitamise eesmärgil. Samuti on laialt levinud käibe varjamine eesmärgiga vältida käibemaksukohustust või käibemaksukohustuslaseks registreerimist piirmäära ületamisel. Käibe varjamist on kõige rohkem märgata teenindussektoris, kus liigub rohkem sularaha ja kus osa dokumente

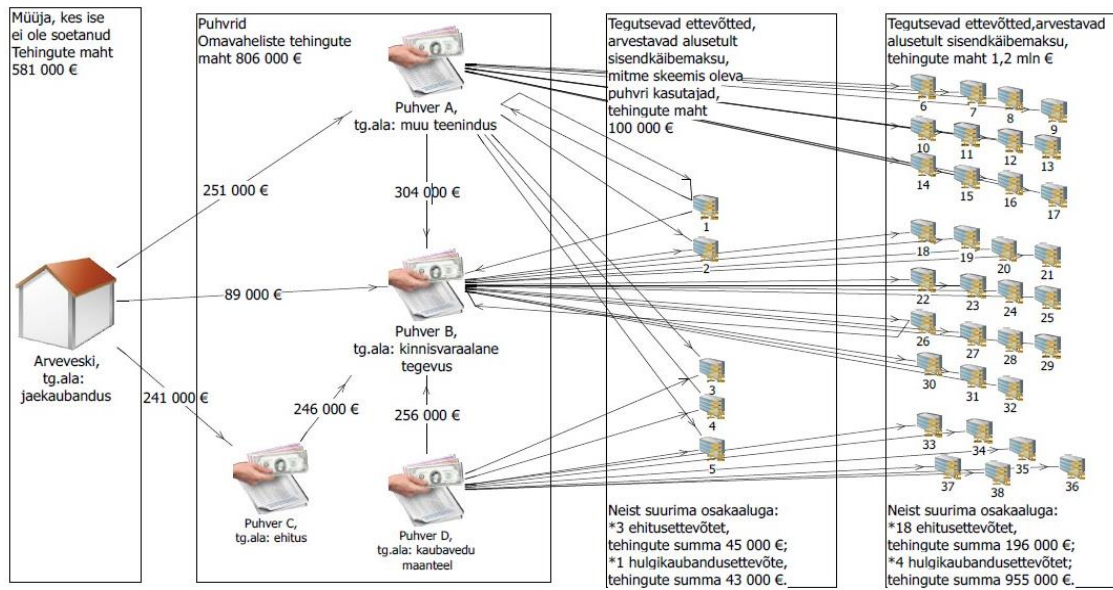
raamatupidamises ei kajastata. Kolmandaks võib nimetada skeemi, mille puhul tehingud küll sooritatakse ning ostjatelt kogutakse käibemaks, aga see jäetakse õigel ajal deklareerimata ja firma „kaob“, enne kui peab riigile tasuma. Viimaseks on erinevate käibemaksumääradega kaupade ja teenustega manipuleerimine ning isiklikuks tarbeks ostetud kaupade firma kuludesse kandmine, et vähendada käibemaksukohustust. Joonis 5 illustreerib teadaolevaid petuskeemi, mis esinesid Eestis perioodil 11.2014 kuni 02.2015.



Joonis 5. Petuskeem, kuhu on kaasatud neli ettevõtet

Allikas: (Hansalu, 2015)

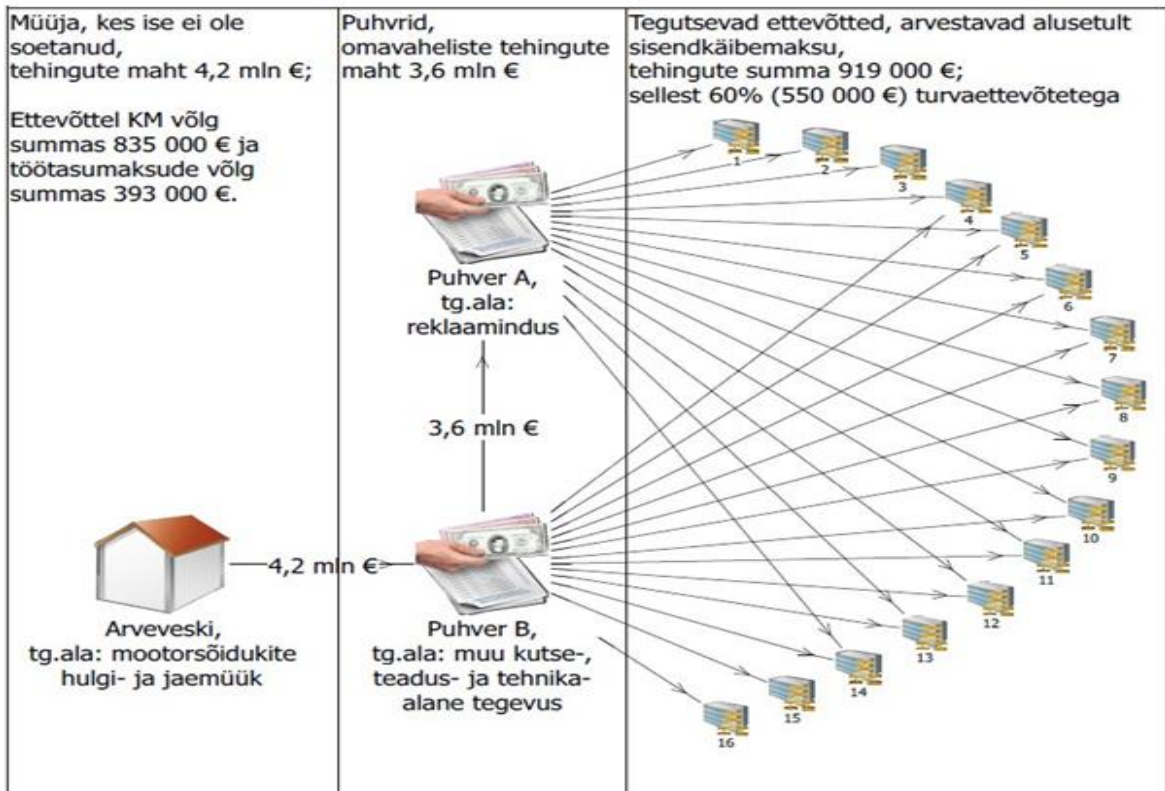
Petuskeemid lähevad aina keerulisemaks ja vahelülid pikemaks. Joonis 6 illustreerib petuskeemi, milles osalevad 43 ettevõtet. Nagu näha, osaleb puhverfirmasid eri majandussektoritest, arvevabriku lõppkasutajateks aga on suures osas ehitus- ning hulgikaubandusettevõtted.



Joonis 6. Petuskeem, kuhu on kaasatud 43 ettevõtet

Allikas: (Hansalu, 2015)

Kasutatud autode müük on olnud aastaid MTA teravdatud tähelepanu all. Käibemaksupettuse põhiskeemid on fiktiivne komisjonimüük ja puhvrite ning varifirmade kasutamine. Viimase puhul luuakse äriühing, kelle kaudu müüakse automüügifirmale sõidukeid. Automüügifirma arvestab nende tehingute pealt sisendkäibemaksu maha, kuid müüv ettevõtte käivet ei deklareeri või jäetakse käibemaksuvõlga maha. Autode eest laekuvad summad aga võetakse sularahas välja (vt joonis 7).



Joonis 7. Petuskeem, kuhu on kaasatud 19 ettevõtet

Allikas: (Hansalu, 2015)

MTA hinnangul on kasvavaks probleemiks just kuritegevuse piiriülesus. Eestis uuritud rahvusvahelised maksukuriteod ei lähtu enam naaberriikidest Lätist või Leedust, vaid juured ulatuvad kaugemale, näiteks Suurbritanniasse, Kreekasse, Tšehhi, Poolasse ja Slovakkiasse. Kurjategijad käituvad sarnaselt ärioloogikaga: rahvusvahelised turud, rohkem tehingupooli, suuremad nii-öelda käibed ja suuremad võimalused kasumit teenida. Maksuskeemiga seotud ettevõtete ahelad on pikenenud, rohkem nähakse vaeva näiliselt legaalsete dokumentide koostamiseks, samuti on rohkem välisriikides pangakontode avamist. (Maksukuritegevus ... 2015)

MTA andmetel toimus aastatel 2006–2014 keskmiselt 1700 revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli aastas, millega tagastati riigieelarvesse ca 52 miljonit eurot.

Tabel 1. Maksu määramisega lõppenud revisjonide ja üksikjuhtumi kontrollide arv ning määratud maksusummad aastatel 2006–2014

Aasta	Kontrollide arv	Määratud lisasummad (tuhandetes eurodes)
2006	1007	24 643
2007	1404	109 884
2008	1528	44 124
2009	1722	75 855
2010	1918	53 945
2011	1400	39 513
2012	1391	23 380
2013	1520	35 349
2014	3458	59 509

Allikas: (Autori koostatud Maksu- ja Tollimeti päringu alusel)

MTA kontrollis 2013. aastal ühe suure ehitusettevõtte kahte suurt objekti. Kahe objekti peale kokku oli ca 15 sellist allhankijat, kes korduvalt jätsid osa peatöövõtjale esitatud arveid enda käibes deklareerimata. Allhankijad olid kohe pärast revidendi telefonikõnet nõus need arved oma käibedeklaratsioonis deklareerima ja täiendava käibemaksu tasuma. Kokku jäeti deklareerimata 60 525 eurot käibemaksu.

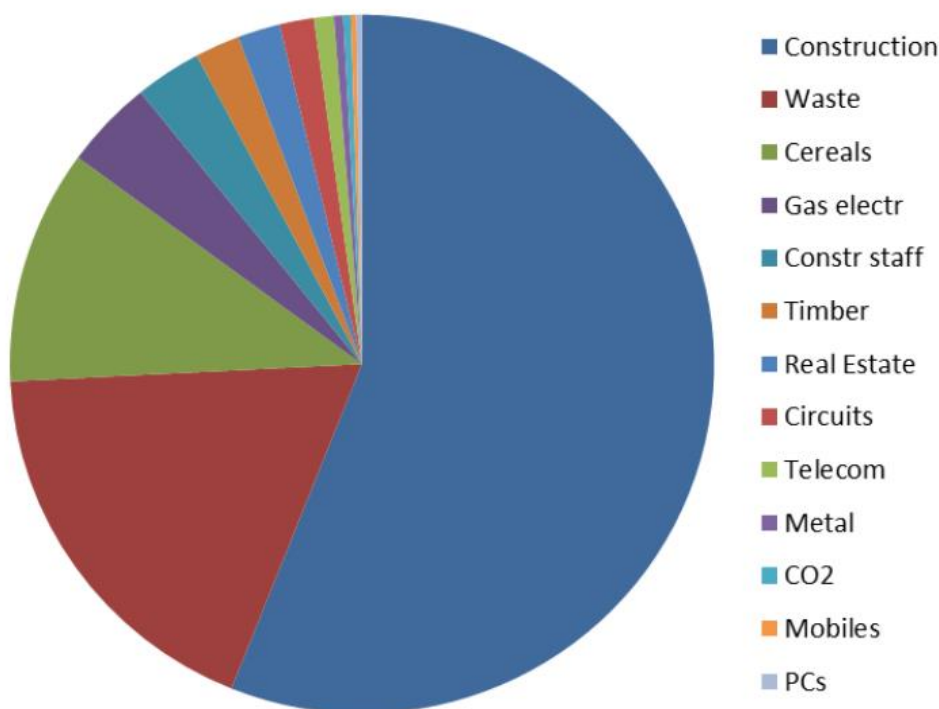
Aastal 2014 avastas MTA suure maksupettuse ja pidas kinni 18 inimest, keda kahtlustati kuulumises kuritegelikku ühendusse, mis loodi maksukohustuse vähendamiseks kulla müügil. Maksupettuse skeemis on veebruarist 2013 kuni aprillini 2014 kasutatud vähemalt 31 Eestis registreeritud vari- ja puhverfirmat. Esialgseil andmeil on kuriteo tagajärjel jäänud maksudena laekumata ligi 4,9 miljonit eurot. Oli organiseeritud müügiahel, milles kuritegeliku ühenduse kontrolli all olnud varifirmade nimel soetati Läti ettevõtetelt kullamaterjali ja Eesti ettevõtetelt investeerimiskulda. See töödeldi ümber käibemaksuga maksustatavaks kullamaterjaliks, mille kullasisaldus oli alla 325 tuhandiku. Kullamaterjal müüdi vari- ja puhverettevõtete nimel edasi kokkuostjatele, kes vähendasid fiktiivsete soetusarvete alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu. (MTA ... 2015)



## 2.3 Sektorite olulisus

Nagu eespool mainitud, rakendatakse ELis riigisisest pöördmaksustamist kokku 17 valdkonnas (vt joonis 8). Need puudutavad teatud majandussektoreid, mille kaitsmine on liikmesriikidel osutunud eriti raskeks, näiteks tööstusharu olemuse või struktuuri tõttu. Paljudel juhtudel vähendavad maksutulu oluliselt maksukohustuslased, kes esitavad tarnete eest arve ja kaovad, jättes arvel oleva käibemaksu arvestamata, kauba saaja aga kasutab oma seaduslikku mahaarvamisõigust (COM(2005) 89 lõplik). Nagu varem selgitatud, vahetuvad paljud peamised pettustega seotud tegevusalad, osa on aga läbi aastate samad.

