

KASPAR LIND

Käibemaksupettused ja
nende tõkestamine



TARTU ÜLIKOOLI KIRJASTUS

Tartu Ülikooli õigusteaduskond

TÜ õigusteaduskonna nõukogu 16. mai 2012 otsusega on Kaspar Linnu väitekirjale lubatud kaitsmisele *doctor iuris* kraadi taotlemiseks TÜ õigusteaduskonna doktorikraadide kaitsmise komisjonis

Juhendaja: prof Kalle Merusk
 dots Lasse Lehis

Oponent: prof dr Joachim Englisch (Münsteri ülikool)

Kaitsmise aeg: 27. august 2012, kell 11.15 Iuridicumis, Näituse 20

Väitekirja trükkimist toetas TÜ õigusteaduskond

ISSN 1406–6394

ISBN 978–9949–32–037–0 (trükis)

ISBN 978–9949–32–038–7 (PDF)

Autoriõigus: Kaspar Lind, 2012

Tartu Ülikooli Kirjastus

www.tyk.ee

Tellimus nr. 289

SISUKORD

Sissejuhatus	7
1. Peamised kuritarvituste viisid	16
1.1. Üldist	16
1.2. Müügikäibe varjamine	16
1.3. Maksukohustuslasena registreerimata jätmine	19
1.4. Piiriülese käibega seotud pettused	23
1.5. Maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamine	28
1.6. Maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid	29
1.7. Sisendkäibemaksu vale mahaarvamine	31
1.8. Spetsiaalselt käibemaksupettuse eesmärgil tehtavad tehingud	33
1.8.1. Aheltehingud	34
1.8.2. Karusellpettused	35
2. Kuritarvitusi puudutav kohtupraktika	41
2.1. Euroopa Kohtu praktika üldiselt	41
2.1.1. Ostja hoolsuskohustus	44
2.1.2. Müüja hoolsuskohustus	49
2.2. Eesti kohtupraktika üldiselt	52
2.2.1. Osavõtt maksupettusest	53
2.2.2. Teadlikkus ja hoolsuskohustus	55
2.2.2.1. Ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga	55
2.2.2.2. Ostja pidi teadma, et müüja ei ole tegelik müüja	56
3. Probleemide võimalikud lahendused.....	60
3.1. Pöördmaksustamise laiem rakendamine.....	60
3.1.1. Pöördmaksustamise sisu.....	60
3.1.2. Pöördmaksustamise praktikast Eestis.....	61
3.1.3. Pöördmaksustamise rakendamise võimalused.....	63
3.1.4. Pöördmaksustamine direktiivis.....	64
3.1.5. Pöördmaksustamise rakendamine erandina.....	70
3.1.6. Pöördmaksustamise mõjud.....	73
3.2. Hoolsuskohustuse regulatsioon	80
3.3. Käibemaksu arvestusmeetodi muutus	85
3.3.1. Otsese mahaarvamise meetod.....	85
3.3.2. Lisamismeetodid.....	86
3.3.3. Rahavoogude meetod	87
3.3.4. Meetodite võrdlus.....	87
3.4. Käibemaksu laekumise süsteemi modifitseerimine.....	89
3.4.1. Kehtiv süsteem	89
3.4.2. Jagatud makse mudel.....	91
3.4.3. Keskse andmebaasi mudel.....	93
3.4.4. Arvete andmebaasi mudel	94
3.4.5. Sertifitseerimise mudel.....	95

3.4.6. Täiendavad mudelid	96
3.5. Üleminek kassapõhisele arvestuspõhimõttele	99
3.5.1. Kehtiv regulatsioon.....	99
3.5.2. Kehtiva regulatsiooniga kaasnevad probleemid	101
3.5.3. Direktiivi muutmine ja võimalikud arengud.....	103
3.6. Tagatise nõudmine maksumaksjalt.....	105
3.7. Maksu deklareerimise korra täiustamine	109
Kokkuvõte	114
Summary	119
Kasutatud kirjandus.....	138
Kasutatud perioodika ja muud materjalid.....	142
Kasutatud Eesti õigusaktid	144
Kasutatud Euroopa Liidu õigusaktid.....	145
Rahvusvahelised lepingud ja teiste riikide õigusaktid.....	146
Kasutatud Riigikohtu praktika.....	147
Kasutatud Euroopa Kohtu praktika	148
Lühendid.....	149
Elulookirjeldus	150
Curriculum vitae	152

tuseks kaudse meetodiga arvepõhine ja sisendkäibemaksu mahaarvamisega käibemaks. EL-is jõuti käibemaksu reguleerimiseni Nõukogu 11.04.1967. a direktiiviga 67/227/EMÜ (nimetatakse ka esimeseks direktiiviks), mis pani liikmesriikidele kohustuse asendada kehtivad käibelt võetavad maksud hiljemalt 01.01.1970. a lisandunud väärtuse maksu süsteemiga⁹. Vastava direktiivi regulatsioon baseerub põhimõttel, mille kohaselt üldist tarbimismaksu kohaldatakse nii kaupadele kui ka teenustele alati proportsionaalselt hinna suhtes, ükskõik kui palju tehinguid leiab aset tootmis- ning jaotusahelas enne seda tasandit, mil maksu maksma peab¹⁰. Lisandunud väärtuse maksu üldine süsteem sätestati Nõukogu 11.04.1967. a direktiivis 67/228/EMÜ¹¹, mida nimetatakse teiseks direktiiviks. Selle direktiivi artikkel 2 nägi ette põhimõtte, mille kohaselt lisandunud väärtuse maksu pidi rakendama kaupade võõrandamisel ning teenuste osutamisel tasu eest maksukohustuslase poolt liikmesriigi territooriumil ning kaupade importimisel. Kuna direktiivid jätsid liikmesriikidele küllalt suure otsustusõiguse, siis kujunesid erinevate liikmesriikide lisandväärtuse maksu süsteemid üsna erinevateks¹². Sellepärast võetigi ette järgmine samm ja kehtestati Nõukogu 17.05.1977. a direktiiv nr 77/388/EMÜ¹³, mida nimetatakse kuuendaks direktiiviks¹⁴. Kuuenda direktiiviga seati eesmärgiks erinevate rahvuslike seaduste harmoniseerimine nii maksustatavate tehingute, maksustatava väärtuse, maksusoodustuste kui ka -vabastuste osas. Üheks oluliseks versta-postiks käibemaksu valdkonnas on EL-is olnud sisemiste piiride kadumine 01.01.1993. a, mis tõi kaasa erireeglid ühendusesisese käibe kehtestamisel. Selliste ja mitmete teiste muudatuste ja täienduste tõttu muutus kuuenda direktiivi tekst ebaülevaatlikuks ja raskesti jälgitavaks, mistõttu sõnastati see Euroopa Liidu Nõukogu 28.11.2006. a direktiiviga 2006/112/EÜ¹⁵ uuesti. Käesoleval ajal on see direktiiv peamine õigusakt, mis reguleerib käibemaksu-

⁹ Juba enne seda, kui Euroopa Ühendus asus käibemaksu reguleerima, kehtestas Taani 1967. a käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna, aasta hiljem kehtestas Saksamaa käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna.

¹⁰ B. J. M. Terra, J. A. Kajus. Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community. IBFD Publications. Jan./May, 1997. Part One, lk 45.

¹¹ L. Browning jt. Revenue Law – Principles and Practice. Twenty-second edition. London: LexisNexis UK, 2004, lk 646.

¹² B. J. M. Terra, J. P. Wattel. European Tax Law. Second edition. Fed, Deventer, 1997, lk 72.

¹³ Nõukogu kuues direktiiv, 17.05.1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ). – EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1–40.

¹⁴ Kuuendale direktiivile on eelnenud ja järgnenud suur hulk direktiive, kuid lisandunud väärtuse põhimõtte, käibemaksu kui lõpptarbija maksu põhimõtted on just selles aktis põhjalikult reguleeritud ja liikmesriikide käibemaksuseadused peavad vastama eelkõige kuuendale direktiivile.

¹⁵ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, 11.12.2006, lk. 1–118.

valdkonda, ning regulatsiooni tihedus ja tase on võrreldes tavapäraste direktiividega muljetavaldav – direktiiv sisaldab üle 400 artikli.

Eesti tänapäeva käibemaksu ajalugu algab aastast 1991. Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. a määrusega nr 209, mis jõustus 01.01.1991, kehtestati käibemaks¹⁶. Maksumääraks oli algselt 7%, kuid kohalik omavalitsus võis kehtestada jaekaubanduse käibele täiendava kuni 3%-lise maksumäära. 01.01.1992. a hakkas kehtima Eesti Vabariigi käibemaksuseadus¹⁷. Sellele ajale omaselt ei tunnustatud maksuõiguses ranget seaduse reservatsiooni ning nii anti välja seaduse rakendamiseks Rahandusministeeriumi 06.01.1992. a määrusega nr 1 rakendusjuhend¹⁸. Maksumäär oli 10%, kuid Rahareformi Komitee 19.06.1992. a dekreediga nr 35 kehtestati uueks määraks alates 20.06.1992. a 18%. Kusjuures käibemaksuseadusesse vastavat muudatust kohe ei tehtud. 25.08.1993 võttis Riigikogu vastu uue KMS-i, mis jõustus 01.01.1994¹⁹. Alates 01.01.1994 kehtinud seaduse rakendusjuhend kehtestati rahandusministri 30.12.1993. a määrusega nr 206²⁰. 31.03.1995. a määrusega nr 57 kehtestati alates 01.04.1995 rakendusjuhendi uus redaktsioon, mis kehtis kuni 10.10.1996²¹. Riigikogus 12.06.1996 vastu võetud seadusemuudatusega (jõustused valdavalt 01.09.1996) kaotati KMS-ist lõpuks generaal delegatsioon rakendusjuhendi kehtestamiseks²². 13.06.2001 võttis Riigikogu vastu uue seaduse, mis jõustus 01.01.2002²³. Kuna Euroopa Ühendusega liitumine 01.05.2004. a nõudis seaduse muutmist, siis võeti uus seadus vastu 10.12.2003. a ja see jõustus Eesti ühinemisel Euroopa Liiduga 01.05.2004. a²⁴ ning kehtib tänaseni.