Jooniselt 8 nähtub, et kolm kõige tulukamat sektorit on ehitus (1,35%), jäätmesektor (0,44%) ja teraviljasektor (0,26%).

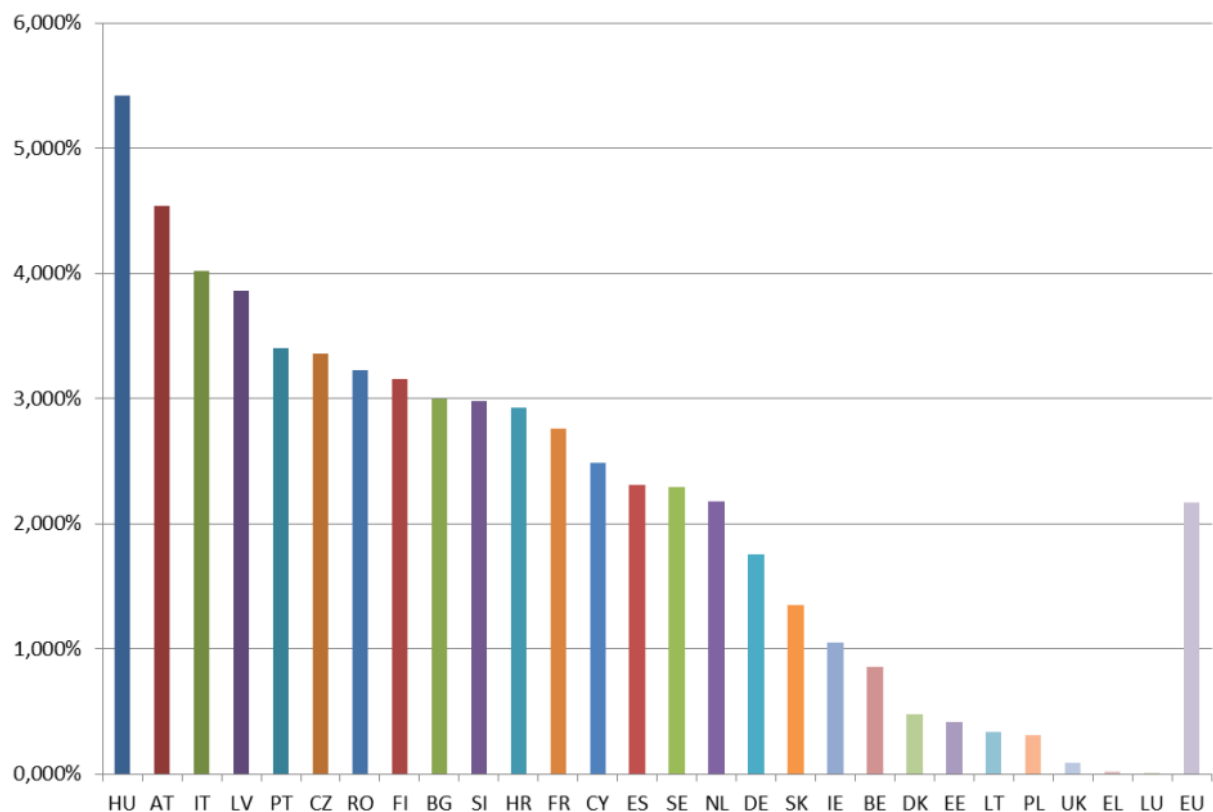


Joonis 8. Pöördmaksustamist rakendatavate sektorite olulisuse osakaal SKPst ELi liikmesriikides

Allikas: (Assessment ... 2014)

2015. aasta seisuga rakendab ehitussektori pöördmaksustamist 19 liikmesriiki (Soome, Austria, Ungari, Tšehhi, Küpros, Prantsusmaa, Saksamaa, Horvaatia, Itaalia, Läti, Leedu, Malta, Holland, Portugal, Hispaania, Rootsi, Sloveenia, Slovakkia, Iirimaa). Kõige suuremate kogemustega on Holland, kes rakendab pöördmaksustamist juba alates jaanuarist 1982. a. Hiljem liitusid sarnase süsteemiga Austria (2002), Saksamaa (2004) ja Rootsi (2007). Soome rakendab seda alates aprillist 2011, Tšehhi ja Läti alates jaanuarist 2012. Viimati on liitunud Leedu (2015) ja Slovakkia (2016).

Vastavalt Eurostati määratlusele võib kogulisandväärtust (ingl *Gross Value Added* ehk *GVA*) defineerida järgmiselt: toodang turuhindades miinus vahetarbimine ostuhindades.



Joonis 9. Pöördmaksustamist rakendatavate majandussektorite osakaal kogumajanduses 2011. aasta näitajate põhjal

Allikas: (Assessment ... 2014)

Euroopa Komisjoni hiljutise uuringu (Assesment...2014) kohaselt saavad umbes pooled liikmesriigid (16) hinnangulisi tulusid valdkondades, kus rakendatakse riigisisest pöördmaksustamist, ja need moodustavad 1–4% kogulisandväärtusest (vt joonis 9). Samas on mõnedes riikides (9) pöördmaksustamise mehhanism piiratud ja mõnes riigis (3) on see, vastupidi, laiem. Keskmiselt on see ELi liikmesriigiti 2,17%.

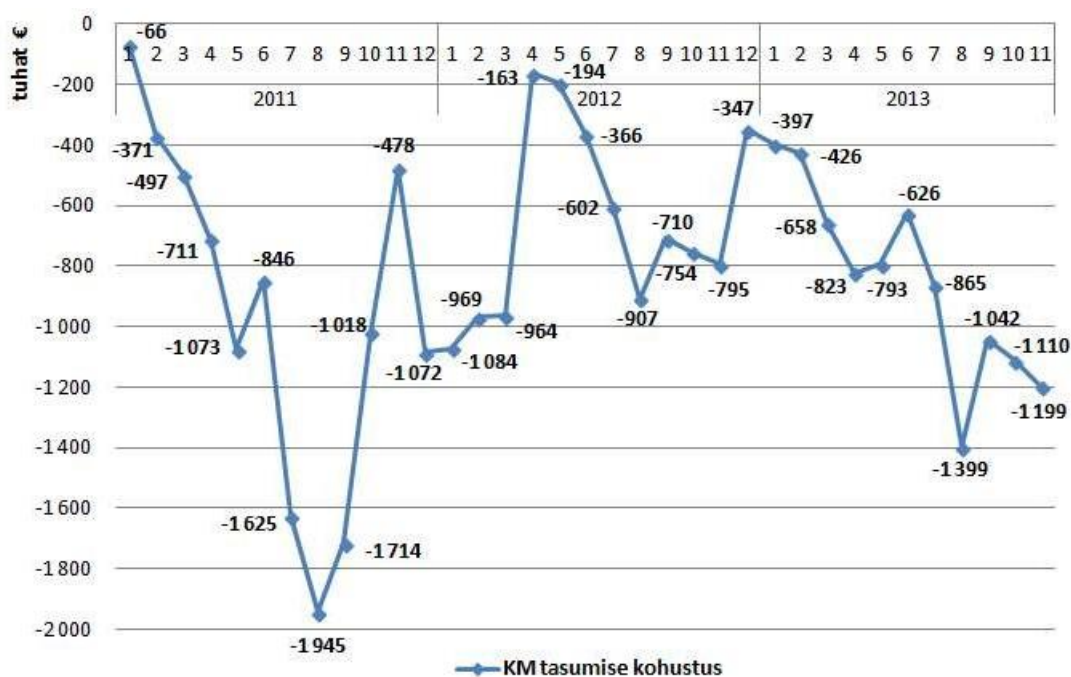
## **2.4 Käibemaksu laekumise analüüs Eesti näitel**

Rahandusministeeriumi andmetel oli metallijäätmete sektoris erikorra rakendamine tulemuslik. Kui enne erikorra kehtestamist deklareerisid sektori ettevõtted 2010. aasta jooksul kokku 14 miljonit eurot käibemaksu enammaksu, siis 2011. aasta jooksul vähenes kogu sektori enammaks kokku 5 miljoni euroni ning 2012. aastal kokku 2,5 miljoni euroni. Ettevõtete müügitulu kasvas 2012. aasta majandusaasta aruannete põhjal võrreldes 2011. aasta majandusaasta aruannetega keskmiselt 454 000 euro võrra (ehk 14%). Varasemas pettuses osalemist ilmestab ka majandusaasta aruannetest nähtuv tegevuskulude suur kasv: kulud kaupadele, toormele ja materjalidele kasvasid 22% võrra. (Seletuskiri ... 2015) Maksukohustuslase kohustus tasuta metallijäätmete soetamise korral käibemaksu on sätestatud KMSe § 3 lõikes 4 p 6.

Väärismetallisektoris võis samuti täheldada maksupettuste vähenemist pöördmaksustamise rakendamisel. Äriregistri andmetel seisuga 31.08.2013 oli Eestis äriregistris registreeritud 380 äriühingut, kes võisid tegeleda või on tegelenud väärismetallide vahendamisega. Neist 380 äriühingust on seisuga 9.09.2013 käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud 260 ning 22 ei ole kunagi käibemaksukohustuslaste registris olnud. Nendest arvudest võib järeldada, et sugugi kõik märgitud äriühingud ei osale reaalses majandustegevuses, vaid äriühinguid asutatakse tõenäoliselt pettuste eesmärgil. Arvestades Eesti turu suurust, ei saa pidada usutavaks, et selline arv äriühinguid on seadnud omale eesmärgiks tegeleda kasumlikult väärismetallide vahendamise valdkonnas. Seda ilmestab asjaolu, et väärismetallidega tegelenud või tegelevatest ettevõtetest 144-l on maksuvõlg kogusummas 4,4 miljonit eurot. Käibemaksukohustuslaste registris olevatest ettevõtetest on seitsmel maksuvõlg kokku summas

180 000 eurot. Tegevusalade lõikes oli 2013. aasta I poolaastal kõige rohkem aktiivseid väärismetallide valdkonnas tegutsevaid ettevõtteid hulgikaubanduses (35%, kokku 45 isikut) ja jaekaubanduses (16%, kokku 21 isikut). Väärismetallidega tegelevad ettevõtted on 2013. aasta I poolaastal deklareerinud käibemaksu enammakseid kokku summas 3,82 miljonit eurot (sh neli suurimat ettevõtet deklareerisid käibemaksu enammakset kokku summas 3,862 mln eurot). (Seletuskiri ... 2015)

Fiktiivse soetuse deklareerimine suurendab käibemaksu enammaksu, mida võib vaadelda riigi kahjuna, kuna müüjal jääb tasumisele kuuluv käibemaks riigieelarvesse tasumata, aga ostja küsib sisendkäibemaksu tagasi. Jooniselt 10 on näha, et käibemaksukohustus on järsult suurenenud aprillis 2012, pärast KMSe muudatust, millega hakati erikorda rakendama ka kullamaterjalile.



Joonis 10. Romukullaga tegelevate ettevõtete käibemaksu tasumise kohustus aastatel 2011 ja 2013

Allikas: (Seletuskiri ... 2015)

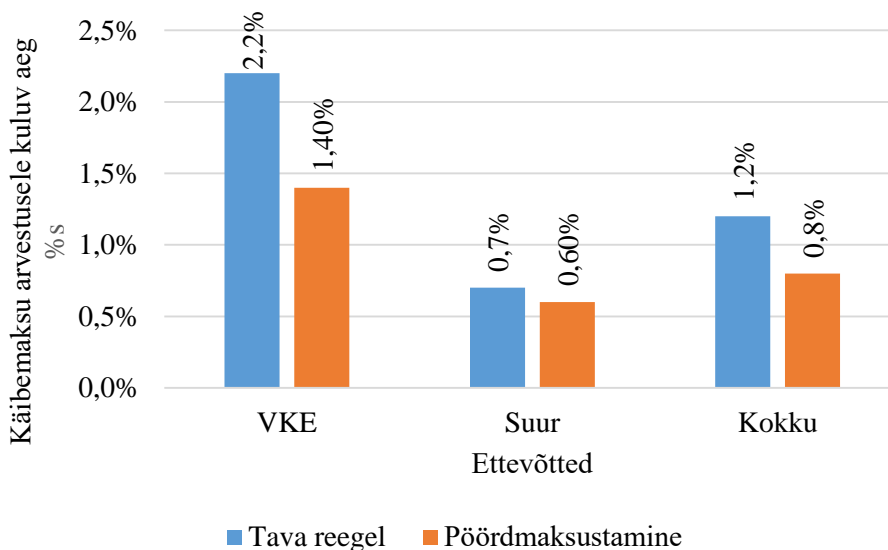
Käibemaksu enammaksete muutuste põhjal selgub, et pöördmaksustamine väärismetallide valdkonnas avaldas 2012. aasta aprillis – juunis positiivset mõju, vähendades oluliselt antud sektoris tegutsevate ettevõtete poolt deklareeritud käibemaksu enammakseid. 2011. ja 2012. aastal aprillist juunini deklareeritud käibemaksu enammaksete summasid võrreldes selgub, et vähenemine oli 1,448 miljonit eurot (68%). 2012. aasta jaanuari – märtsi ja 2012. aasta aprilli – juuni võrdluses vähenes deklareeritud käibemaksu enammaksete summa 2,534 miljoni euro võrra (79%). Pärast erikorra kehtestamist kukkus 2012. aasta aprillist kuni augustini väärismetallide ostu ja müügiga tegelevate isikute deklareeritud kogumüük 15,76 miljoni euro võrra. See võib tähendada, et enne erikorra kehtestamist deklareeriti fiktiivset kauba müüki, tekitades ostjatele võimaluse alusetult küsida tagasi sisendkäibemaksu. Kuigi jõustunud erikorra mõju esimestel kuudel oli väga tõhus, hakkasid juulis 2012 antud valdkonnas käibemaksu enammaksed taas suurenema. See võib tähendada, et pettuste mahud hakkasid uuesti kasvama.