Käibemaks on kujunenud üheks olulisemaks tuluallikaks riigile ka Eestis. 2011. a riigieelarves oli planeeritud käibemaksulaekumine 1,3 miljardit eurot²⁵ ning 2012. a riigieelarves 1,4 miljardit eurot²⁶. Arvestades käibemaksu laekumisi, siis ei ole sellele maksule hetkel tõsiseltvõetavat alternatiivi, mis asendaks käibemaksust laekuvaid tulusid ning mida oleks võimalik koguda sedavõrd

¹⁶ RT 1990, 14, 158.

¹⁷ RT 1991, 36, 447.

¹⁸ RTL 1992, 1, lk 6.

¹⁹ RT I 1993, 60, 847.

²⁰ RTL 1994, 2, lk 48.

²¹ RTL 1995, 29, lk 1003.

²² Selle asemel andis rahandusminister 24.09.1996 määrusega nr 73 (RTL 1996, 106, 589) välja 11 erinevat rakendusakti, hiljem lisandusid veel 21.04.1997 määrus nr 29 (RTL 1997, 69, 385) koos 4 lisaga, 07.08.1997 määrus nr 53 (RTL 1997, 126, 742) ja 29.12.1999 määrus nr 119 (RTL 2000, 9, 87) kumbki ühe uue rakendusaktiga, samuti oli KMS alusel välja antud kaks Vabariigi Valitsuse määrust, üks sotsiaalministri ja üks majandusministri määrus.

²³ RT I 2001, 64, 368.

²⁴ RT I 2004, 41, 278.

²⁵ 2011. aasta riigieelarve seadus. RT I, 28.12.2010, 6. Samal ajal on riigieelarve kogutulud 5 609 205 346 eurot.

²⁶ 2012. aasta riigieelarve seadus. RT I, 23.12.2011, 1. Riigieelarve kogutulud on 6 116 498 340 eurot.

lihtsalt²⁷. Ei ole mõeldav, et käibemaksu asendaksid aktsiisid, varamaksud või kõrgem tulumaksumäär. Seejuures ongi käibemaks täienduseks tulumaksule, sest loob tasakaalu, maksustades tarbimisele kasutatavat tulu sõltumata sellest, kas see tulu eelnevalt on tulumaksuga maksustatud või mitte²⁸.

Käibemaksu populaarsus on tingitud sellest, et maksu administreerimine on suhteliselt lihtne, sest maksu kogumisel on suur koormus pandud ettevõtlusega tegelevatele isikutele, kes müüvad kaupa ja teenuseid tarbijatele. Puudub näiteks vajadus läbi viia keerukaid ja vaidlusi tekitavaid hindamisi, nagu seda tuleb teha vara maksustamisel. Samuti võib leida positiivseid momente võrreldes tulu maksustamisega. Käibemaksu rakendamisel lisandväärtuse maksuna tekivad aga mitmed riskid ning kirjanduses viidatakse sellele, et selline süsteem on aldis maksupettustele²⁹. Põhjus seisneb selles, et lisandväärtuse süsteemi rakendamine ühest küljest võimendab riigi jaoks maksukahjude teket ning teisest küljest on maksupettusi keeruline avastada. Võimendamine seisneb selles, et õigusvastase tegevuse tulemusel võib tekkida olukord, kus isik põhjendamatu sisendkäibemaksu mahaarvamiseega vähendab oma maksukohustust või tekitab enammakse. Tegemist on käibemaksu tehnilisest rakendamisest tuleneva omapäraga³⁰. Käibemaksupettuste avastamise teeb aga raskeks nii see, et kõikide tehingute kontrollimine riigi poolt pole võimalik, kui ka see, et riikidevahelised tehingud teevad asjaolude tuvastamise maksuhalduri jaoks keeruliseks ja aeganõudvaks.

Maksupettuste täpse suuruse ja osakaalu kohta andmed puuduvad, kuid Euroopa Komisjon avaldas 31.05.2006 teatise kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta

²⁷ 2011. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskirjas on muu hulgas märgitud: „Tarbimismaksude osatähtsus kasvab 2010. aasta 39,9%lt 2011. aasta 41%le. Keskpikas perioodis on tarbimismaksude osakaalu kasv kiirem kui tööjõumaksude osakaalu kasv, jõudes 2014. aastaks 42,4%ni. Peamiseks kasvuallikaks on käibemaksu laekumine”. 2011. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri. Seaduseelnõu nr 822 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee (04.02.2011. a).

²⁸ K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. Band II. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993, lk 1023.

²⁹ Vt. D. Birk. Steuerrecht. 11. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2008, lk 453. Samuti ka H. Stadie. Umsatzsteuergesetz. Kommentar. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2009, lk 123. Samal seisukohal ka C. Hasler, G. Sautebin. Strafrecht im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer. Eine Praxisorientierte Darstellung. Bern: Stämpfli Verlag AG Bern, 2007, lk 75.

³⁰ Sellest on väärad järeldused tehtud Eesti karistusõiguses, kus enammakse tekitamine on KarS kohaselt eraldi koosseis, mis näeb ette rangema karistuse. Kui üldkoosseis on KarS § 389¹, siis KarS § 389² on erikoosseis juhuks, kui isik tekitab tagastusnõude või suurendab õigusvastaselt tagastusnõuet. Nagu öeldud, on erikoosseisus ette nähtud karistus rangem. Sätte loogikat ei saa õigeks pidada, sest isiku rangem karistus sõltub sellest, kas tema maksustatav käive on 0% maksumääraga maksustatav või 20% maksumääraga maksustatav. Eelnõu autorid viitasid nimetatud muudatuse tegemisel eeskujuna Šveitsi õigust. Paraku Šveitsi õigus sellist regulatsiooni ette ei näe. Vt selle kohta P. Pikamäe jt (koost). Karistus-seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura, 2009, lk 979.

(KOM(2006) 254)³¹. Selles teatises on muu hulgas viidatud ka asjaolule, et maksupettuste tõttu saamata jäänud maksude osakaalu kohta on hinnanguid väga vähe. Majandusalases kirjanduses tuuakse välja, et maksupettused ulatuvad enam-vähem 2 kuni 2,5%ni SKTst. Maksupettuste osakaal on seega äärmiselt suur. Sama on korratud 31.05.2006. a memorandumis 06/221³², kuid viidatud Saksamaa ja Suurbritannia andmetele, mille kohaselt Saksamaal on hinnatud käibemaksu laekumata summaks 17 miljardit eurot aastas (see arv sisaldab nii karusellpettuseid kui ka varimajandust, põhjendamatuid sisendkäibemaksu mahaarvamisi ja pankrotte).

Suurbritannias on hinnatud käibemaksu laekumata osaks kogu laekumisest 13,5% ning karusellpettuste osakaaluks on hinnatud 1,5 kuni 3 miljardit eurot aastas. See on 1,5 kuni 2,5 protsenti käibemaksu kogulaekumisest. Täpsemat viidet majandusalasele kirjandusele teatis ei tee, aga tõenäoliselt tulebki selliste arvudega leppida, sest igasuguse varimajanduse, maksupettuste ja muu õigusvastase tegevuse kohta käivad andmed saavadki olla hinnangulised³³.

Euroopa Komisjoni tellitud analüüsis käibemaksu laekumiste kohta varieeruvad maksupettustega seotud arvud üsna oluliselt³⁴. Näiteks viidatud Suurbritannia puhul on Suurbritannia maksuhaldur hinnanud võimaliku pettustest tekkiva laekumise ja laekumata jäämise vaheks 2006. a 12,8 miljardit naelsterlingit, kuid samal ajal on uuringu läbiviija arvates vahe 18,4 miljardit naelsterlingit³⁵. Kui aluseks võtta viidatud uuring, siis tervikuna oli selle kohaselt 2006. a 25 liikmesriigi käibemaksulaekumiste laekumiste erinevus kogu Euroopas kokku 106,7 miljardit eurot (selleks ajaks polnud Bulgaaria ja Rumeenia veel EL-iga liitunud ning uuring ei hõlmanud ka Küprost)³⁶.

Eestis ei ole usaldusväärseid allikaid või analüüse, millest lähtudes saaks hinnata käibemaksupettuste osakaalu. Viimasel ajal on seoses kütusesektoriga nimetatud 2010. aastal riigieelarvesse laekumata jäävaks käibemaksusummaks

³¹ Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta. KOM(2006)254 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.09.2010. a).

³² EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions. MEMO/06/221. Arvutivõrgus: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/221&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> (16.01.2011. a).

³³ Ka hiljuti ilmunud käibemaksu roheline raamat ei tee täpsemaid viiteid. Vt Roheline raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. KOM(2010) 695 lõplik, lk 5 jj. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_et.pdf (21.02.2011. a).

³⁴ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member State. Reckon LLP. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (06.06.2011. a).

³⁵ Sealsamas, lk 97.

³⁶ Sealsamas, lk 9.

vedelkütuse müügilt 732 miljonit krooni (s.o 46,78 miljonit eurot)³⁷. Maksuhalduri andmete kohaselt on 2010. a tuvastatud 2010. aasta jooksul läbi viidud kontrollimiste tulemusel, et isikud jätsid deklareerimata ja tasumata kokku 63 miljonit eurot (980 mln kr) makse. Sellest 70% olid seejuures käibemaksualased rikkumised ning eraldi nimetab maksuhaldur suurimaks probleemiks fiktiivsete arvete kasutamist³⁸. Viidatud Euroopa Komisjoni uuring on leidnud, et Eestis on käibemaksu laekumise erinevus 111 miljonit eurot, mis protsentuaalselt on 8% laekumistest. Samas näiteks Kreekal on sama protsent 30³⁹. Kõikidele arvu-listele näitajatele lisanduvad veel muud kahjulikud mõjud, mida otseselt rahas mõõta ei saa. Eriti just karusellpettused võimaldavad kaupu ja teenuseid odavamalt müüa ning selliselt ausat konkurentsi kahjustada. Ebakindel olukord nõuab samal ajal ettevõtjalt täiendavaid kulutusi, et maandada maksuriske, ning välistada ei saa ka seda, et põhjendamatud maksunõuded võivad tekitada raskusi ausatele ettevõtjatele. Just eeltoodud probleemide tõttu on Euroopa Komisjon algatanud diskussiooni käibemaksu tulevikust, et leida nii järelevalve parandamise võimalusi kui ka süsteemseid muutusi, mis võiksid muuta kogu senist käibemaksusüsteemi, muutes seda efektiivsemaks ja vähem bürokraatlikumaks. Peamiseks dokumendiks on käesoleval ajal juba viidatud roheline raamat⁴⁰, mis visandab erinevad võimalused ja on avanud laialdase konsultatsiooni. Kuigi konsultatsiooni tulemused on hetkel avaldatud⁴¹ ja nende põhjal on välja pakutud lahendused, mille sisu on peamiselt järelevalve parandamises, siis ei saa neid lahendusi pidada piisavaks. Seetõttu väärrib rohelises raamatus toodu edaspidigi analüüsimist.

Kehtiva käibemaksusüsteemi probleemid võib laias laastus jagada kolmeks grupiks⁴². Esimene grupp puudutab kehtiva süsteemi olemust ja seda, kas selle raames on võimalik muuta midagi, et vältida maksupettuseid. Teine grupp puudutab tagajärgi ehk seda, kuidas võimalikult kiiresti tuvastada maksupettused ning omada süsteemist ülevaadet, ilma et see tooks kaasa senisest suurema halduskoormuse nii maksuhalduri kui maksukohustuslaste suhtes. Kolmas probleemistik puudutab maksupetturite karistamist ja pettuse tagajärjel

³⁷ Vedelkütuse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 895 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee (04.02.2011. a).

³⁸ Aastaga 63 miljonit eurot deklareerimata makse. Maksu- ja Tolliameti 21.02.2011. a. pressiteade. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=29645&tpl=1026> (21.02.2011. a).

³⁹ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member State, lk 9.

⁴⁰ Roheline raamat, lk 5 jj.

⁴¹ Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonoomsemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2011)851 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:ET:PDF> (04.01.2012. a).

⁴² Vastava liigituse võib tuletada Euroopa Komisjoni teatisest Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele, mis käsitleb koordineeritud strateegiat, mille eesmärk on tõhustada käibemaksupettuste vastast võitlust Euroopa Liidus. KOM(2008)807 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ET:PDF> (12.05.2011. a).

tasumata jäänud käibemaksu sissenõudmist. Käesolev töö keskendub esimesele kahele grupile. Töös ei käsitleta karistust puudutavaid küsimusi ega maksude sissenõudmist. Arvestades maksupettuste suurt osakaalu, on arusaadav tõsine diskussioon ja arutelu teemadel, mis puudutavad maksupettuste tõkestamist ning nende vältimist. Just nendele küsimustele keskendub ka käesolev töö, analüüsides olemasolevat regulatsiooni, selle tõhusust ja rakendumist ning võimalikke muudatusi.

Eraldi märgin, et väitekiri ei keskendu sedavõrd administreerimisele ja vari-majanduse leviku probleemidele, kuivõrd puudustele, mis on seotud käibe-maksu kui lisandunud väärtuse maksuga. Tuleb tõdeda, et olemasolev süsteem on loonud võimaluse rohketeks maksupettusteks – eelkõige fiktiivsete tehingute sõlminine ja karusellpettused – mille maht on märkimisväärne. Fiktiivsete tehingute ja karusellpettuste puhul on käibemaksupettused kombineeritud tulu-maksupettusega (sama ka müügi mittedeclareerimisel), kus pettuse abil saadakse sularaha, mille abil on võimalik maksta nn ümbrikupalku või teha ettevõtlusega mitteseotud kulusid. Teine pettustega kaasnev kahjulik tagajärg võib olla maksupettuse tulemusel konkurentsieelise saamine odamava hinna näol. Lisaks on viimasel ajal tõusetunud probleem seoses spetsiifiliste olu-kordadega, kus maksejõuetusele eelnevalt toimuvad tehingud, mille käigus müüja käibemaksu ei maksa, kuid ostja soovib sisendkäibemaksu maha arvata.

Liikmesriikide maksuhaldurite jaoks teeb olukorra keerulisemaks piiride kadumine liikmesriikide vahelt, mis on vajalik kaupade ja teenuse vaba liikumise tagamiseks, kuid mille varjuküljena on muutnud lihtsamaks maksu-pettuste toimepanemine. Selles avaldubki käibemaksupettuste erisus, et tegemist on mitmeetapilise maksuga, mille puhul pettusi saab toime panna igas tarne-ahela lülis, mistõttu saab kunstlikult tarneahelat pikendada või samu pettusi mitu korda toime panna (nn karusellpettuste puhul). Käibemaks erineb oluliselt aktsiisidest, mida kogutakse üks kord ja kus pettuse risk on tarneahelas ühes lülis, mida eriti tähepanelikult kontrollitakse aktsiisiladudes (kehtestades taga-tised ning spetsiaalsed arvestuse nõuded jne).

Seetõttu on Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklis 325 seatud üheks oluliseks eesmärgiks võidelda kelmuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu. Senist tegevust ei saa aga hinnata edukaks. Olen seisukohal, et käesoleval ajal kujundatud kontseptsioonid Euroopa Kohtu praktikas, aga ka mõnede liikmesriikide seadustes ja kohtupraktikas ei ole õiged ning piiravad ebaproportsionaalselt ettevõtjaid. Töös analüüsingi senist Euroopa Kohtu ja ka Eesti Riigikohtu praktikat, erinevaid meetmeid, mis on õigusaktides kehtestatud maksupettuste vältimiseks, ning hindan nende meetmete efektiivsust ja tagajärgi. Juba etteruttavalt tuleb tõdeda, et senised lahendused, mis on pakutud välja kohtupraktikas ning mida võimaldab käibemaksuõigus EL-is, ei ole piisavad ning vajalikud on täiendavad muutused. Seejuures on oluline, et täiendavad muutused võivad tähendada muutusi senistes põhimõtetes ja muuta tervikuna kogu käibemaksusüsteemi põhimõtteid.

Käesoleva töö meetod on kombineeritud erinevatest meetoditest, sest probleemide käsitlemisel, mõistmisel ja analüüsimisel on vajalik ühest küljest

teada ajaloolisi ja dogmaatilisi arenguid, teisest küljest on käibemaksuõigus terviklik süsteem, millest arusaamiseks on vajalik analüüsida erinevaid õiguse allikaid, nagu direktiivid, kohtupraktika, aga ka erinevad siseriiklikud õiguskorrad. Eeltoodust tulenevalt on käesoleva töö kirjutamisel kasutatud juriidilist, ajaloolist ja võrdlevanalüütilist meetodit. Eriti laialt on töös kasutatud juriidilist meetodit, mis käsitleb positiivset õigust, selle instituute, institutsioone, mõisteid nende seoses koos kriitilise analüüsiga ja seob niimoodi õigusnorme siduda ühtseks tervikuks⁴³. Selliselt on võimalik leida probleemid ja kitsaskohad ning pakkuda nende ületamiseks välja lahendusi. Samuti on töös kasutatud õiguspoliitilist meetodit, mis vaatleb õigust ja hindab seda tulenevalt võimalike muudatuste seisukohast ning otsib praktiliselt paremaid lahendusi. Õiguse evolutsioonilist arengut silmas pidades pakub õiguspoliitiline meetod meile õiguse kujundamisel, muutmisel ja arendamisel väärtuslikku abi⁴⁴.