## **2.5 Halduskoormus seoses pöördmaksustamise rakendamisega**

Halduskoormuse küsimus puudutab kahte poolt, nii maksuhaldurit kui ka ettevõtjat. MTA hinnangul ei too pöördmaksustamine ettevõtjatele kaasa lisakulutusi. Kuna ostja peab deklareerima oma maksustatavas käibes müüja käibe ning müüja pöördmaksustatavalt kaubalt käibemaksu ei arvesta ega tasu, toimuvad muudatused ettevõtja jaoks ainult raamatupidamisarvestuses. Samas aga selgus Euroopa Komisjoni hiljutisest uuringust (Assessment ... 2014), et kulutuste maht on võrreldes tavapärase käibemaksuarvestusega ebaproportsionaalselt suur. Antud uuringus osales 30 erineva suurusega ettevõtet kuuest liikmesriigist (Ungari, Itaalia, Leedu, Holland, Sloveenia ja UK).

Pöördmaksustamisel puutuvad ettevõtjad kokku nii-öelda ühekordse kuluga, mis on seotud raamatupidamise ümberkorraldamisega vastavalt uuele korrale (IT-süsteemide ümberkorraldamine, personali koolitamine). Teiseks tuleb arvestada jooksvat kulu, mis on seotud pigem personali ajakuluga, näiteks on iga tehingu jaoks vaja kontrollida vastaspoole maksukohustust, klassifitseerida kaupa/teenust (kas on pöördmaksustav või mitte). Kolmandaks on mõju ettevõtte rahavoole.

Jooniselt 11 on näha, et ettevõtete puhul kulub üldisele käibemaksuarvestusele pisut enam aega kui arvestusele pöördmaksustamise korral (1,2% vs. 0,8%). See võib tähendada, et pöördmaksustamise arvestamine ei nõua erilisi teadmisi, oskusi ega vaja spetsialisti, mis puudutab suuri ettevõtteid. Väikeste ja keskmiste ettevõtete (edaspidi: VKE) puhul on see erinevus veidi suurem (vastavalt 2,2% ja 1,4%).



Joonis 11. Ajakulu võrdlus erineva suurusega ettevõtetes tavasüsteemi ja pöördmaksustatavate tehingute arvestamisel

Allikas: (Assessment ... 2014)

Täheldada võib ebaproportsionaalselt suurt koormust (74% tavasüsteemi puhul ja 26% pöördmaksustamisel) müügiga seotud halduskulu puhul (nt kauba õige klassifitseerimine, arvete väljastamine jms). Üldise käibemaksu arvestamise kulu erinevus tavasüsteemi ja pöördmaksustamise puhul on väiksem (63% vs. 37%).

Samast uuringust nähtus, et 75% uuringus osalenud ettevõtjatest ei tunne lisakoormust oma rahavoogudele pöördmaksustamise rakendamisel. Samas mõned (nt ostjad) tundsid positiivset mõju, kuna pöördmaksustamisel ei pidanud nad käibemaksu kohe maksma müüjale, vaid hoidsid enda käes kuni ostu deklareerimiseni. Müüjad aga, vastupidi, märkisid, et tehingute mahtu arvestades tekitas müügi hetkel laekumata jäänud käibemaks suure augu ettevõtte

rahavoos. Tavareegli kohaselt saaks müüja ostjalt laekunud käibemaksu summaga opereerida selle hetkeni, mil ta peab oma käibe deklareerima ja riigile käibemaksu üle kandma.

## 2.6 Riigikohtu praktika

Kinnisvaratehingute puhul on olnud mitmeid kohtulahendeid, mis puudutasid eksimusi maksuvaba ja maksustava käibe määratlemisel. Üldjuhul on KMS § 16 lg 2 punkti 3 kohaselt kinnisasjade käive maksuvaba, aga on kaks erandit: kohustuslikus korras tuleb käibemaksuga maksustada uusehitise müük enne esmast kasutuselevõttu (siia alla kuulub ka oluliselt parendatud ehitised) ning hoonestamata krunt (ehitamiseks mõeldud maatükk, käibemaksudirektiivis käsitletav ehitusmaana). Seaduses on toodud, et seni, kuni uusehitise ei ole kasutusele võetud või krunt hoonestatud, kuuluvad kõik tehingud kohustuslikus korras käibemaksustamisele. Tavaelus eksivad siin paljud ettevõtjad. Nii tekkis 2006. aastal vaidlus kahe äriühingu vahelisest kinnisvaratehingust – Marin's Nordic OÜ müüs ja OÜ Brennon ostis Pärnus ühe maatüki, mis oli varem kasutusel tehase laoplatina, kuhu oli aga plaanis hakata ehitama korterelamut. Kuna ostja jaoks ei olnud ehitisel mingit tähtsust ja ta soovis selle lammutada, kujundasid lepingupooled seisukoha, et tegemist on krundiga (s.t maatükiga, millel ei asu ehitist). Paraku selgus kohtuotsusest nr 3-3-1-67-12, et ei ole oluline mitte see, mida omanik teha kavatses, vaid see, kas ehitise veel füüsilisel kujul eksisteerib või mitte.

Tekkis olukord, kus müüja müüs kinnisasja, maksustas käibemaksuga, deklareeris käibe ja tasus ka riigile käibemaksu. Hiljem selgus, et kinnisasja käive oli tegelikult maksuvaba ning müüja oleks pidanud valikulisest maksustamisest maksuametile kirjalikult teavitama. Kuna müüja oli (nagu hiljem selgus, ekslikult) arvanud, et tehingu maksustamine on kohustuslik, siis ta loomulikult ei teavitanud tehingust maksuhaldurit. Maksuhaldur keelas ostjal sisendkäibemaksu maha arvata, sest kõnealuse kinnisasja käive oleks pidanud olema maksuvaba. Kui teavitamisnõuet on rikutud ning müüja on käibemaksu arvestanud alusetult, ei ole ostjal üldjuhul õigust selliselt tasutada käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata, vaid ta peab nõudma müüjalt käibemaksu tagastamist. Antud vaidlus lõppes ostja jaoks võiduga, seda aga hoopis aegumise tõttu.

Riigikohtu varasemates lahendites (3-3-1-8-06 ja 3-3-1-46-11) on samuti leitud, et kui müüja lisas arvele käibemaksu juhul, kui käive pidanuks olema maksuvaba, ei pea maksuamet ostjale sisendkäibemaksu tagastama, vaid ostja peab ise alusetu käibemaksu müüjalt tagasi nõudma.

Autoril on endal kogemus, et MTA ei välistanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ka olukorras, kus tehingu pooled on teadmatusest rakendanud riigisisese pöördmaksustamise erikorra asemel maksustamise tavakorda. Selles olukorras ei ole riigile otsest kahju tekitatud, sest müüja on deklareerinud ja tasunud käibemaksu, mille ostja soovis maha arvata. Kui tavakorra kasutamine erikorra asemel on toonud riigile kaasa käibemaksukahju (müüja on arvel näidatud käibemaksu jätnud riigile tasumata), siis on tõenäoline, et MTA kasutab kirjeldatud Riigikohtu lahendit ja eeltoodud argumentatsiooni, et keelata ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamine.

## **2.7 Euroopa Kohtu praktika**

Ka Euroopa Kohus on mitmes lahendis tegelenud küsimustega, mis puudutavad käibemaksu ja sellega seotult maksustatava ning mittemaksustatava käibe kindlaksmääramist.

Ühte kulla kohta käivat erisätet käsitleb kohtulahend C-550/14: Envirotec Denmark, milles Euroopa Kohus pidi selgitama, kes on käibemaksu tasumise eest vastutav isik juhul, kui omanikku ei vaheta mitte uued, vaid ringlusse võetud kullakangid. 2011. aastal ostis Envirotec Denmark ApS (edaspidi Envirotec) ühelt teiselt Taani äriühingult 24 metallkangi, mille kullasisaldus oli keskmiselt 500 kuni 600 tuhandikku. Peale kulla sisaldasid metallkangid mitmesuguseid muid materjale, nagu kuldhambaid, kummiainet, polüvinüülkloriidi, vaske, amalgaami, elavhõbedat ja pliid. Müüja oli nimelt sulatanud kõnealused kangid tööstusettevõtjatelt ostetud tootmisjääkidest ning vanadest ehetest, söögiriistadest, kelladest jms. Selleks et kangides sisalduvat kulda oleks võimalik kasutada uute kulda sisaldavate toodete valmistamiseks, tuli kangidest kõigepealt eraldada muud koostisosad. Envirotec pidi ostu eest tasuma käibemaksu ligikaudu 150 000 eurot, mille Envirotec müüjale ka tasus. Müüja jättis siiski Taani käibemaksu tasumata. Hiljem likvideeriti müüja maksejõuetuse tõttu. Envirotec nõuab nüüd Taani maksuhaldurilt müüjale tasutud käibemaksu tagastamist väites, et tal on



õigus sisendkäibemaks maha arvata. Taani maksuhaldur on siiski seisukohal, et mitte müüja, vaid Envirotec ise on kohustatud vastavalt Taani KMSe § 46 lõike 1 punktile 4 tehingu eest käibemaksu tasuma. Järelikult ei ole Envirotecil ka õigust müüjale ebaõigesti tasutud käibemaksusummat sisendkäibemaksuna maha arvata. Envirotec on seevastu seisukohal, et Taani õigusnorm, mis käsitleb pöördmaksustamist ja mis võeti vastu käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 alusel, ei ole käesoleval juhul tema suhtes kohaldatav.

Taani maksuhaldur kvalifitseeris kullakangid „kullamaterjali või pooltootena“, millega tehtud tehingute puhul rakendatakse Taanis pöördmaksustamist. Taani kohus palus Euroopa Kohtul sisuliselt kinnitada, et kaasuses kirjeldatud kullakange võib pidada „kullamaterjaliks või pooltooteks“ käibemaksudirektiivi artikli 198 lõike 2 tähenduses. Kohtujurist leidis sarnaselt Eestiga, kes pidi avaldama oma arvamust antud lahendis, et kange võib pidada „kullamaterjaliks või pooltooteteks“. Kullakangide kvalifitseerimisel ei saa lähtuda käibemaksudirektiivi grammatilisest tõlgendusest, vaid tuleb lähtuda selle eesmärkidest, milleks on käibemaksupettuste vastu võitlemine ja ettevõtjatele võrdsete konkurentsitingimuste loomine. Kulla väärtus sõltub puhtusastmest ja pettuste tõenäosus kulda sisaldavate esemetega tehtavate tehingute puhul oleneb seetõttu samuti eelkõige materjali kullasisaldusest. Käibemaksupettuste oht kauplemise puhul on seda suurem, mida suurema väärtusega ja hõlpsamalt transporditavad on kaubad, millega kaubeldakse. Seega ei peaks „kullamaterjal või pooltoode“ tähendama üksnes kõrge puhtusastmega kulda, vaid ka kullakange, mille puhtusaste on vähemalt 325 tuhandikku. (Envirotec ... 2015)

Veel üks huvitav kohtuotsus nr C-424/12 (SC Fatorie SRL vs. Rumeenia maksukeskus Bihori) puudutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust olukorras, kus pöördmaksustamise erikorra asemel kohaldati ekslikult maksustamise tavakorda, mille tagajärjel tasus teenuse ostja müüjale nõuetele mittevastava arve alusel alusetult käibemaksu, mida ostja soovis maha arvata sisendkäibemaksuna. Ka antud menetluses pidi Eesti esitama oma seisukohta. Erinevalt Eestist kehtib Rumeenias riigisisene pöördmaksustamine ehitus- ja paigaldustöödele. Kaebuse esitaja SC Fatorie SRL (teenuse saaja) sõlmis maksejõuetu äriühinguga Megasal (teenuse osutaja) sigalate ehitus- ja paigaldustööde lepingu. Megasal esitas Fatoriele pöördmaksustamise korra kohaselt arveid (ilma käibemaksuta) eelmaksete tasumiseks. Muu hulgas väljastas teenuse osutaja ühe arve, kuhu oli märgitud käibemaks. Fatorie taotluse alusel otsustas riigi maksuamet

tasutud käibemaksu tagastada. Hiljem tegi maksuamet kindlaks, et eelmaksetega seoses ei oldud järgitud pöördmaksustamist, ning kohustas Fatoriet uuesti tasuma tagastatud käibemaksu.

Rumeenia kohus pöördus Euroopa Kohtu poole sooviga saada teada, kas tehingu raames, millele kohaldatakse pöördmaksustamise korda, on käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui teenuse saaja jäetakse ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta on teenuse osutajale põhjendamatult tasunud vigaselt koostatud arve alusel, sealhulgas juhul, kui vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu. Samuti polnud arusaadav, kas õiguskindluse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt tühistatakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse temalt selle käibemaksu ja viivitusintresside tasumist. Euroopa Kohus lähtus oma varasemast praktikast, mille kohaselt eeldab neutraalse maksustamise põhimõtte pöördmaksustamise raames, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Pärast faktide uurimist jõudis kohus järeldusele, et pöördmaksustamise korra kohaldamise sisuline tingimus – käibemaksu maksuhaldurile tasumine – ei olnud täidetud. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt piirdub käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamine üksnes tasumisele kuuluvate maksudega, s.t maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatud tehingule või mis tasuti tasumisele kuulavas osas. Selles osas tõdes kohus, et kuna Fatoriel puudus alus Megasalile käibemaksu tasumiseks ja see tasumine ei vastanud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisele tingimusele, ei saa Fatorie kasutada arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigust. Seda järeldust ei muuda Megasali pankrot. (EL ... 2014)

Neid kaalutlusi arvesse võttes leidis kohus, et käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus see, kui teenuse saaja jäetakse ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta põhjendamatult tasus teenuse osutajale vigaselt koostatud arve alusel. Seejuures ei ole oluline, et vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu. Teise küsimuse kohta leidis kohus, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus aegumistähtaja jooksul tühistatakse, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse temalt selle maksu ja viivitusintresside tasumist. (Fatorie ... 2014)

Riigikohtu praktika kohaselt ei ole ostjal üldjuhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui müüja on valesti lisanud käibemaksu maksuvabale tehingule või tehingule, millest käivet ei teki. Euroopa Kohtu seisukohalt ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellise käibemaksu puhul, mille tasumise kohustus tekib ainult sellepärast, et käibemaks on arvel näidatud.

## **2.8 Järeldused ja ettepanekud**

### **2.8.1 Pöördmaksustamise positiivsed ja negatiivsed küljed**

Üldreegli kohaselt on pöördmaksustatavateks tehinguteks kauba soetamine teistest liikmesriikidest, teenuse saamine välisriikidest (piiriülesed tehingud) ja mõnedes sektorites riigisisese tehingud. Kui piiriüleste tehingute pöördmaksustamise põhjuseks on soov vähendada halduskoormust ning rakendada sihtkohariigi printsiipi, siis riigisisese pöördmaksustamise ainsaks eesmärgiks on soov piirata maksudest kõrvalehoidmist. Seetõttu rakendatakse pöördmaksustamist valdkondades, kus kaupade võõrandamisel või teenuste osutamisel on levinud variühingute kasutamine, mis jätavad käibemaksu tasumata. Eestis kehtib pöördmaksustamine kinnisvaratehingutele, vanametalli ja kullamaterjali käivetele, teiste riikide praktikas aga kasutatakse seda ka ehitussektoris, puidu, põllumajandussaaduste, elektroonikaseadmete ja teiste kaupade puhul, samuti pankroti- ja täitemenetluses.

Euroopa Liidu tasandil arvatakse, et kuigi pöördmaksustamine on piiratud vaid teatud kauba või teenuse gruppidega, on see siiski olnud kõige efektiivsem meede pettuste tõkestamiseks. Antud meede ei ole suunatud petturite püüdmisele, vaid pigem maksutulu kao vältimisele, rakendades pöördmaksustamist pettustele tundlikele kaupadele. Kõige lihtsamaks petuskeemiks on järgmine: importija toob kauba Eestisse käibemaksuga 0%, müüb selle edasi kolmandale isikule samas summas, mis aga sisaldab juba käibemaksu 20%. Keskmise lüli „kaob“ juba enne, kui on vaja riigile käibe pealt käibemaksu maksta. Sisuliselt saab kolmas isik selle skeemi tagajärjel kauba 20% soodsamalt.

Töö alguses esitati uurimisküsimus, millised majandussektorid on kõige altimad pettustele. Pöördmaksustamist rakendatakse liikmesriikides kokku 17 eri valdkonnas. Kõige

levinumad pöördmaksustamise valdkonnad on süsinikdioksiidi kvoodid ja vanametall, mille puhul rakendavad pöördmaksustamist vastavalt 22 ja 23 liikmesriiki. 19 liikmesriiki rakendavad pöördmaksustamist ehitussektoris. Enamik nendest riikidest rakendab pöördmaksustamist ka eespool mainitud sektoriga seotud personaliteenustele (12). Ülejäänud sektorites rakendavad pöördmaksustamist vähem kui pooled liikmesriikidest. Eesti rakendab pöördmaksustamist vaid kolmes valdkonnas. Ettevõtjate organisatsioonid on korduvalt teinud ettepanekuid laiendada pöördmaksustamise kasutusala, kuid rahandusministeerium on vastanud eitavalt. Viimase paari aasta jooksul on paljud riigid hakanud antud mehhanismi rakendama sellistele valdkondadele nagu mobiiltelefonid ja tahvelarvutid ning ehitusteenused. Eesti sellega kaasa ei läinud. 05.aprillil 2016 tegi Rahandusministeerium valitsusele ettepaneku täiendada KMSi rauda, terast ja nende pooltoodete pöördmaksustamise sättega. Ajendiks on metallisketoris tegutsevate ettevõtete soov piirata pettusi metallisektoris, ning taastada aus konkurents. Toormetallidele ja metallide pooltoodetele on pöördmaks kehtestatud Poolas, Austrias, Slovakkias, Saksamaal, Ungaris ja Tšehhis.

Arvestades, et Eestis on pettusterohkemaid sektoreid ehitussektor, tekib küsimus, kas selle põhjuseks on riigipoolne vähene usk antud mehhanismi tõhususse või probleemi eiramine. 2014. aasta KMSe muudatuse eelnõu seletuskirjast selgub, et pigem ei ole usku. Rahandusministeerium väidab, et riigisiseste tehingute pöördmaksustamise efekti peamine takistus on asjaolu, et seniste fiktiivsete arvete väljastajate asemele tulevad nn fiktiivsed ostjad, nii et tegelikku lõpptarbijale müüki näidatakse deklaratsioonil teisele käibemaksukohustuslasele müügina ning jäetakse käibemaks tasumata. Oma olemuselt on sellise tehinguahela tegemine sama nagu fiktiivsete arvete kasutamine praegu. See tähendab, et kui praegu on probleemiks variettevõtted tehinguahela alguses ning kontrolli käigus peab tõendama, et kaupa või teenust nende kahe ettevõtte vahel ei vahetatud, siis üldise pöördmaksu korral on variettevõtted tehinguahela lõpus ning revident peab täpselt samamoodi tõendama, et kahe poole vahel tegelikku tehingut ei toimunud. Antud juhul muutub eelkõige vaid pettuse struktuur. (Seletuskiri ... 2015). Rahandusministeeriumil on õigus, et petturid jäävad alati otsima muud moodust petmiseks. Samas on pöördmaksustamine just ajutine meede, mille pikaajalist mõju peaks toetama muude võtetega, millega maksumäära tõstmata suurendatakse käibemaksu laekumist eesmärgiga suunata isikuid järgima aastaid kehtinud käibemaksu tasumise kohustust. Ehk suudetakse sellega tõsta õiguskultuuri ja muuta harjumusi.

Järgmisena vastab autor teisele uurimisküsimusele: mis on tekitanud pöördmaksustamisel probleeme praktikas ja millised on kohtute seisukohad? Nii Eesti kui Euroopa kohtute praktikast selgub, et ettevõtjad ei oska määratleda õigeaegselt tehingu maksustamise reegleid, mille tagjärjel üritatakse taastada õiglust kohtu kaudu. Tehingute puhul, kus ostja eksklikult maksis käibemaksu riigi asemel müüjale valesti koostatud arve alusel, ei anna õigust taotleda makstud käibemaksu riigilt tagasi põhjenduse alusel, et müüja kajastas käibemaksu oma arvel. Isegi siis, kui müüja tasus saadud käibemaksu riigieelarvesse, ei nõustu kohus väitega, et see on mõjuv põhjus käibemaksu tagastamiseks ostjale.

Kolmas uurimisküsimus: millised on positiivsed ja negatiivsed küljed pöördmaksustamise rakendamisel? Üheks peamiseks pöördmaksustamise eeliseks on petuskeemide ja karussellpettuste võimatuks tegemine kõikides tarneahela etappides ja jaemüügi tasemel. Euroopa Komisjon nõustub, et pöördmaksustamine on tänu lihtsale mehhanismile olnud tõhus vahend pettustega võitlemisel. Antud meedet rakendades kaob võimalus kasutada fiktiivseid arveid. Käibemaksudirektiivi artiklis 199, 199a on loetletud kaubad ja teenused, mille puhul on lubatud pöördmaksu rakendada. Tegemist on tõepoolest valdkondadega, kus võib eeldada, et maksupettuste toimepanemist on keeruline avastada, kuid kindlasti ei ole tegemist ideaalse loeteluga. Vajadusel võib iga riik taotleda erandit ka sektorile, mis ei ole direktiivis märgitud. Erandi lubamisel on Euroopa Komisjoni soov saada riigilt järelanalüüs, kas meede toimis ja kas seda peaks lubama kasutada ka teistes riikides. Kuna erimeetme rakendamine ühes liikmesriigis võib mõjutada teiste liikmesriikide käibemaksusüsteeme, teavitab komisjon läbipaistvuse tagamiseks kõiki liikmesriike kõigist esitatud taotlustest ja kõigist nendega seonduvatest otsustest.

Pöördmaksustamisel tuleb aga arvestada piirangutega, mis kahandavad oluliselt selle meetme mõju. Esiteks, kas rakendada pöördmaksustamist ainult teatud liiki kaupadele või teenustele või totaalselt kõikidele kaupadele ja teenustele. Siinjuures tekib probleem pöördmaksustamisele kuuluvate kaupade ja teenuste defineerimisel. Nii juhtus eespool mainitud kohtulahendites, kus ettevõtja teadmatusel või seadustest aru saamata ei osanud õigesti maksustada kinnisasjaga seotud tehingut, mille tagjärjel maksis ostja müüjale käibemaksu, mille ta aga pidi maksuma hoopis riigile, kasutades pöördmaksustamist.

Teiseks, kas lubada ühe riigi taotletud erandit ka teistele riikidele, millega laiendatakse art 199 ja 199a nimistut? Arvestades levinud karussellpettuste skeeme ning nendes kasutatavaid

kaupu ja teenuseid, on käibemaksudirektiivi võrreldes algse redaktsiooniga täiendatud mitmeid kordi. Kui rakendada mõnd pettusi takistavat meetet ja teha seda ainult ühes riigis, võib arvestada, et petturid on just need, kes kasutavad ära meetme mittetäielikkust ja liiguvad näiteks naaberriiki. Praeguse käibemaksusüsteemi ülesehitusest tekkivaid probleeme uuritakse Euroopa Liidus viimastel aastatel aina enam ning otsitakse võimalusi selle muutmiseks, et vähendada käibemaksuauku. Nii näiteks märgitakse PriceWaterhouseCoopersi 2010. a septembris koostatud uuringus „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“, et ükskõik, millist alternatiivi valida, tuleb see kehtestada kõigile ja ühetaoliselt. Osaline ja/või vabatahtlik kehtestamine vähendab meetme mõju märkimisväärselt. See aga survestaks pöördmaksustamise rakendusala suurendamist, mis omakorda tähendaks käibemaksu muutumist müügi maksuks koos kõikide haldusprobleemidega, mille see kaasa tooks. Kui pöördmaksustamist rakendatakse näiteks hulгимүүгиле, tähendaks see suuresti käibemaksu lõppu. (Keen, Smith, 2007, 24). Seetõttu on Komisjon pöördmaksustamist kehtestades olnud alati valiv ja ettevaatlik, tagades, et erandid ei kahjustaks üldise käibemaksusüsteemi toimimist ning oleksid piiratud ulatusega, vajalikud ja proportsionaalsed.