Väitekiri lähtub eeldusest, et hetkel kehtiv süsteem on pettustealdis ning seda olukorda ei saa lahendada efektiivselt parema järelevalvega või järelevalvemehhanismide parandamisega. Töö põhiväide on see, et pöördmaksustamine on olemasolevatest ettepanekutest kõige efektiivsem ja lihtsamini rakendatav meede, mis oluliselt vähendaks maksupettuseid. Tulenevalt sellest eeldusest ja väitest on töös järgmised uurimisküsimused:

1. millised on peamised käibemaksupettused ning kuidas neid eristada;
2. millised käibemaksupettused avalduvad peamiselt Eesti ja Euroopa Kohtu praktikas;
3. millised on käibemaksupettuste tõkestamise vahendid ning mis on nende vahendite positiivsed ja negatiivsed küljed.

Eeltoodud uurimisküsimustest lähtuvalt on jaotatud kolmeks peatükiks. Töö esimeses peatükis toodud käsitlus peamistest käibemaksupettustest. Arusaadavalt ei ole maksupettuseid võimalik loogilisel alusel liigitada, sest tegemist on dünaamilise ning mitmetahulise nähtusega. Seetõttu olen välja toonud peamised pettuseliigid ja annan ülevaate nende põhjustest, tekkest ning olemusest. Töö teine osa annab ülevaate Euroopa Kohtu ja Eesti Riigikohtu praktikast. Eesti Riigikohtu praktika vaatlemine on Eesti ajalugu ja arengut silmas pidades ja vanade EL-i liikmesriikidega võrreldes huvitav fenomen, sest suhteliselt ruttu on tekkinud sarnased probleemid maksupettustega nagu vanades EL riikides. Töö kõige olulisem osa on kolmas osa, kus käsitletakse lahendusi, mille abil oleks võimalik vältida maksupettuseid ning neid paremini kontrollida. Selles osas vaadeldakse nii meetodeid, käibemaksu laekumise süsteeme, sh pöördmaksustamist, ning kaalutakse kõikide lahenduste positiivseid ja negatiivseid külgi, efektiivsust ja rakendatavust.

Töö kirjutamisel olen tuginenud andmekogumismeetodile ning läbi töötanud asjakohase kirjanduse ning perioodika, Euroopa Liidu õigusaktid, Euroopa Kohtu praktika, aga samuti mõnede liikmesriikide õigusaktid. Kuigi palju

⁴³ Ilmar Tammelo nimetab sellist meetodit dogmaatiliseks meetodiks. Vt I. Tammelo. Varased tööd (1939-1943). Eesti õigusteaduse allikad. Hamburg, 1993, lk 40.

⁴⁴ Sealsamas, lk 92.

näiteid on Eestist, ei keskendu töö ühelegi riigile põhjalikumalt. Lisaks Euroopa Liidule pakub huvitavaid seisukohti Ameerika Ühendriikides toimuv diskussioon seoses käibemaksu kehtestamisega. Seda põhjusel, et kuigi Ameerika Ühendriikides pole pärast aastakümneid kestnud diskussioone jõutud ühtese käibemaksu kehtestamiseni, käsitletakse ometi mitmeid põhimõttelisi küsimusi ja üritatakse teiste vigu vältida. Seetõttu olen kasutanud käesoleva töö kirjutamisel mitmete probleemide analüüsimisel Ameerika Ühendriikide teadlaste teoseid. Seoses käesoleva doktoritööga olen avaldanud ajakirjas „Juridica” („Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuõiguses”, 2007, nr 7) ja „Juridica International” („VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court”, 2011, nr 1) artiklid, mille koostamise käigus läbitöötatud materjali on kasutanud käesolevas töös.

Töös kasutan läbivalt kauba ja teenuse mõistet, kuid ühise mõistena kasutan aeg-ajalt ka mõistet „sooritus” või „tarne”, mida Eesti seaduses ei kasutata⁴⁵. Seoses probleemidega direktiivi tõlkimisel viitan lisaks eesti keelele täiendavalt ka ingliskeelsele direktiivi tekstile ning vajadusel toon joone all ära selgitused⁴⁶. Direktiivi 2006/112/EÜ nimetan töös edaspidi „käibemaksudirektiiviks”. Kuna aga kohtupraktika ja osa analüüsi viitab Käibemaksudirektiivile eelnenud direktiivile nr 77/388/EMÜ, siis kasutan selle puhul mõistet „kuues direktiiv”.

⁴⁵ Käibemaksu objekti tähistamine erineb õiguskordades tulenevalt õiguskorra ja keele eripäradest. Näiteks inglise keeles kasutatakse tihti sõna *supply* (mitmuses *supplies*), kuid terminina ei saa seda kergelt ja otse tõlkida prantsuse, saksa, vene või hispaania keelde. Saksa keeles kasutatakse selle asemel mõistet *Lieferungen und sonstigen Leistungen*. Vt selle kohta lähemalt ka Tax Law Design and Drafting, lk 168.

⁴⁶ Eesti maksuõiguses on EL aktide tõlkimine olnud pikaajaline probleem. Vt selle kohta Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011 Lasse Lehise kommentaaridega. 3 köide. Kommentaarid. Tartu: Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2011, lk 257. L. Lehis. Kaunid kunstid ja taimede tervise kaitse ehk kuidas õigusakte rööbiti rakendada. – MaksuMaksja, 2005, nr 5, lk 40-42.

I. PEAMISED KURITARVITUSTE VIISID

I.1. Üldist

Käibemaksupettused on väga erinevad ning neid on väga keeruline eraldi liigitada või kuidagi süstematiseerida. Küll aga võib välja tuua peamised pettuseliigid, mille tähendusest annab märku kas või see, et just nende probleemidega tegeleb nii Euroopa Komisjon kui ka õiguskirjandus ning kohtupraktika. Alljärgnev ei ole kindlasti ammendav loetelu käibemaksupettustest või sarnastest olukordadest, mis võimaldavad kuritarvitusi, kuid see peaks hõlmama olulisemaid probleeme, mis on tekkinud käesoleval ajal käibemaksustamisel.

I.2. Müügi käibe varjamine

Lihtsamaks pettuse liigiks on müügi käibe varjamine, mis eelkõige esineb valdkondades, kus on võimalik teenuseid osutada või kaupu müüa sularaha eest. Selles grupis domineerivad lõpptarbijatele kaupa ja teenuseid müüvad isikud. Sellise pettuseliigi tõkestamiseks on võimalik kehtestada meetmeid, kuid arvestades, et suurema osa käibemaksust tasub riigile väike hulk suuremaid ettevõtjaid⁴⁷, siis üldjoontes selliste probleemidega tegelemine ei ole atraktiivne ning riigid aktsepteerivad teatud piirini maksude laekumata jäämist.

Meetmed selliste pettuste tõkestamiseks on tehnilist laadi. Liikmesriikide praktikast võib välja tuua nõude kasutada jaemüügis kassaaparaati⁴⁸, mis peaks tagama kohustuste täitmise üle kontrolli⁴⁹. Sellega seoses tuleb aga silmas

⁴⁷ Näiteks on Euroopa Komisjon selgitanud, et kõikides liikmesriikides on üldlevinud, et alla 10% kõikidest maksukohustuslastest maksavad 80% käibemaksust. See tähendab, et liikmesriikide maksuametid peavad võtma vähe kontrollimeetmeid, et kindlustada suurem osa oma käibemaksutulust. Komisjoni 18.06.2006. a teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006)404, lk 3–4. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52006DC0404:ET:HTML> (24.10.2011. a).

⁴⁸ Eestis on kassaaparaadi kasutamise kohustus kehtestatud hetkel alkoholimüügil. Vastavalt alkoholiseaduse (RT I, 29.12.2011, 193) § 44 alkohoolse joogi jaemüük kaupluses ja toitlustusettevõttes on lubatud, kui tegevuskohas asub kassaaparaat, mille kaudu tuleb fikseerida kõik alkohoolse joogi jaemüügil sooritatavad tehingud. Käibemaksuarvestuseks ei ole seaduses ette nähtud nõuet kasutada kassaaparaati.

⁴⁹ Poolas näiteks on kehtestatud nõue, et tarbijale müügil peab müüja kasutama kassaaparaati. Seni kuni isik ei alusta käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta kassaaparaadi abil arvestuse pidamist, ei ole tal õigust tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata sisendkäibemaksu, mis vastab 30%-le soetatud kauba või saadud teenuse maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksust. Euroopa Kohus asus seisukohale, et käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus see, kui liikmesriik vähendab ajutiselt mahaarvamisele kuuluvat sisendkäibemaksu summat selliste maksukohustuslaste puhul, kes ei ole teinud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise kohta nõuetekohaseid arvestuskandeid, tingimusel, et selle karistuse määramisel järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet (EKO 29.07.2010. a,

pidada, et müügikäibe varjamine võib tänapäeval iseenesest toimuda tehnoloogiliste vahenditega äärmiselt rafineeritult ning seetõttu saab probleem teise mõõtme. Sellele on viidanud juba ka näiteks Saksamaa Kontrollikoda (*Bundesrechnungshof*) oma iga-aastases aruandes 2003. a, kus on selgitatud, et tänapäevaste kassasüsteemidega on võimalik tekitada riigile miljardite suuruses kahju⁵⁰.