Igasugune erandite kehtestamine on keeruline ning muudab käibemaksusüsteemi omakorda keerulisemaks, mis juba praegust süsteemi silmas pidades ei saa olla soovitatav. Erandite aktsepteerimisel on Komisjon korduvalt märkinud, et pöördmaksustamise mehhanismi mõju oleks tõhusam juhul, kui kõik liikmesriigid kasutaksid erimeetmeid koos. Nii näiteks pöördusid 2012. aastal Komisjoni poole Austria ja Saksamaa taotlusega kehtestada erand gaasi- ja elektrisektoris ning Prantsusmaa telekommunikatsiooniteenuste valdkonnas. Kõik kolm said eitava vastuse. Komisjon oli seisukohal, et gaasi- ja elektritarnele ning telekommunikatsiooniteenustele pöördmaksustamise kehtestamisel oleks märkimisväärne negatiivne mõju teistele liikmesriikidele ja siseturule tervikuna. Gaasi- ja elektritarne valdkonnas on tavaline, et müüjad ja ostjad asuvad liikmesriigis, mis erineb liikmesriigist, kus asub tarne registreerimise turg. See tähendab, et erandiga hõlmatud liikmesriikide turge võidakse jätkuvalt kasutada käibemaksupettuse sooritamiseks teistes liikmesriikides, kelle suhtes erandit ei kohaldata ja kes ei suuda pettusele õigusaktide muutmisega kiiresti reageerida. Ainus asjakohane ja tõhus võimalus nimetatud tüüpi pettusi ohjeldada on muuta käibemaksudirektiivi, andes seega kõikide liikmesriikide kasutusse samad meetmed ja

võimaldades neil reageerida kiiresti vältimaks pettuste piiriülest liikumist. (Communication ... 733 final, 4)

Järgmise probleemina pöördmaksustamise erandite rakendamisel näevad mõned riigid just kiirust. Direktiivi artiklite 199 ja 199a kohaselt ei võimalda pöördmaksustamise sätteid liikmesriikidele vajalikku paindlikkust, et kiiresti reageerida ootamatutele ja suuremahulistele pettustele selliste kaupade ja teenuste kategooriates, mis ei kuulu nimetatud artiklite kohaldamisalasse. Arvestades esinenud suuremahulisi pettusi, on kiire ja erakorraline reageerimine uutele ootamatutele pettusejuhtumitele kõige paremini tagatud kiirreageerimismehhanismi erimeetmega, mis seisneb võimaluses kohaldada liikmesriigilt asjakohase teate saamise korral lühikeseks ajaks pöördmaksustamist. Tšehhi rahandusminister Andrej Babiš leiab, et üheks oluliseks miinuseks pöördmaksustamise rakendamisel on kiirus. Karussellpettuse keskmine eluiga Tšehhis on 23 päeva. Arvestades, et erandi taotlemine võtab keskmiselt aega 6 kuud, on erimeetme rakendamisel liiga pikk ajavahe pettustega võitlemiseks. (Czech ... 2016) Selle küsimusega pöördusid 2015. aastal Austria, Tšehhi, Bulgaaria ja Slovakkia Euroopa Komisjoni poole taotlusega suurendada riikide valitsuste kompetentsi otsustamiseks, mis sektoris ja kui kauaks pöördmaksustamist rakendada. Komisjon oli vastu, selgitades, et sellist meetet ei saa käsitada erimeetmena käibemaksudirektiivi artikli 395 tähenduses. Võttes arvesse taotletava meetme üldist kohaldamisala, avaldaks see kindlasti mõju ühtlustatud käibemaksusüsteemi aluseks oleva osadena maksmise süsteemi põhimõttele.

Oluliseks miinuseks on pöördmaksustamise mehhanismi mittetäielikkus. Eesti kogemusel on peale konkreetse sektoris teatud kaupadele ja teenustele pöördmaksu kehtestamist pettuse skeeme muudetud selliselt, et arvetel on hakatud näitama teise nimetusega kaupa või pettusega tegelevad isikud on oma tegevuse üle viinud teise valdkonda. Samas ongi pöördmaksustamine ajutine meede, millega piiratakse petturite tegevust antud vallas. Uude sektorisse või sama sektori sees teise riiki liikumine ei pruugi olla lihtne, kuna uue skeemi väljamõtlemine võtab aega ja sama skeem ei pruugi uues sektoris olla tulemuslik ega „kasumlik“. 2014. aasta lõpust kasutab MTA käibedeklaratsiooni lisa (vorm KMD INF), millega loodetakse veelgi piirata petturite tegevust.

Üheks radikaalseks võimaluseks vältida käibemaksupettusi on muuta kogu käibemaksusüsteemi. Näiteks varem kirjeldatud 2006. aasta juhtum, milles Saksamaa ja Austria taotlesid erandit, täielikku pöördmaksustamist. Komisjoni seisukohalt peab aga

pöördmaksustamise rakendamine olema proportsionaalne ning kavandatud meetmed ei tohiks mõjutada tehinguid teistes majandussektorites, sealhulgas sektorites, mille puhul ei ole kunagi kahtlustatud vaheltvõtvate ettevõtjatega seotud pettusi või karussellpettust. Euroopa Komisjoni 2008. aastal koostatud analüüsi kohaselt ei tuleks pöördmaksustamise korda välistada, kuid seda ei saaks kunagi kehtestada vabatahtlikkuse alusel ilma, et see mõjutaks ühtse turu toimimist. Selline järeldus on õige, sest praegu on pöördmaksustamine siiski erand, mida ei saa muuta reegliks, eriti kui seda teha ainult teatud liikmesriikide suhtes. Komisjoni liikmed märgivad, et käibemaksudirektiiv lubab rakendada pöördmaksustamist kõikidele samadel tingimustel, v.a erandid. Samas aga on maksuauk riigiti vägagi erinev. Kogu Euroopa Liidus varieerub saamata jääv käibemaksutulu 4–40%-ni. Nii on näiteks Soomes, Rootsis, Luksemburgis käibemaksuaugu osakaal 4–5%, teises skaala otsas on aga näiteks Rumeenia, kus saamata käibemaksu osa on ca 41%. Seetõttu on riikidel endil veel palju tegutsemisruumi käibemaksulaekumise parandamisel just senistes raamides. (Communication ... 538 final, 2015) Rumeenia käibemaksuaugu kõrge näitaja põhjuseks on ka üldise käibemaksumäära suurus, mis on 24% – võrreldes ELi keskmisega küllaltki kõrge. Alates 2016. aastast langetatakse see 20%-le ning 2017. aastast 19%-le. See muudatus toob tõenäoliselt kaasa maksuaugu vähenemise.

Pöördmaksustamise regulatsiooni laiendamine ei tõsta ka isiklikest kogemustest lähtuvalt ettevõtete halduskoormust, ei tekita muid mõjusid ega too ettevõtjatele kaasa lisakulutusi. See toob ostjale kaasa kohustuse deklareerida oma maksustatavas käibes müüja käive ning müüja pöördmaksustatavalt kaubalt käibemaksu ei arvesta ega tasu. Muudatused ettevõtja jaoks toimuvad ainult raamatupidamislikus arvestuses. Oluline on aga asjaolu, et pöördmaksustatavate kaupade ega teenuste puhul ei ole võimalik riigilt sisendkäibemaksu tagasi küsida ja nii tuleb väljastatud arvete ning nende tasumise korral üles näidata täiendavat hoolsust. Juhul kui müüja väljastab arve ekslikult käibemaksuga, ei ole mõistlik käibemaksu müüjale tasuda – põhjusel, et ostja ei saa arvel kajastatavat käibemaksu riigilt tagasi küsida.



## 2.8.2 Pöördmaksustamise efektiivsus ja rakendamise võimalused teistes sektorites Eestis

Järgmisena vastab autor uurimisküsimusele, milline mõju on pöördmaksustamisel sektoritele. MTA arengukavas 2013–2016 on üheks oluliseks strateegiliseks eesmärgiks vähendada ebaausa majandustegevuse osakaalu. Üheks võimaluseks maksupettusi tõkestada on kasutada pöördmaksustamist, mille puhul välditakse käibemaksu tasumist müüjale või teenuse osutajale. Ehitussektorist saamata jääv maksutulu on pikemat aega olnud esimese kolme suurima maksukahju tekitaja seas. Seetõttu on oluline suunata suur osa kontrolliressursist ehitusturu korrastamise, et võidelda ümbrikupalga maksmise ja käibemaksupettustega. Ehitussektorist saamata jääva maksutulu osakaal laekumata maksutulust peab vähenema.

Maksumaksjate liidu hinnangul on probleemsemateks sektoriteks (peale ehituse) Eestis ka kütuse-, põllumajandus- ja puidusektor. Paraku ei näe Eesti rahandusministeerium pöördmaksustamises „võluvitsa“ ning viimased paar aastat üritatakse suurendada maksulaekumist, kasutades muid võimalusi, nagu KMD INF ehk 1000-euroste tehingute deklareerimine, sõiduautode käibemaksu tagastamise piiramine jne. Autori arvates koormab riik KMD INF-i kasutades ausaid ettevõtjaid bürokraatiaga, mida oleks võimalik vähendada pöördkäibemaksustamist kasutades. MTA väitel aitab see meetod tõhusamalt avastada pettureid ning ettevõtjad on selles suureks abiks. Samas aga leiab autor, et abi ei saa anda ettevõtteid, kes ei ole petturid ega kasuta petturite teenuseid. Ülalpool nimetatud sektorites, v.a kütusesektor, annab direktiiv võimaluse kasutada pöördmaksustamist ning näiteks ehitustarnete pöördmaksustamist kasutab koguni 19 riiki, mis võib viidata sellele, et antud meede on olnud tõhus lisameede maksutulu muude kaitsemehhanismide kõrval.

Uurides käibemaksuaugu muutumist pärast pöördmaksustamise rakendamist, selgus, et näiteks Soomes toimus järsk langus (6,9%-lt 3,6%le) aastast 2011, mil ehitusvaldkonnas võeti kasutusse pöördmaksustamine. Kuna pöördmaksustamine ei olnud tol ajal ainuke Soomes kasutusele võetud kaitsemeede, võib selle mõju maksuaugule olla natuke üle hinnatud. Käibemaksu pöördmaksustamise seadusemuudatuse mõjude kohta on Soome varimajanduse eriüksus aastal 2012 avaldanud raporti, mille kohaselt tõi seadusemuudatus kaasa käibemaksu suurema laekumise, milleks oli arvutuste alusel 75 miljonit eurot. Selleks hetkeks oli pöördmaksustamist rakendatud poolteist aastat. (Rakentamispalvelujen ... 2012) 2014. aasta

raporti kohaselt viidi aastatel 2008–2012 ellu Raksa-projekt, mis keskendus ainult ehitussektorile. Varimajanduse eriüksus avalikustas selles raportis, et aastatel 2008–2012 viidi läbi 327 revisjoni 321 ettevõttele, mis oli eraldi ära märgitud Raksa-projektis ja mille kohta oli laekunud avaldus kuriteokahtluses. Selle tulemusel karistati 267 füüsilist isikut 97 eri kuriteoepisoodis. Tuleb aga märkida, et antud raporti ilmumise ajaks ei olnud kõik esitatud avaldused veel jõudnud kohtute käsutusse. Selliseid käibe- ja muid vastavaid makse, mille puhul oli tehtud tagasiulatuvalt maksuotsus ning mille aluseks olid aastatel 2008–2012 eelnevalt nimetatud revisjonid, oli kokku ca 21 miljoni euro väärtuses. (Rakennusalan ... 2014) Raksa-projekti ajal 2008–2012 viidi läbi kokku ca 3500 revisjoni, pettus tuvastati pea igas kolmandas ettevõttes. Enamik ehk ca 90% nendest olid ettevõtted, mille käive jäi alla 9 miljoni euro. Projekti ajal määrati maksuameti otsusega tagasiulatuvalt maksukohustusi kokku ca 200 miljoni euro ulatuses, millest ca 70 miljonit eurot puudutas käibemaksu. (Karvonen, Muinonen, 2014)

Hispaania hakkas pöördmaksustamist rakendama 2009. aasta lõpus kasvuhoonegaasi ja saastekvootide valdkonnas, mille tulemusena vähenes käibemaksuauk 35,1%-lt 12,4%-le. Sloveenias vähenes käibemaksuauk pärast pöördmaksustamise rakendamist ehitussektoris ning sellega seotud personaliteenuste valdkonnas alates 2010. aastast, kasutatud materjalide valdkonnas vähenes see 12,1%-lt 10,8%-le (vt lisa 2). Kuna autoril puudub ülevaade sellest, kas nendel aastatel võeti kasutusele pettusi piiravaid muidki meetmeid, on järeldus maksulaekumise paranemise kohta tehtud vaid käibemaksuaugu muudatuste põhjal.

Nagu varem öeldud, on Eestil pöördmaksustamise kogemusi metsanduse valdkonnas alates 1999. aastast. Peale kehtiva KMSe vastuvõtmist ei kehti alates 1. maist 2004 metsamaa, metsamaterjali ega metsandusega seotud teenustele enam erireeglit ning seda ei ole Eesti ka taotlenud. Ilmselt ei ole selles valdkonnas enam eraldi regulatsiooni vaja olnud, kuna varem on maksuhaldur läinud lihtsama vastupanu teed ning teinud maksuotsuse mitte müüjale, kellel jäi maksusumma tasumata, vaid ostjale, kes on üldjuhul tegutsev äriühing, mistõttu on temalt maksusummat sisse nõuda lihtsam. Samas tundub probleem olevat endiselt aktuaalne. Eestimaa Looduse Fondi kodulehel on märgitud, et metsaõigusnormide rikkumised on vähenenud rööbiti maareformi tempo raugemisega ja raiemahtude vähenemisega. Tõhustatud on metsanduse valdkonna õigusloomet ning keskkonnajärelevalvet. Kui ebaseaduslike raiete arv on aastatega vähenenud, siis metsasektoris toimuvatest maksupettustest puudub siiani selge ülevaade.

Näiteks ei tea me, kuivõrd levinud on metsandussektoris ümbrikupalkade maksmine ja seega sotsiaal- ning tulumaksust kõrvalehiilimine. Peale eelnimetatu on metsasektor olnud pidevalt hädas käibemaksupettusi kasutavate ettevõtetega, kes maksupettustest tulenevat konkurentsieelist kasutades rikuvad kogu puiduvarumise turgu. Suure tõenäosusega võib väita, et Eesti varimetsanduses ei ole kõige olulisem tegevus enam metsaõigusnormide rikkumine, vaid just maksupettustega ja rahandusega seotud varimajandus, mis mõjub halvasti nii konkurentsile puidusektoris kui ka inimeste pikaajalisele sotsiaalsele heaolule ja metsasektori üldisele mainele.

2016. aasta seisuga on pöördmaksustamise erand metsanduse valdkonnas kasutusel juba pikemat aega Lätis, Leedus ja Rumeenias. Läti maksuhalduri info kohaselt on riigieelarvesse makstava käibemaksuga seotud pettuste ja käibemaksust kõrvalehoidmiste arv alates pöördmaksustamise kehtestamisest vähenenud, aga risk ei ole lõplikult ikkagi kõrvaldatud. Riski endiselt kõrge taseme üks näitajatest on selliste registreeritud ettevõtjate arv, kelle maksuamet on nimetanud selles majandussektoris varifirmaks. Need ettevõtjad kasutavad kunstlike tehingute skeeme, et vähendada riigieelarvesse makstava käibemaksu summat või suurendada riigieelarvest tagasimakstava käibemaksu summat teistele registreeritud ettevõtjatele, kes on kaasatud tehinguskeemidesse. Läti arvates on oluline jätkata Lätis metsamaterjalidega tehtavalt tehingutelt makstava käibemaksu pöördmaksustamist. Leedu maksuhalduri info kohaselt on erand maksupettuste uurimise tulemuste põhjal samuti osutunud tõhusaks. Nendel konkreetsetel juhtudel lükati pöördmaksustamise kohaselt nii käibemaksu tasumise kohustus kui ka asjaomased kohustused väiksematelt või vähem usaldusväärsetelt maksukohustuslastest tarnijatelt suuremate ja usaldusväärsemate maksukohustuslastest klientide õlgadele.

Arvestades naaberriikide kogemust ning maksumaksjate liidu soovitusi, võiks Eesti kaaluda pöördmaksustamise rakendamist puidu- ning ehitussektoris.

## KOKKUVÕTE

Käibemaks kui universaalne tarbimismaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning see lisatakse igale müügi etapile, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksusumma võrra. Lõppkokkuvõttes tasub käibemaksu lõpptarbija. Juhul kui müüja ei maksa riigile oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksu, ei deklareeri seda või kasutab petuskeemi, tekib riigile otsene kahju. Kuigi tegemist on lihtsa maksuga, on kujunenud olukord, et käibemaks, moodustades riikide maksutulust suure osa, on muutunud ka suureks probleemiks. Just käibemaksupettused on mahult suurimaks maksupettuse liigiks, millega liikmesriigid peavad võitlema. Peamised pettused on seotud fiktiivsete arvetega ja nii-öelda *missing trader*'iga. Töös viidatud uuringute põhjal on liikmesriikide käibemaksuaugu osakaal aastatel 2000–2011 olnud keskmiselt 1,6% ehk ca 193 miljardit eurot. Kui veel sajandi alguses moodustas Eestis varimajandus SKP-st üle 7%, siis viimastel aastatel on see püsinud 3–4% vahel. Tegemist on üsna suure kahjuga, mida riigid kannavad pettuste tõttu.

Kuigi liikmesriikides kasutatakse käibemaksupettuste tõkestamiseks eri meetmeid, on antud töö keskendunud riigisisese pöördmaksustamise mehhanismile, mida hakati rakendama teatud riigisisestele tehingutele ja sektoritele. Magistritöö eesmärk oli välja selgitada riigisisese pöördmaksustamise rakendamise mõju käibemaksu laekumisele ja sellega seoses maksupettuste vähendamisele eri sektorites. Uuriti, millistes sektorites ja millised Euroopa liikmesriigid praegu pöördmaksustamist rakendavad. Samuti selgitati välja, millised on olnud positiivsed ja negatiivsed küljed ning meetme mõju sektoritele. Eraldi pöörati tähelepanu sellele, miks Eesti ei rakenda aktiivselt pöördmaksustamise kõiki võimalusi. Lõpuks tegi autor järeldusi sektorite kohta, kus Eesti võib ka tulevikus antud meetet rakendada. Selleks analüüsis autor Eesti ja Euroopa Liidu õigusakte, Eesti kohtute ja Euroopa Kohtu praktikat, samuti uuritavate liikmesriikide õigusakte. Lisaks kasutas autor Euroopa ja Eesti statistikat.

Pöördmaksustamisel vastutab käibemaksu tasumise eest maksukohustuslane, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse, mitte, nagu tavapäraselt, selliste kaupade tarnija või teenuste osutaja. Pöördmaksustamise eeliseks on rakendamise lihtsus ja minimaalne negatiivne mõju kogu käibemaksusüsteemile ning ettevõtete halduskoormusele. 2016. aasta seisuga lubab käibemaksudirektiiv tähtajatult pöördmaksustada ehitusteenuseid, kinnisvaratehinguid ja kasutatud kaupu, nagu näiteks metallijäätmed, tähtajaliselt aga saastekvoote, mobiiltelefonide tarneid, gaasi- ja elektrienergia tarneid edasimüüjale, telekommunikatsiooniteenuseid, mängukonsoolide, tahvel- ja sülearvutite tarneid, teravilja ja tehniliste kultuuride tarneid, toormetalle ja metallide pooltooteid, sealhulgas väärismetalle. Artiklite 394 ja 395 alusel rakendavad mõned riigid erandit teisteski valdkondades. Pöördmaksustamise mõju paljudes riikides on olnud positiivne, kuna viimastel aastatel on pöördmaksustamist kasutavate valdkondade hulk riigiti kasvanud, eriti ehituses ja mobiiltelefonide sektoris. Tuleb tõdeda, et Eesti rakendab pöördmaksustamist ainult kolmes valdkonnas (kinnisasjad, metallijäätmed, väärismetallid ja ka investeerimiskuld teatud juhtudel) ning rahandusministeeriumi kommentaare arvestades puudub usk selle meetme tõhususse. Praegu on Eestis pööratud tähelepanu muudele meetmetele, nagu KMD INF-i kasutamine.

Üheks pöördmaksustamise eeliseks on see, et see mehhanism on ettevõtjatele tuttav ka ELi ühendusesisestest tehingutest. See omakorda tähendab, et ettevõtjad ei pea oma arvestussüsteeme ümber korraldama ega uue korraga alles harjuma. Küll aga peab uueks harjumuseks saama olukord, et riigisiseste tehingute puhul peab just müüja kontrollima ostja registreeringut käibemaksukohustuslaste registris, kuna üldjuhul toimub pöördmaksustamine kahe käibemaksukohustuslase puhul.

Samuti on pöördmaksustamisel positiivne mõju rahavoogudele, kuna seotud pooled ei sõltu enam tasumisele ja tagastamisele mõeldud käibemaksust, sest mõlemad toimingud toimuvad samal perioodil. Samas aga selgus töös vaadeldud uuringutest, et peamiselt mõjutab pöördmaksustamine negatiivselt ettevõtte enda rahavoogu – tavapärase maksustamiskorra alusel kaupa müües jääb käibemaks mõneks ajaks ettevõtte kasutusse, enne kui see liigub riigieelarvesse.

Tuleb silmas pidada, et ka pöördmaksustamisel on oma puudused. Üheks negatiivseks mõjuks on see, et petturid oskavad manipuleerida pöördmaksustamise mehhanismiga, liikudes ühest valdkonnast teise või kasutades süsteemi „auke“ samas valdkonnas. Eestis kasutasid

petturid väärismetallide pöördmaksustamisel ära võimaluse, et kulda sisaldavate sulamite (puhta kulla sisaldus alla 325 tuhandikku kaaluosa) puhul ei pidanud algul pöördmaksustamist rakendada. Just nii-öelda uute „turgude“ leidmine teistes riikides, kus petturid saavad samas valdkonnas sama skeemiga edasi tegutseda, on viimasel ajal saanud kasvavaks trendiks. Komisjon märkis ka, et riigid oleksid selliste pettuste puhul hoolikad ning kasutaksid pöördmaksustamist direktiivis lubatud tehingute puhul, mis piiraks petturite liikumist üle piiri.

Kokkuvõttes võib tõdeda, et ainult pöördmaksustamist lubava nimekirja täiendamine kaupade ja teenustega on poolik lahendus. Selline mehhanism aitab kaasa maksutulu laekumisele ja maksupettuste vähendamisele, kuid ei ole kindlasti ainuke meetod, millega varimajandust „ravida“. Autori arvates toimiks varimajanduse tõkestamisel kõige paremini järgmine koosseis:

- õigusaktide lihtsus ehk seaduste sisu lihtsus ning eriseaduste ja vastavate rakenduste vähesus;
- pöördmaksustamise laiendamine enamatele sektoritele Eestis (olulise maksuriskiga sektorid, nagu ehitussektor, metallisektor, metsa varumine jms, mida ka naaberriigid pöördmaksustavad);
- inimeste seisukohtade mõjutamine ehk muu hulgas arusaamine sellest, et maksude laekumine on otseses seoses heaoluriigi olemasoluga ning tema pakutavate teenuste ja hüvedega.

Radikaalseid muudatusi, mis märgatavalt kahandaksid petturite huvi käibemaksuga skeemitada, ei tehta lähiajal peamiselt just üksmeele puudumise tõttu ELi tasemel. Tõenäoliselt jääb aktuaalseks vaid olemasoleva süsteemi parandamine (näiteks liikmesriikide taotluste kiirem menetlemine Euroopa Komisjoni poolt) ning püsib lootus, et tehnoloogia kiire areng annab olulise tõuke maksupettustega võitlemiseks, mis taastab omakorda ausa konkurentsi.

## VIIDATUD ALLIKAD

Aasmäe, M. Väärismetallide pöördmaksustamine tõi riigile tulu. ERR, 02.09.2014.  
<http://uudised.err.ee/v/majandus/633dbb80-38a4-45c9-9320-2abec3427c1f>,  
(19.10.2015)

Assesment of the application and impact of the optional „Reverse Charge Mechanism“ within the EU VAT system, Final Report, 2014.  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp\\_07\\_14\\_060\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf) (13.10.2015)

Communication from the Commission to the council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC. COM (2014) 214 final.  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0214&from=EN> (07.01.2016)

Communication from the Commission to the council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC. COM(2015) 538 final.  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0538&from=EN> (07.01.2016)

Communication from the Commission to the council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC. COM (2014) 623 final.  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014DC0623&from=en> (07.01.2016)

Communication from the Commission to the council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC. COM(2012) 733 final.  
<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2012/EN/1-2012-733-EN-F1-1.Pdf>  
(12.12.2015)

Council directive: amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations. COM(2005) 89 final  
[http://www.europarl.europa.eu/registre/docs\\_autres\\_institutions/commission\\_europeenne/com/2005/0089/COM\\_COM\(2005\)0089\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/registre/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2005/0089/COM_COM(2005)0089_EN.pdf) (13.10.2015)

- Council directive: amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud COM (2012) 428 final, 2012/0205 (CNS).  
Council directive: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0428:FIN:EN:PDF> (13.10.2015)
- Council directive 2010/23/EU: amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud. 16.03.2010.  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:072:0001:0002:EN:PDF> (10.12.2015)
- Council directive 2013/43/EÜ, amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud. 22.07.2013.  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0004:0006:en:PDF> (10.12.2015)
- Czech finance minister pushes for EU tax overhaul. (2016)  
<http://www.radio.cz/en/section/marketplace/czech-finance-minister-pushes-for-eu-tax-overhaul> (07.02.2016)
- Elling, T. (2015). Kinnisasja müük ja pöördmaksustamine.  
<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/09/09/kinnisasja-muuk-ja-poordmaksustamine> (13.12.2015)
- EL kohtuasjade kokkuvõtte veebruar 2014, EL Õigusbüroo, Välisministeerium.  
<http://vm.ee/sites/default/files/content-editors/ELK-veebuar-2014.pdf> (10.12.2015)
- Envirotec Denmark ApS vs Skatteministeriet Eko nr C-550/14. Euroopa Kohus. 17.12.2015  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173102&pageIndex=0&doclang=et&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=575922> (10.12.2015)
- Euroopa Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. 28.11.2006. - EÜT L 347, 11.12.2006, p.1
- Fatorie SRL vs Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor EKo nr C-424/12 SC. Euroopa Kohus. 06.02.2014  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62012CJ0424:ET:HTML> (10.12.2015)