Näiteks on võimalik jaemüügi puhul kassa- ja raamatupidamisprogramme rakendada selliselt, et soovi korral kajastub maksuarvestuses ainult teatud osa käibest ning kindlasti kajastuvad elektroonilised maksed, mida on võimalik kontrollida. Sularahatehinguid aga oleks võimalik kustutada või seadmeid selliselt manipuleerida, et kõiki sularahatehinguid maksuarvestuses ei kajastuks. Selliseid programme nimetatakse inglise keeles „zappers”. Efektiivne *zapper*-programm mitte ainult ei kustuta müügiaruanded, see parandab arvete olevad arvud ja arvutab kõik arved ümber ja koostab korrektsed aruanded maksuarvestuse tarbeks. Mõningatel juhtudel (eriti kui *zapper*-programm on ühendatud nn POS-süsteemiga⁵¹) ei piirduta kassasüsteemiga, vaid programm suudab muuta kogu ahelat ja korrigeerib laoarvestust ja töötajate tööaega nii, et kõik andmed vastavad sularaharegistris toimunud korrigeerimistele (millega ametlikust arvestusest on kustutatud tehingud)⁵². Kui tavapärane müügikäibe varjamine võib puudutada väikeettevõtjaid, siis tarkvaraga saavad manipuleerida teatud valdkonna ettevõtjad nagu toitlustusasutused, kauplused, aga ka majutusettevõtjad, kellele tasutakse tihti sularahas. Kui esmapilgul võiks väita, et sellise pettuse liigi osatähtsus jääb väikseks, siis sõltub see tegelikult sellest, kui palju konkreetset riigis kasutatakse sularahamakseid. Kuna teatud valdkondades on senimaani sularahatehingud levinud, siis on ka eelviidatud käibemaksu rohelises raamatus viidatud sellele, et Fiscalis programmi raames on muu hulgas loodud projektirühmad, kes uurivad kassaaparaatide kuritegelikku kasutamist⁵³.

Eelviidatud programmidega tegelemine on paljuski tehniline küsimus ning seda on võimalik lahendada tiheda järelevalvega või selliselt, et riik hakkab standardiseerima ja sertifitseerima tarkvarasüsteeme, mida kasutatakse kassasüsteemides. Sellistele arengutele viitab oma artiklis ka R. T. Ainsworth, tuues näiteks Rootsi, Saksamaa, aga ka Kanada Quebeci provintsi ja Belgia⁵⁴. Rootsis on näiteks alates 01.01.2010. a nõutav, et kõik kassaaparaadid oleksid sertifit-

C-188/09, *Naczelny Sąd Administracyjny*). Euroopa kohus käsitles sellist meedet halduskaristusena ning leidis, et liikmesriik võib sellise karistuse ka kehtestada.

⁵⁰ Bundesrechnungshof. *Bemerkungen 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes*, lk 31–32. Arvutivõrgus:

<http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/bemerkungen-2003.pdf> (16.07.2011. a).

⁵¹ Eristatakse kahte tüüpi süsteeme. Esiteks kassaaparaadid (inglise keeles *electronic cash registers* ehk lühendina ECR) ja müügisüsteemid-makseterminalid (inglise keeles *point-of-sale* ehk lühendina POS).

⁵² R. T. Ainsworth. *Zappers – Retail VAT Fraud*. Boston Boston University School of Law Working Paper 10–04, lk 2. Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/Ainsworth-Zap-Retail-VAT-Fraud.html> (15.07.2011. a).

⁵³ Roheline raamat, lk 7.

⁵⁴ R. T. Ainsworth. *Zappers – Retail VAT Fraud*, lk 11-13.

seeritud ja et neil oleks vastav kontrollseade⁵⁵. Saksamaal on loodud INSIKA⁵⁶ projekt, mis tehnoloogiliselt tugineb kiipkaardile ja ajatemplile, millega fikseeritakse kassaandmed, ning selliselt soovitakse rakendada süsteem, mis välistab hilisema andmete muutmise. Seni on INSIKA puhul tegemist siiski projektiga ning seda ei ole kehtestatud õigusaktiga.

Käibe varjamisel on probleeme ka ettevõtjatega, mis pakuvad kaupa internetiplatvormide nagu eBAY vahendusel ning võivad seal aastas saavutada märkimisväärseid käibeid ja kasumeid, kuid tänu interneti anonüümsusele pole nad erinevalt tavalisest poepidajast maksuhaldurile kättesaadavad⁵⁷. Arvestades globaliseerumist, ei saa sellist probleemi alahinnata ning pigem see muutub tulevikus aina tõsisemaks. Samasugused probleemid on elektrooniliselt osutatavate teenustega, mis seisneb programmide allalaadimises, nende uuendamises, aga ka serverite üürimises, arvutite kaughoolduses, andmebaaside kasutamises. Kõiki neid teenuseid iseloomustab see, et nendne teenuste osutamiseks ei ole vaja teenuse osutajal siduda ennast ühegi riigiga, kus teenust osutatakse. See annab võimaluse teenuse osutajal valida endale sobiv jurisdiktsioon ning selliselt tegelikult saab isik ise otsustada selle üle, kas ja kuivõrd üldse makse maksta.

Konkreetsena võib tuua just Euroopa Liidus teenust osutava isiku, mis pole aga ennast Euroopa Liidus registreerinud maksukohustuslasena. Käibemaksudirektiivis on kehtestatud eraldi regulatsioon, mis peaks selliste isikute tegevust reguleerima (art 357–369) ja nende tegevust lihtsustama ning seeläbi motiveerima enda registreerimist mõnes Euroopa Liidu liikmesriigis⁵⁸. Tegemist on erikorraga, mille kohaselt ettevõtja, kes tegutseb väljaspool Euroopa Liitu, ei pea ennast registreerima mitte igas liikmesriigis maksukohustuslaseks, vaid teeb seda ühes riigis (art 358 p 3 kohaselt registreerimisliikmesriik), kus ta peab kvartaalselt esitama käibedeklaratsiooni (art 364), milles näitab eraldi igas liikmesriigis tekkinud käibe vastavate maksumääradega (art 365). Sisuliselt on see regulatsioon vabatahtlik, sest liikmesriikidel ei ole võimalik kolmanda riigi

⁵⁵ Rootsis tegeleb sellega standardiasutus Swedac (lühend rootsikeelsest nimetusest *Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll*, ingl *Swedish Board for Accreditation and Conformity Assessment*). Kassasüsteemidega seoses on antud Swedacile õigus akrediteerida isikuid, kellel on õigus sertifitseerida kontrollseadmeid. Arvutivõrgus: <http://www.swedac.se/en/Working-areas/Certification/Cash-registers/> (16.07.2011. a).

⁵⁶ Tegemist on lühendiga sõnadest *Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme*. Hetkel on see uurimisprojekt, mida toetab Saksamaal Majandus- ja tehnoloogia-ministeerium (*Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie der Bundesrepublik Deutschland*). Projekti koduleht arvutivõrgus: <http://www.insika.de/index.php/de> (16.07.2011. a).

⁵⁷ I. Oellerich. *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts. Legislative Verantwortung für Vollzugsdefizite, Rechtsfolgen und Rechtsschutz*. Baden-Baden: Nomos, 2008, lk 28.

⁵⁸ Märkmisväärne on seejuures, et vastav erikord on direktiivis kehtestatud tähtajalisena. Kui algselt nägi käibemaksudirektiivi art 357 ette, et vastava peatüki sätteid kohaldatakse kuni 31.12.2006. a, siis hiljem on seda aega pikendatud (Nõukogu 12.02.2008. a direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga) ning käesoleval ajal on vastava regulatsiooni kehtivust pikendatud 31.12.2014. a.

isikuid kontrollida. Vähemalt eeldab see väga head rahvusvahelist koostööd, kuid isegi see ei pruugi aidata, sest maksuhalduri jaoks on juba probleem üldse tuvastada, et selline teenusepakkuja eksisteerib, mis internetis teenuseid osutab. Kuid isegi kui maksuhaldur tuvastab sellise ettevõtja, siis ei aita teda menetluslikud vahendid kaugemale⁵⁹. Viidatud rahvusvaheline koostöö ühenduseväliste riikidega on puudulik ja samal ajal saab elektrooniliste teenuste osutamisel puhul väga lihtsalt viia enda tegevuse sobivasse riiki. Käibemaksu valdkonnas ei ole sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepinguid⁶⁰, mis muu hulgas võiks luua aluse infovahetuseks erinevate riikide vahel.

Eeltoodust tuleneb aga üheselt, et teatud juhtudel võib elektrooniliste teenuste maksustamine olla vabatahtlik ning see võib viia isikute ebavõrdse kohtlemiseni. Probleemile lahenduse leidmine on aga keeruline, sest eratarbijatele kohustuste panemine seoses käibemaksuga on enam kui küsitav ning muudaks maksu administreerimise keeruliseks. Ka tehniliste lahenduste leidmine eeldaks mastaapset interneti kontrollimist, mis seni pole üldjuhul õnnestunud. Erandi moodustab Saksamaal rakendatud süsteem Xpider, mis kogub automaatselt internetist infot ja püüab tuvastada ettevõtlusega tegelevaid isikuid ning vastava info saamisel edastakse see nii maksuhaldurile. Kui kaupleja tegeleb toiduainete müügiga, siis edastatakse info ka vastavale järelevalveasutusele⁶¹. Selle platvormi puhul märgitakse, et maksuhaldur soovib sellega kontrollida platvormi nagu eBAY⁶². Süsteemi tulemuslikkuse kohta paraku andmed puuduvad.

I.3. Maksukohustuslasena registreerimata jätmine

Nagu juba eelnevalt viidatud elektrooniliselt osutatavate teenusega, siis sarnaselt müügikäibe varjamisele võivad isikud tervikuna hoiduda kõrvale käibemaksukohustuslase staatusest. Kui eelnevalt oli juttu müügikäibe varjamisest, siis registreerimata jätmisel väldib isik maksukohustust täielikult. Osaliselt võib see seonduda sularaha käivete kontrollitavusega, teisest küljest on selge, et puhtpragmaatiliselt polegi võimalik ega soovitatav hõlmata käibemaksukohustuslase staatusega kõiki ettevõtjaid, sest ühest küljest muudab see keeruliseks ja mahukaks järelevalve ning teiseks pärsib see väikeettevõtlust, sest käibemaksu administreerimine võib olla üle jõu käiv ülesanne väikeettevõtjatele. Sisuliselt ei erine maksukohustuslasena registreerimata jätmine oma olemuselt müügikäibe varjamisest. Samas seonduvad sellega mõned probleemid, mis väärivad eraldi käsitlemist. Selleks, et tagada käibemaksusüsteemi funktsioneerimine ja piirata

⁵⁹ I. Oellerich, lk 67.

⁶⁰ Käibemaksu osas pole ka ühtegi konventsiooni või rahvusvahelist lepingut, mis reguleeriks maksutulude jaotamist riikide vahel ja topeltmaksustamise vältimist. Seega on jäänud topeltmaksustamise vältimine riikide endi õlule.

⁶¹ Vt selle kohta lähemalt: Xpider. Bundeszentralamt für Steuern. Arvutivõrgus: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/USt_Betrugsbehaempfung/Internet_Ermittlung/Internet_Ermittlung_node.html (viimati vaadatud 04.10.2011. a).

⁶² I. Oellerich, lk 171.

maksukohustuslaselte hulka, kehtestatakse enamasti piisavalt kõrge käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuslik piirmäär, millest alates tekiavad isikul kõik maksukohustuslase õigused ja kohustused. See piirmäär peaks arvestama konkreetse riigi olukorda ja maksuhalduri võimalusi ning olema sedavõrd kõrge, et välistaks väikekauplejad, kelle administreerimine oleks kulukas, kuid maksutulu nendelt laekuks vähe. Samal ajal tuleb tähele panna, et mida suurem hulk ettevõtjaid ja selle kaudu lõpptarbimist on välistatud käibemaksu rakendusala, seda suurem on teleoloogiline lünk. K. Tipke on märkinud, et käibemaksuseaduses on teleoloogiline lünk, sest lõpptarbija maksustamine sõltub sellest, kas soorituse teeb käibemaksukohustuslane või mitte⁶³.

Euroopa Kohtu praktikas on selgelt viidatud põhimõttele, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kasutusele kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine, ja seetõttu on liikmesriigid kohustatud kontrollima maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja tasumisele kuuluva maksu⁶⁴. Sellest võiks järeldada, et maksude kogumine peaks toimuma maksimaalses määras ühtselt kõikides liikmesriikides⁶⁵, kuid tegelikult on tehtud mitmeid erandeid, mis annavad liikmesriikidele võimaluse oluliselt välistada maksukohustuslaste ringist osa ettevõtjaid. Euroopa Liidus on käesoleval ajal erandina mitmete riikide suhtes sätestatud tavapärasest oluliselt kõrgemad registreerimise piirmäärad⁶⁶. Kõigepealt on direktiivis diferentseeritud liikmesriigid sõltuvalt ühinemise ajast (käibemaksudirektiivi artiklid 284–286 eristab enne kuenda direktiivi jõustumist 17.05.1977. a üheksat liikmesriiki, mille suhtes kehtib erikord nii, et nendel riikidel on võimalik oma piirmäärad säilitada ning mõnedel juhtudel võivad nad neid piirmäärasid ka suurendada). Ülejäänud 18 riigi suhtes kehtestab käibemaksudirektiivi art 287 igalühel erineva piirmäära. Lisaks sellele on aga mitmete liikmesriikide suhtes tehtud erandid art 287 regulatsioonist artikkel 395 alusel.

Ühe erandnäitena võib tuua Leedu, mille väikeettevõtjate suhtes on erandina artiklist 287 sätestatud 29 000 eurose piirmäära asemel 45 000 eurone registreerimise piirmäär (silmas on peetud aastakäivet), mida on põhjendatud asjaoluga, et see on lihtsustamise meede, kuna see võib kõige väiksemate ettevõtjate

⁶³ K. Tipke, lk 1023.

⁶⁴ EKo 17.07.2008, C-132/06, Komisjon vs. Itaalia, p 37.

⁶⁵ Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et ka poliitiline olukord ei saa põhjendada käibemaksudirektiivi mitteharmoniseerimist (EKo 8.03.2001, C-276/98, Komisjon vs. Portugali Vabariik). Selles asjas kohaldas Portugal lubamatult alandatud maksumäära, millega seoses Portugali valitsus selgitas Euroopa Kohtule (otsuse p 13), et kõrgema maksumäära kohaldamine on muudatuse sotsiaalse ja majandusliku tähenduse ning parlamendis puuduva stabiilse koalitsiooni tõttu keeruline. Euroopa Komisjon ega Euroopa Kohus seda argumenti arvesse ei võtnud.

⁶⁶ Kuigi direktiivis käsitatakse seda maksuvabastusena, siis käesolevas töös nimetan seda käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmääraks, mis annab selgemalt edasi regulatsiooni mõtte ning on lihtsamini mõistetav liikmesriikide maksuseaduste kontekstis.

käibemaksukohustusi oluliselt vähendada⁶⁷. Sarnane erand kehtib ka Läti Vabariigi suhtes, kuid artiklis 289 sätestatud 17 200 eurost on erandina sätestatud vastav aastane piirmäär 50 000 eurot⁶⁸. Poola suhtes on erandi piiiriks 30 000 eurot⁶⁹ kui muidu on artiklis 287 sätestatud piirmäär Poola puhul 10 000 eurot. Samuti on erandina antud Itaaliale õigus kehtestada kõrgem registreerimise piirmäär, mis on samuti 30 000 eurot⁷⁰. Kuna Itaalia on üks üheksast vanast liikmesriigist (eelviidatud riikide suhtes kohaldub artikkel 287, mis kohaldub pärast 1. jaanuari 1978), siis artikkel 285 kohaselt on üldreegli kohaselt registreerimise piirmääraks 5000 eurot. Eeltoodud segast ja keerulist olukorda⁷¹ on korduvalt püütud muuta, kuid seni edutult⁷².

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäär peaks suurema osa tänavakauplejaid ja muid sarnaseid isikuid, kelle puhul on nn musta müügi osakaal suur, niikuinii välistama käibemaksuseaduse rakendusala. Teatud valdkondades on võimalik proovida tehniliste vahenditega lahendada probleemi (kehtestades näiteks taksojuhtidele erinõuded arvestuses ja sidudes selle elekt-

⁶⁷ Nõukogu rakendusotsus, 30.05.2011. a, mille kohaselt lubatakse Leedu Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. 2011/335/EL. – ELT L 150, 09.06.2011, lk 6–7.

⁶⁸ Nõukogu rakendusotsus, 27.09.2010. a, mille kohaselt lubatakse Läti Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. 2010/584/EL. – ELT L 256, 30.09.2010, lk 29.

⁶⁹ Nõukogu otsus, 20.10.2009, mille kohaselt lubatakse Poola Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. 2009/790/EÜ. – ELT L 283, 30.10.2009, lk 53–54. Sama Poola erandi suhtes tehtud ettepanekus on sõnaselgelt toodud välja see, kuivõrd vähe see erand mõjutaks käibemaksulaekumist – 0,4% 2010. a aastaks planeeritud käibemaksutuludest – ning selgitatud, et eelkõige võimaldaks see lihtsustada haldusmenetlusi väikeste ettevõtjate puhul ning seeläbi vähendada suurema hulga väikeste ettevõtjate halduskoormust ja aidata kaasa nende arengule. Lisaks märgitakse, et riigi kulud seoses käibemaksu kogumisega sellistelt maksukohustuslastelt on võrreldes laekuvate maksutuludega liiga suured. Vt: Ettepanek: Nõukogu otsus, mille kohaselt lubatakse Poola Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. KOM/2009/0435 lõplik.

Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009PC0435:ET:HTML> (viimati vaadatud 24.06.2011. a).

⁷⁰ Nõukogu rakendusotsus, 15.10.2010. a, mille kohaselt lubatakse Itaalia Vabariigil kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 285. 2010/688/EL – ELT L 294, 12.11.2010, lk 12–13.

⁷¹ Tervikliku ülevaate nii Euroopa Liidu liikmesriikide kohta kui ka teiste Euroopa riikide kohta võib leida: F. Annacondia, W. van der Corput. VAT Registration Thresholds in Europe. Internatioanl VAT Monitor. November/December 2010, lk 428–430.