- Grásgruber, M; Otavová, M.; Semerád, P., Impacts of the application of the reverse charge mechanism of the value added tax  
[http://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun\\_2013061072133.pdf](http://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2013061072133.pdf) (28.02.2016)
- Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 2010, COM (2010) 695 final.  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/sec\(2010\)1455\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)1455_en.pdf) (25.11.2015)
- Hansalu, K., (2015). Vaata, millised petuskeemid üle 100-euroste tehingute kontrollil ilmnesid. – *Postimees*, 29.04.2015  
<http://majandus24.postimees.ee/3173191/vaata-millised-petuskeemid-ule-1000-euroste-tehingute-kontrollil-ilmnesid> (25.11.2015)
- Jaakson, M., Tuul, H. (2014). Pöördmaksustus peletaks petturid. – *Äripäev*, 16.09.2014  
<http://www.aripaev.ee/uudised/2014/09/16/pea-peal-kaibemaks-torjuks-petturid> (20.11.2015)
- Karvonen T., Muinonen P. Rakennusalan veroalvontahanke RAKSA 2008 – 2012 Loppuraportti, HTSY Verohallinto 21.02.2014  
[https://www.vero.fi/download/Rakennusalan\\_verovalvontahanke\\_RAKSA\\_loppuraportti/%7BB09D315E-BC83-47D9-9517-6DD5D5232521%7D/9442](https://www.vero.fi/download/Rakennusalan_verovalvontahanke_RAKSA_loppuraportti/%7BB09D315E-BC83-47D9-9517-6DD5D5232521%7D/9442), (15.12.2015)
- Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31
- Komisjoni 18.06.2006. a teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006)404.  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:ET:PDF> (20.12.2015)
- Kui suur on Eesti varimajandus? Statistikaamet. 12.10.2015  
<https://statistikaamet.wordpress.com/2015/10/12/kui-suur-on-eesti-varimajandus/> (13.11.2015)
- Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Rahandusministeerium. 16.12.2013  
[www.koda.ee/public/KMS\\_seletus\\_161213.rtf](http://www.koda.ee/public/KMS_seletus_161213.rtf) (10.11.2015)
- Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. 01.01.2015
- Käibemaksupetturitel uued skeemid. Sihikul metalliturg. Äripäev 11.04.2013  
<http://svenster.ee/aripaev-kaibemaksupetturitel-uued-skeemid-sihikul-metalliturg/> (13.12.2015)
- Lehis L., (2004) Maksuõigus. Juura.Tallinn.

Lehis L., Lind K., Käibemaksuseadus Kommenteeritud väljaanne, OÜ Casus, Tartu 2003.

Lind, K., Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikooli kirjastus, 2012  
[http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/25894/lind\\_kaspar2.pdf?sequence=5&isAllowed=y](http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/25894/lind_kaspar2.pdf?sequence=5&isAllowed=y) (25.11.2015)

Majanduse Pulss 2015, KPMG, 2015  
[www.kpmg.com/EE/et/...Pulss/.../EE Pulse of Economy 2015 WEB.pdf](http://www.kpmg.com/EE/et/...Pulss/.../EE_Pulse_of_Economy_2015_WEB.pdf)  
(10.12.2015)

Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016, Rahandusministri 12.03.2013 a. käskkirja nr 40 lisa, Tallinn 2013  
[www.emta.ee/doc.php?34037](http://www.emta.ee/doc.php?34037) (20.12.2015)

Maksukuritegevus omandab järjest rahvusvahelisemat mõõdet. Pealinn, 26. 02.2015  
<http://www.pealinn.ee/koik-uudised/maksukuritegevus-omandab-jarjest-rahvusvahelisemat-moodet-n31932> (12.12.2015)

Marastu M., Eesti maksusüsteemi mõju Eesti metsandussektorile ja erametsaomaniku käitumisele, 2007  
[www.eramets.ee/static/files/159.Metsamaksud.pdf](http://www.eramets.ee/static/files/159.Metsamaksud.pdf) (13.12.2015)

Metallijäätmete täpsustatud nimistu. Vabariigi Valitsuse määrus. Vastu võetud 15.04.2004 nr 17 - RTL 2004, 49, 843  
<http://www.riigiteataja.ee/akt/739023> 13.11.2015 (12.11.2015)

MTA pidas kinni kullaäri seotud maksupetturite jõugu. - Postimees, 03.06.2014.  
<http://www.postimees.ee/2815006/mta-pidas-kinni-kullaariga-seotud-maksupetturite-jougu> (13.11.2015)

Muutused ehitusteenuste käibemaksustamises: pööratud käibemaksukohustus jõustub 01.04.2011. Soome maksuamet.  
[https://www.vero.fi/enUS/Tax\\_Administration/Eesti keel/Muutused ehitusteenuste k aibemaksustamis%2815280%29](https://www.vero.fi/enUS/Tax_Administration/Eesti_keel/Muutused_ehitusteenuste_kuibemaksustamis%2815280%29) (31.10.2015)

Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud, 2009, COM(2009) 511 final  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009PC0511&from=EN> (25.11.2015)

Rahandusministeeriumi 27.07.2011. a kiri nr 5-1/8265.  
[http://www.fin.ee/public/adr\\_upload/8265.447490.pdf](http://www.fin.ee/public/adr_upload/8265.447490.pdf) (13.12.2015. a)

Rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset, HTSY Verohallinto 27.11.2012

[https://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus\\_15\\_2012/%7B15FB35D5-3D34-4F48-AA96-3BC946E397EA%7D/7975](https://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus_15_2012/%7B15FB35D5-3D34-4F48-AA96-3BC946E397EA%7D/7975) , (15.12.2015)

Rakennusalan tekoapaselvitys, HTSY Verohallinto 09.12.2014

[https://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus\\_132014\\_Rakennusalan\\_tekotapaselvitys/%7B920C2B01-B751-48BA-884C-1FADA40B749B%7D/10198](https://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus_132014_Rakennusalan_tekotapaselvitys/%7B920C2B01-B751-48BA-884C-1FADA40B749B%7D/10198) (07.02.2016)

RKo 18.12.2012 3-3-1-67-12 Brennon OÜ va MTA

<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-67-12> (07.02.2016)

Schelling applies for pilot Project against VAT fraud. – Austria finantsministeeriumi koduleht

<https://english.bmf.gv.at/carousel/pilot-project-against-vat-fraud.html> (07.02.2016)

Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.  
Rahandusministeerium

[www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS\\_seletus\\_2014.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf) (10.10.2015)

Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-26 member States Final Report 2013.  
Center for Social and Economic.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2012.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf) (13.11.2015)

Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT

Directive Final Report to the European Commission, TAXUD/2007/DE/305, 2007

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf) (25.11.2015)

Swinkels, J. Carousel Fraud in the European Union – International of VAT monitor, 03/04 2008

<http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2008-16.pdf> (07.02.2016)

Thackray, M., Ueda, J. (2014). Report of the Findings from the Revenue Administration Gap Analysis Program – the Value Added Tax Gap in Estonia. International Monetary Fund Fiscal Affairs Department.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14133.pdf> (13.10.2015)

VAT Notice 735: VAT domestic reverse charge on specified goods and services 27.04.2015

<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-735-vat-reverse-charge-on-specified-goods-and-services/vat-notice-735-vat-reverse-charge-on-specified-goods-and-services> (11.10.2015)

VAT reverse charge mechanism. Sintija Ozola. Läti Rahandusministeerium. 13.11.2015

Vilk, V. (2015). Soome võitleb varimajandusega ehitussektoris. – *Äripäev*, 03.03.2015.

<http://www.aripaev.ee/uudised/2015/03/03/soome-voitleb-varimajandusega-ehitussektori> (13.11.2015)

Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused 2012. Pliitikauuringute Keskus Praxis.

<http://www.praxis.ee/tood/vaike-ja-keskmise-suurusega-ettevotete-arengusuundumused/> (13.11.2015)

Ülevaade Eesti metsandust puudutavatest maksuseadustest. IMG Konsultant AS. 14.11.2006.

Ülevaade Rahapesu andmebüroo tegevusest 2014. aastal. Politsei- ja Piirivalveamet.

<https://www.politsei.ee/dotAsset/448124.pdf> (12.12.2015)

## **SUMMARY**

### **DOMESTIC REVERSE CHARGE AS A MEASURE AGAINST VAT FRAUD**

Julia Tjurina

Value Added Tax (VAT) is a general consumption tax covering all goods and services consumed. The tax is imposed on each stage of sales, reducing the tax burden by the tax paid in the previous stages. Ultimately, VAT is paid by the end user. Regardless of being a simple tax, a situation has emerged in which VAT – which represents a large proportion of national tax revenue – has also become an increasing problem, since VAT fraud constitutes the leading tax-fraud type that Member States have to tackle. The most common instances of fraud are related to fictitious invoices and so-called missing traders. On the basis of the research referred to in this thesis, the size of Member States' VAT gap from 2000-2011 was, on average, 1.6%, i.e. approximately 193 billion euros. This marks relatively serious damage resulting, due to fraud, in the loss of tax revenue to the state.

Although Member States have adopted a number of measures in their attempts to prevent tax fraud, this thesis focuses on the domestic reverse charge mechanism which has begun to be implemented on certain domestic transactions and sectors. The purpose of this Master's thesis was to identify the impact of the implementation of domestic reverse charge on the receipt of VAT and, in this respect, on the reduction of tax fraud in different sectors. An examination was made of which European Member States are currently implementing reverse charge in which sectors. The advantages and disadvantages and impact of this measure on sectors were also identified. Particular attention was paid to the reasons why not all reverse charge options are actively implemented in Estonia. Finally, the author drew conclusions regarding the sectors in which Estonia could implement this measure in the future. To achieve

this, the author analysed the legislation of Estonia and the European Union, the case-law of Estonia and the European Court of Justice and the legislation of the Member States under study. Additionally, the author used European and Estonian statistics.

In the case of reverse charge, the taxable person to whom the goods or services are supplied – not, as otherwise, the provider of such goods and services – becomes liable for the payment. The advantage of reverse charge is undoubtedly the ease of implementation and the minimal negative impact on the VAT system as a whole and on the administrative burden of companies. As of 2016, the VAT Directive allows for the reverse charging of construction services, property transactions and second-hand goods, such as metal waste, for an unspecified term; for a specified term, however, emission allowances; the supply of mobile phones; the supply of gas and electricity energy to a dealers; telecommunications services; the supply of games stations, tablets and laptops; the supply of cereals and industrial crops; and crude metals and semi-manufactured metals, incl. precious metals. Also, Articles 394 and 395 allow some states, as an exception, to adopt other areas. The impact of reverse charge has been positive in many states since the number of areas in which it is implemented has increased in recent years from country to country, particularly in the construction and mobile phone sectors. It must be noted that Estonia is implementing reverse charge in only three areas (property, metal waste and precious metals and, in some cases, investment gold).

It should be pointed out that reverse charge also has disadvantages. One of its negative impacts is that fraudsters find ways of manipulating the mechanism by moving from one field to another or using ‘holes’ in the system in the same field. Finding new ‘markets’ in the form of other states where the fraudsters are able to operate in the same field with a certain scheme has become a growing trend of late. The Commission calls on states to be careful of such fraud and to use reverse charge in the case of the transactions allowed in the directive, thereby restricting the movement of fraudsters across borders.

In conclusion, it can be stated that updating the list of items subject solely to reverse charge with goods and services is only half the solution. Such a mechanism facilitates the receipt of tax revenue and a decrease in tax fraud, but this is by no means the only method that can be used as a ‘cure’ for the black economy. The author feels that the best way to fight the black economy is to consider the following points:

- the simplicity of legislation, i.e. the simplicity of legal content and the limited number of specific acts and corresponding implementations;
- increasing the number of sectors implementing reverse charge in Estonia (sectors in which the tax risk is significant, e.g. the construction, metal and logging sectors);
- changing people's attitudes concerning, *inter alia*, the understanding that the receipt of taxes is directly connected to the existence of the welfare state and the services and benefits offered therein.

Radical changes which would make VAT significantly less interesting to fraudsters will not take place in the short term, mainly due to a lack of consensus at the EU level. For the present, it is likely only the improvement of the current system that will remain topical, and there is hope that rapid developments in technology will provide a significant boost in fighting tax fraud and thus restoring fair competition.

## LISAD

### Lisa 1. Põhijooned pöördmaksustamise rakendamisel ELi liikmesriikides

Liikmesriik	Keerukus	Ainult B2B	Kohustuslik	Avalik sektor või piiratud maksukohustuslane	Piirangud	Administratiivsed kohustused	Uus 2013/2014 või plaanis 2015
Austria	keskmine	jah	kokkuleppel	jah	jah	Ei	2014
Belgia	madal	jah	jah	jah	ei	Ei	ei
Bulgaaria	madal	ei	jah	ei	ei	Jah	2014
Horvaatia	madal	jah	jah	ei	ei	Ei	2013/2015
Küpros	madal	jah	jah	ei	ei	Jah	ei
Tšehhi	madal	jah	jah	jah	ei	Jah	2015
Taani	madal	ei	jah	jah	ei	Ei	2014
Eesti	madal	jah	jah	ei	ei	Jah	ei
Soome	madal	jah	jah	jah	ei	Ei	2015
Prantsusmaa	kõrge	jah	jah	ei	ei	Ei	2014
Saksamaa	keskmine	jah	jah	ei	jah	Ei	2014
Ungari	madal	jah	jah	ei	ei	Jah	2013
Iirimaa	madal	jah	jah	ei	ei	Ei	ei
Itaalia	keskmine	jah	jah	ei	ei	Jah	ei
Läti	madal	jah	jah	jah	ei	Jah	ei
Leedu	madal	jah	jah	ei	ei	Ei	ei
Luksemburg	madal	jah	jah	ei	ei	Ei	ei



## Lisa 1 järg

Liikmesriik	Keerukus	Ainult B2B	Kohustuslik	Avalik sektor või piiratud käibemaksukohustuslane	Piirangud	Administratiivsed kohustused	Uus 2013/2014 või plaanis 2015
Malta	madal	jah	kokkuleppel	ei	jah	Jah	ei
Poola	madal	jah	jah	ei	ei	Ei	pikendatud
Portugal	kõrge	jah	jah	ei	ei	Ei	ei
Rumeenia	keskmine	jah	jah	ei	ei	Jah	2013
Slovakkia	keskmine	jah	jah	ei	jah	Jah	2014
Sloveenia	madal	jah	jah	ei	ei	Jah	ei
Hispaania	madal	jah	jah	ei	ei	Ei	2015
Rootsi	madal	ei	jah	ei	ei	Ei	2013
Holland	keskmine	ei	jah	jah	jah	Ei	2013
Inglismaa	kõrge	jah	jah	ei	jah	Jah	2014

Allikas: (Assessment ... 2014)

## Lisa 2. Riigisese pöördmaksustamise rakendamise ajalugu ELi liikmesriikides

	AT	BE	BG	EE	HI	HO	IE	IT	GR	CY	LT	LU	LV	NL	MT	PL	PT	FR	SE	RO	GE	SK	SL	FI	DK	CZ	HU	UK
a) kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning artikli 14 lõike 3 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine	2012				2012	2013	2008	2007		2012	2015		2012	1982	2004		2007	2014	2007		2004	2016	2010	2011		2012	2008	
b) punktis a loetletud tegevusega seotud personaliteenused	2011				2012	2013		2007						1982			2007	2014	2007		2004		2010	2011			2008	
c) artikli 135 lõike 1 punktides j ja k osutatud kinnisvaratarned, kui tarnija on valinud artikli 137 kohase maksustamisvõimaluse;					2011	2012	2013	2007	2007					1989			2007				2016	2002	2012				2008	
d) kasutatud materjali tarned, sellise kasutatud materjali tarned, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tarned ning teenuste osutamine vastavalt VI lisas esitatud loetelule;	2007		2014	2012	2004	2013	2011	2007	2007	2013	2002		2011	2007		2011	2006	2011	2013	2005	2011	2009	2010		2012	2011	2008	
e) selliste kaupade tarned, mida üks maksukohustuslane annab teisele tagatisena üle tagatise sissenõudmisel;	2005					2012								2008								2002	2012				2013	

## Lisa 2 järg

	AT	BE	BG	EE	HI	HO	IE	IT	GR	CY	LT	LU	LV	NL	MT	PL	PT	FR	SE	RO	GE	SK	SL	FI	DK	CZ	HU	UK
f) pärast omandireservatsiooni loovutamist reservatsiooni kasutavale isikule tehtud tarned;	2005										2002			1989								2012						
g) kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.	2005				2012	2013								2008								2012					2011	
ARTIKKEL 199A																												
a) kasvuhoonegaaside saastekvoote, mida võib üle anda kooskõlas kõnealuse direktiivi artikliga 12	2010	2010			2009	2013	2010		2011		2010			2011	2004	2011	2010	2012	2011	2011	2014	2012	2011	2010	2010	2011	2011	2010
b) antakse üle muid ühikuid, mida käitajad võivad kasutada kõnealuse direktiivi täitmiseks		2010			2009						2010																	
c) mobiiltelefonide tarned, mis on valmistatud või kohandatud töötamiseks litsentsitud võrkudes ja kindlaksmääratud sagedustel, sõltumata sellest, kas neil on või puudub mõni muu kasutusala;	2012				2015			2007				2016	2013		2015					2016	2011	2014			2014	2015		2007
d) integraallülituse seadmete tarned, nagu mikroprotsessorid ja keskprotsessorid enne lõpptarbijale suunatud tootega liitmist	2012							2007			2008	2016	2013		2015					2016	2011	2014			2014			
e) gaasi ja elektrienergia tarned artikli 38 lõikes 2 määratletud maksukohustuslasest edasimüüjale;	2014																			2013	2011							

## Lisa 2 järg

	AT	BE	BG	EE	HI	HO	IE	IT	GR	CY	LT	LU	LV	NL	MT	PL	PT	FR	SE	RO	GE	SK	SL	FI	DK	CZ	HU	UK
f) gaasi ja elektrienergia sertifikaatide tarned;	2014											2008								2013								2014
g) artikli 24 lõikes 2 määratletud telekommunikatsiooniteenused;	2014																	2012										
h) mängukonsoolide, tahvel- ja sülearvutite tarned;	2014				2015			2007					2016	2013		2015				2016	2014				2014	2015		
i) teravilja ja tehniliste kultuuride, sealhulgas õliseemnete ja suhkrupeedi, mida töötlemata kujul tavaliselt lõpptarbimiseks ei kasutata, tarned;			2014																	2010		2014				2015		
j) toormetallid ja metallide pooltoodete, sealhulgas väärismetallide, kui need ei ole muidu hõlmatud artikli 199 lõike 1 punktiga d või kui nende suhtes ei kehti kasutatud kaupade, kunstiteoste, kolleksiooniesemete ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord vastavalt artiklitele 311–343 või investeeringukulla erikord vastavalt artiklitele 344–356, tarned.	2012			2014												2015							2014	2015		2015	2015	

## Lisa 2 järg

ARTIKKEL 394	AT	BE	BG	EE	HI	HO	IE	IT	GR	CY	LT	LU	LV	NL	MT	PL	PT	FR	SE	RO	GE	SK	SL	FI	DK	CZ	HU	UK
kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning artikli 14 lõike 3 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine		1978																										
Puidutöötlus, sh seotud teenused											2002		1999							2005								
integraallülituse seadmete tarned, nagu mikroprotsessorid ja keskpotsessorid enne lõpptarbijale suunatud tootega liitmist																												2009
gaasi ja elektrienergia tarned artikli 38 lõikes 2 määratletud maksukohustuslasest edasimüüjale;																			2011									
kaubad ja teenused mis on pankroti all											2008																	

Allikas: (Autori koostatud Assessment ... 2014 alusel)

### Lisa 3. Riigieelarvesse laekunud maksud 2015. aastal kuude lõikes (tuhandetes eurodes)

	Jaanuar	Veebruar	Märts	Aprill	Mai	Juuni	Juuli	August	September	Oktoober	November	Detsember
2015												
Maksud	583 584	391 109	421 170	504 970	522 450	536 789	577 902	537 187	500 046	618 954	511 536	511 542
Tulumaks	66 031	-5 573	17 443	68 878	67 091	75 520	80 055	59 931	45 044	166 089	49 905	63 813
..füüsilise isiku tulumaks	114 685	34 037	74 821	91 242	104 371	104 676	118 839	109 357	97 200	121 094	104 172	107 989
...eraldis kohalikele omavalitsustele	73 254	60 352	74 770	69 824	71 164	70 285	79 420	72 662	66 753	71 182	70 650	72 225
..juriidilise isiku tulumaks	24 600	20 742	17 393	47 459	33 884	41 129	40 635	23 236	14 596	116 177	16 383	28 050
Sotsiaalkindlustusmaksed	235 918	204 369	211 567	213 554	223 699	222 892	244 471	231 157	210 466	221 369	221 748	228 333
..sotsiaalmaks	209 005	183 601	190 192	191 758	200 621	200 125	219 152	207 109	188 946	198 873	198 586	204 841
..töötuskindlustusmaks	16 355	11 407	11 718	11 882	12 562	12 423	13 850	13 097	11 634	11 950	12 509	12 669
..kogumispension	10 558	9 361	9 657	9 914	10 515	10 344	11 469	10 951	9 886	10 546	10 652	10 823
Omandimaksud	1 108	82	17	1 184	79	15	1 211	72	11	1 213	69	11
..raskeveokimaks	1 108	82	17	1 184	79	15	1 211	72	11	1 213	69	11
Käibemaks	176 662	133 070	131 343	151 758	158 479	162 325	167 533	161 152	162 289	152 233	160 441	141 099
Aktsiisimaks	100 082	55 433	55 319	64 216	68 217	71 337	79 776	80 183	77 448	72 953	74 747	73 251
Hasartmängumaks	1 107	934	1 978	2 151	2 189	2 169	1 993	1 986	2 060	2 265	2 101	2 052
Tollimaks	2 677	2 794	3 503	3 229	2 697	2 531	2 864	2 705	2 728	2 833	2 524	2 982

Allikas: (Statistikaameti andmebaas RR027)

**Lisa 4. Käibemaksuauk ELi liikmesriikides aastatel 2009–2013 (miljonites eurodes)**

Liikmesriik	2009		2010		2011		2012		2013	
	EUR	%	EUR	%	EUR	%	EUR	%	EUR	%
Austria	2,289	9,4	2,945	11,5	3,392	12,6	3,066	11,1	3,217	11,4
Belgia	3,549	13,1	3,243	11,4	3,236	11,1	3,376	11,2	3,186	10,5
Bulgaaria	1,052	25	930	22	1,072	24,2	869	18,5	785	17,2
Tšehhi	2,852	22,6	3,571	25,5	2,876	20,4	3,506	23,6	3,375	22,4
Taani	1,892	7,8	2,067	8,2	2,234	8,6	2,267	8,5	2,489	9,3
Eesti	133	9,8	156	11	187	12,1	232	13,3	315	16,8
Soome	497	3,2	1,158	6,9	640	3,6	537	2,9	812	4,1
Prantsusmaa	19,521	13	12,161	8,2	10,566	7	14,834	9,4	14,096	8,9
Saksamaa	18,394	9,4	19,070	9,6	22,335	10,5	22,950	10,6	24,873	11,2
Kreeka	7,577	33,7	6,927	30,3	9,160	37,9	6,883	33,4	6,497	34
Ungari	2,424	23,7	2,660	24	2,550	23	2,879	24,1	2,930	24,4
Iirimaa	1,709	14,2	1,256	11,1	1,521	13,5	1,289	11,2	1,225	10,6
Itaalia	49,260	36,3	39,230	28,7	45,775	31,7	45,163	32	47,516	33,6
Läti	836	43	649	35,2	821	37,5	808	33,8	720	29,8
Leedu	1,519	43,7	1,358	38,4	1,404	36,5	1,450	36,5	1,580	37,7
Luksemburg	68	2,7	73	2,8	115	3,9	176	5,4	187	5,1
Malta	144	24	186	28,1	216	29,4	241	31	210	26,4
Holland	3,418	7,9	201	0,5	1,749	4	1,899	4,4	1,852	4,2
Poola	6,038	20,8	6,051	18,1	6,837	18,7	9,391	25,3	10,131	26,7
Portugal	2,022	14,5	1,865	12,1	2,094	12,8	1,335	8,7	1,358	9
Rumeenia	7,799	49,8	7,803	45,1	8,251	42	8,422	42,9	8,296	41,1
Slovakkia	2,217	34,4	2,334	35,8	2,133	31,2	2,726	38,6	2,513	34,9
Sloveenia	421	12,9	356	10,8	283	8,6	291	9,1	186	5,8
Hispaania	22,169	35,1	8,147	12,4	11,773	17,4	11,610	17	12,094	16,5
Rootsi	989	3,4	1,082	3,1	1,492	3,9	1,928	4,8	1,776	4,3
UK	14,163	13,4	15,135	11,7	14,731	10,1	16,752	10,5	15,431	9,8
EU-26 kokku	172,954	18,1	140,617	14	157,444	14,8	164,879	15,2	167,654	15,2

Allikas: (Study ... 2013)

**Lisa 5. Maksuauk Eestis aastatel 2011 – 2014 (miljonites eurodes)**

	2011	2012	2013	2014
Käibemaks	208,5	216,2	300,6	224,7
Sotsiaalmaks	67,5	95,8	101,3	75,0
Tulumaks	55,8	69,4	71,7	51,4
Alkoholiaktsiis	10,5	9,4	9,3	8,0
Tubakaaktsiis	31,3	35,3	25,0	25,9
Kütuseaktsiis	12,3	11,2	25,7	25,7
Pakendiaktsiis	10,7	13,0	14,4	
Kokku	396,6	450,3	548,0	410,7

Allikas: (Autori koostatud Maksu- ja Tolliameti päringu alusel)