⁷² Näiteks on soovitud kehtestada seniste eranditõrke regulatsiooni asemel ühtne 100 000 eurone piirmäär ning liikmesriigid oleksid saanud selle piirmäära ulatuses kohaldada erinevaid künniseid, näiteks selleks, et eristada kaubarneid ja teenusetarneid tegevaid maksukohustuslasi. See ettepanek ei leidnud siiski toetust ega realiseerunud. Vt Ettepanek Nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksukohustuse lihtsustamiseks. KOM/2004/728 lõplik. Kättesaadav: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004PC0728\(01\):ET:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004PC0728(01):ET:HTML) (23.10.2011. a).

rooniliste süsteemidega, millega muudetakse deklareerimata jätmise keeruliseks) ning selliste pingutuste ebaõnnestumisel otsustada kõrgema loa-, litsentsi- või muu sarnase maksu kasuks.

Siinkohal võib ühe huvitava näitena tuua Šveitsi regulatsiooni, mille kohaselt maksukohustuslased, kelle käive aastas on maksimaalselt 5 020 000 Šveitsi franki ning maksukohustus kuni 109 000 Šveitsi franki, võivad valida (nn optioon) saldomeetodi (sks k *Saldoersatzmethode*)⁷³. Isikud, kes otsustaksid saldomeetodi kasuks, loobuksid sisendkäibemaksu mahaarvamisest ning maksaksid maksuhaldurile maksu madalama määraga, niinimetatud saldomääras (sks k *Saldosteuerersatz*). Vastavad määrad kehtestatakse maksuhalduri poolt arvestades valdkonda ja valdkonna esindajate ettepanekuid. Saldomeetodi rakendamisel peab isik seda rakendama vähemalt ühe aasta⁷⁴.

Ka lihtsustatud kordade kehtestamisel peab siiski olema ettevaatlik, sest selliste „peamaksudele” sarnanevate maksude puhul ei arvestata isikute maksevõimet – sõltumata sissetulekust ja maksevõimelisusest peavad kõik sarnaselt maksu tasuma. Seega võib maks muutuda konfiskaatorlikuks, sest isikul võib puududa sissetulek, kuid tal on sellest hoolimata maksukohustus⁷⁵. Eeltoodud erikordadele kehtestamisel peab aga silmas pidama, et nendega tegelemisel on tulemus riigi jaoks suhteliselt ebaoluline. Suurema osa käibemaksu laekumistest annavad enamasti suuremad ettevõtjad ning seetõttu puudub ka tihtipeale soov keskenduda liigselt väiksematele ettevõtjatele. Nagu eelpool juba viidatud, siis alla 10% kõikidest maksukohustuslastest maksavad 80% käibemaksust. Järelikult võiks tõsta käibemaksukohustuslasena registreerimise piiri kogu Euroopas ning seeläbi piirata maksukohustuslaste ringi ja maksutulud sellest oluliselt ei sõltuks, kuid maksukohustuslaste ringi vähenemine võimaldaks kehtestada täiendavaid kontrollinõudeid käibemaksukohustuslastele. Selline lahenduse edukal rakendamisel ei muutuks maksuhalduri jaoks administreerimiskoormus ning suuremad ettevõtjad suudaksid toime tulla täiendavate kontrollinõuetega.

⁷³ Vastav regulatsioon on sätestatud Šveitsi käibemaksuseaduse §-s 37. Vt Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG). Arvutivõrgus: <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/641.20.de.pdf> (viimati vaadatud 02.10.2011. a).

⁷⁴ Märkimisväärne on see, et regulatsiooni on oluliselt muudetud. Kuni 31.12.2009. a kehtinud regulatsiooni kohaselt said vastavat meetodit rakendada maksukohustuslased, kelle käibesumma koos käibemaksuga ei ületa 3 miljonit Šveitsi franki ning seejuures on isiku maksukohustus kuni 60 000 Šveitsi franki. Saldomeetodi rakendamisel pidi isik seda rakendama 5 aastat. Vrdl P. Mäusli-Allenspach, M. Oertli. Das schweizerische Steuerrecht. Ein Grundriss mit Beispielen. 4. Unveränderte Auflage 2006, lk 422–423.

⁷⁵ Saksa kirjanduses nimetatakse konfiskaatorlikku maksu *Erdrosselungssteuer* 'iks. K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 17. völlig überarbeitete Auflage, Köln, 2002, lk 118.

I.4. Piiriülese käibega seotud pettused

Seoses Euroopa Liiduga võib välja tuua ka 0% maksumäära⁷⁶ kuritarvitamise, kus võõrandatakse kaup selliselt, et sihtkohariigis (s.o teises liikmesriigis) jääb kaup maksustamata. Selleks peab õigusvastaselt käituv ostja müüja eksitusse viima, et müüja rakendaks 0% maksumäära. Kui tollipiiride puhul peavad riigid tihti tegelema salakaubaveoga, siis peale tollipiiride kadumist Euroopa Liidus on selline pettuse liik asendanud salakaubaveo⁷⁷. Tihtipeale viidatakse sellele, et sellise olukorra on põhjustanud liikmesriikide vahel piiride kadumine ja tollikontrolli puudumine, mistõttu kaubad liiguvad kontrollimatult⁷⁸. Selliste väitega täielikult nõustuda ei saa, sest piiride kadumine on lihtsustanud oluliselt kaupade liikumist, kuid samal ajal kaasneb sellega aruandlus ning kõiki tehinguid on võimalik kahepoolset kontrollida. Pigem on tegemist järelevalve probleemiga ning seda on võimalik lahendada aruandlusprotsessi kaasajastades – näiteks kehtestades reaajas kaupade jälgimise ja deklareerimise süsteeme⁷⁹. Loomulikult ei ole need vahendid võrreldavad riigipiiridel toimuva tollikontrolliga, kuid tõhusal toimimisel ei tohiks tekkida tõsiseid probleeme. Seetõttu on nii nullmäära kuritarvituste kui ka teiste piiriüleste probleemide puhul oluline üle vaadata administratiivsed vahendid ja infovahetus, mis peaksid asendama piisavalt piirikontrolli, mille kaudu varasemalt liikmesriigid omasid tehingutest ja kaupade liikumisest ülevaadet⁸⁰. Seejuures tuleb silmas pidada, et karusell-

⁷⁶ Eesti seaduses peetakse mõiste "maksuvaba käive" all silmas kaupade ja teenuste käivet, millele ei pea lisama käibemaksu ja millest ei saa ka sisendkäibemaksu maha arvata. Mujal riikides eristatakse tihtipeale maksuvaba käivet, mis annab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja maksuvaba käivet, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Käibemaksudirektiiv eristab maksuvabastusi, mis annavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse (KMS-is 0% määraga käive), ja maksuvabastusi, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (maksuvaba käive).

⁷⁷ Täielikult salakaubavedu välistatud siiski ei ole. Aktsiisimäärad, aga ka aktsiisivabastused on senimaani riikides sedavõrd erinevad, et aktsiisikaupade toimetamine ühest liikmest riigist teise võib anda olulise maksueelise.

⁷⁸ Nt W. Haslehner asub seisukohale, et Euroopa siseturg avab oma harmoniseeritud reeglitega ja puuduva tollikontrolliga ja samal ajal liikmesriikide õigusega autonoomselt kehtestada menetluslikke reegleid kuritarvitustele ukse. Vt M. Achatz, M. Tumpel (Hrsg.). *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht*. Wien, 2008, lk 73.

⁷⁹ Euroopa Komisjon pidi kuus aastat peale liikmesriikide vahel piirikontrolli kadumist nentima, et kuus aastat on petturitele olnud piisav, et hakata kasutama enda huvides üleminekuregulatsiooni, kuid liikmesriigid pole olnud võimelised samal ajal pettuseid tõkestama. KOM (2000)28, lk 5. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0028:FIN:DE:PDF> (26.05.2011. a).

⁸⁰ Põhimõtteliselt võiks arutleda just käesoleval ajal, kui Euroopa Liidus on Schengeni viisakokkuleppega seondult tekkinud diskussioon isikute liikumise kontrollimiseks, selle üle, kumb on liikmesriikidele kulukam – piirikontroll või praegune süsteem. Ettevõtjate jaoks on piirikontrolli kadumine toonud kindlalt kaasa kulude vähenemise, sest kaupade deklareerimise ja piiriületustega seotud kulusid (alates ajalulust) enam tegema ei pea. Võib ainult oletada, kuid kõikide eelduste kohaselt ei ole totaalne piirikontroll odav lõbu ning ühendusesisese kaupade liikumise deklareerimine ja kontrollimine on odavam. Isegi kui olemasoleval süsteemil on puuduseid, siis on võimalik olukorda parandada infotehnoloogia

pettuste ja ka muude pettuste toimepanemisel on tihtipeale kasutatud just ühendusesisest käivet tehingute ahelas, et ära kasutada aeglast informatsiooni liikumist liikmesriikide vahel ning muuta tehinguahela kontrollimine seeläbi keerulisemaks. Seetõttu omab ühendusesisese käibe parem kontrollimine ja järelevalve suuremat tähendust ja sellesse tuleb tõsisemalt suhtuda. Alates 1994. a. kehtiv ja algselt ajutise korrana mõeldud ühendusesisese käibe maksustamise pöördmaksustamine on tänaseks kehtinud 17 aastat ning pole näha, et lähiajal see muutuks⁸¹. Käesolevaks ajaks on Euroopa Komisjon tunnistanud seda, et ajutine kord ei muutu ja kehtima jääbki sihtkohamaa põhimõte⁸². Ei saa eitada, et see kord on lihtsustanud oluliselt liikmesriikide vahelist kaubandust. Ka Euroopa Kohtu 27.09.2007. a. otsuses kohtuasjas C-409/04 on märgitud, et kuigi ühendusesisest kaubandust reguleeriv kord on tõepoolest muutunud avatumaks maksudest kõrvalehoidumisele, siis vastab tõele ka see, et liikmesriikide kehtestatud nõuded tõendamisele peavad arvestama EÜ asutamislepingus sätestatud põhivabadustega, milleks on näiteks kaupade vaba liikumine.

Kui eeltoodud jutt puudutas peasjalikult kaupade ühendusesisest käivet, siis täiesti eraldi kategooria moodustavad teenused. Teenuste puhul on füüsiliselt alati keeruline kontrollida teenuse osutamise aega ja kohta. Seetõttu on enesestmõistetav, et teatud juhtudel on teenuste puhul ette nähtud täiendavad kontrollinõuded. Kui ühendusesiselt peab kontrollima teenuse saaja registreeringut, siis teenuse osutamisel ühendusevälise riigi isikule selline võimalus puudub. Seega näeb direktiiv ette alternatiivsed kontrollinõuded. Käibemaksudirektiivi artikli 59 sõnastuses on järgmine konstruktsioon: „mittemaksukohustuslane, kelle asukoht või alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on väljaspool ühendust”⁸³. Käibemaksudirektiivi rakendusmääruse 282/2011⁸⁴ artikli 18 lõikes 3 on selgitatud, et väljaspool ühendust asuva kliendi staatust ettevõtjana

abil – deklareerimise lihtsustamine maksukohustuslaste jaoks selliselt, et nad ei pea tegema olulisi kulutusi perioodiliselt, ja parem andmevahetus liikmesriikide maksuhaldurite vahel.

⁸¹ Nii selle kui mitmete teiste muudatuste keerulise kehtestamise tingib Euroopa Liidus ühehäälsuse nõue. Käesolevaoleval ajal tuleneb ühehäälsuse nõue Euroopa Liidu lepingu (ELT C 115, 9.5.2008, lk 47) artikkel 115 (endine art 94), mis sätestab: „Ilma et see piiraks artikli 104 kohaldamist, annab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ning pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendi ning majandus- ja sotsiaalkomiteega ühehäälselt direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad siseturu rajamist või toimimist”.

⁸² Euroopa Komisjon on tunnistanud, et viimase aja arutelud liikmesriikidega on kinnitanud, et see põhimõte jääb poliitiliselt saavutamatuks. Seda ümmikseisu on tunnistanud isegi Euroopa Parlament, kes on kuni viimase ajani tuliselt kaitsnud lähtekohariigi põhimõtet, ja kutsunud üles liikuma sihtkohariigi põhimõtte poole. Vt Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonoomsemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2011)851 lõplik, lk 5.

⁸³ Inglise keeles on määratlus järgmine: *non-taxable person who is established or has his permanent address or usually resides outside the Community*.

⁸⁴ Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, 15.03.2011. a, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (uuesti sõnastamine). – ELT L 77/1, 23.3.2011, lk 1–22.

võib kinnitada näiteks tõend selle kohta, et sellele isikule on tagastatud või tagastatakse Euroopa Liidu liikmesriikides käibemaksu direktiivi 86/560/EMÜ alusel, selle puudumisel aga sobib ka näiteks koduriigi käibemaksukohustuslaste registri, äriregistri või muu sarnase registri number, mille õigsust tuleb kontrollida vastavalt äris tavapärastele turvameetmetele, mida kasutatakse isiku tuvastamisel või maksete kontrollimisel⁸⁵.

Euroopa Liiduga seoses ei saa tõsiseks õiguslikuks riskiks pidada topeltmaksustamist või maksustamata jätmist. Topeltmaksustamine või maksustamata jätmine on võimalikud ainult nende juhtudel, kui üks liikmesriik on enda õiguse ebapiisavalt harmoneerinud direktiiviga või on siseriiklik õigus lausa vastuolus direktiiviga⁸⁶. Tagajärjed võivad muidugi olla tõsised ning selliseid näiteid on hulgaliselt. Piisab tegelikult isegi sellest, kui liikmesriikide praktika mingite sätete rakendamisel erineb. Ühele sellisele probleemile on viidanud Euroopa Komisjon oma 01.12.2008. a teatises⁸⁷. Nimelt säilitavad mõned liikmesriigid käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivana isegi juhul, kui asjaomane maksukohustuslane on olnud seotud käibemaksupettusega ja ära kadunud. Kui erinevad vaid haldusmenetluse reeglid (näiteks maksuhalduri otsuste vaidlustamise kord, vaidlustamise tähtajad ja muud reeglid), siis ei ole see nii tõsine probleem. Aga olukord, kus õigusaktid või halduspraktika erinevad selle osas, kuidas isikuid koheldakse maksukohustuslasena registreerimisel ja kustutamisel, on äärmiselt problemaatiline. Ühendusesisese käibe korral on äärmiselt oluline märkida arvele ostja teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number. Vastav nõue arvel kajastada kauba saaja registreerimise number tuleneb käibemaksudirektiivi art 226 p-st 4. See tuleneb sellest, et ühendusesisese käibe koosseis tekib ainult siis, kui kauba saaja on käibemaksukohustuslane (art 138 lg 1), st et ostjal on kehtiv registreerimise number (käibemaksukohustuslase registreerimisega kaasneva individuaalse koodi väljastamise näeb ette direktiivi art 214).

⁸⁵ Eestis vastab sellele KMS § 35 lg 2 regulatsioon, mille kohaselt on seatud ühendusevälise riigi maksukohustuslasele käibemaksu tagastamiseks järgmised tingimused:

- 1) ta on kohustatud oma asukohariigis maksuma käibemaksu ettevõtjana;
- 2) tagastatava käibemaksu summa kalendriaastas on vähemalt 320 eurot;
- 3) Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaks käesoleva seaduse kohaselt oma arvestatud käibemaksust maha arvata;
- 4) ühendusevälise riigi maksukohustuslase asukohariigis on Eesti residendil käibemaksu tagasisaamise õigus.

⁸⁶ F. Haase. Internationales und Europäisches Steuerrecht. Heidelberg: C. F. Müller, 2007, lk 307.

⁸⁷ Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele, mis käsitleb koordineeritud strateegiat, mille eesmärk on tõhustada käibemaksupettuste vastast võitlust Euroopa Liidus. KOM(2008)807 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ET:PDF> (12.05.2011. a).

Eelkõige saab müüja numbril ostjalt endalt, kuid müüja saab numbrit kontrollida ning tänapäeval toimub see eelkõige elektroonselt, nn VIES⁸⁸ süsteemi veebilehelt. Maksuhaldur ega internetis kasutatav VIES süsteem ei väljasta registreerimise numbrile vastavat maksukohustuslase nime, vaid annab üksnes kinnituse, kas number on kehtiv ja kas esitatud nimi vastab esitatud numbrile. See on selgelt ebapiisav, sest konkreetse tehingupartneri kohta see midagi ei ütle, mistõttu selline kontroll on oma olemuselt formaalne. Kui hiljem selgub, et tegelikult esitas tehingupartner kellegi teise numbril, aga müüja on seda kontrollinud olemasoleva süsteemi alusel, siis on raske ka müüjale midagi ette heita. Ei saa nõuda, et müüja peaks hakkama tuvastama teise liikmesriigi registreeritud alusel seda, kellega ta tehingu teeb⁸⁹.

Müüjal peab olema siinkohal võimalus usaldada andmeid, mis talle on kättesaadavad elektroonsel süsteemi kaudu. Seda seisukohta on tunnustanud ka Euroopa Komisjon eelviidatud teatises, kus on märgitud: „Ettevõtjatel ja maksuasutustel peab olema võimalik usaldada isiku käibemaksukohustusi käsitlevat teavet. Teabe usaldusväärsust saab suurendada, kehtestades ELi tasandil miinimumstandardid maksukohustuslaste registreerimiseks käibemaksualases teabevahetussüsteemis (VIES) ja kõnealusest registrist kustutamiseks”⁹⁰. Samas ettepanekus on ette nähtud lahendus, et tulevikus on võimalik saada kõikides liikmesriikides elektrooniliselt kinnitus ettevõtja nime ja aadressi kohta.

Kehtiv käibemaksuõigus eeldab ladusat koostööd liikmesriikide vahel. Juba eelpool viidatud nullmäära rakendamine võimaldab kuritarvitusi eelkõige siis, kui järelevalve tehingute korrepondeeruvuse üle on nõrk. Käesoleval ajal on halduskoostöö liikmesriikide pädevate ametiasutuste vahel ette nähtud Nõukogu määrusega nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas⁹¹. Eeltoodud määruse regulatsiooni täiendab Eurocanet⁹². Tegemist on määruse nr 1798/2003 artikkel 19 alusel loodud mitteametliku võrgustikuga. Nimelt lubab viidatud art 19, et liikmesriigid võivad saata üksteisele omaalgatuslikult teavet, mis võib neid aidata käibemaksu korrektselt arvutada. Eurocanet asutati Belgia ettepanekul ja sellele antakse komisjoni toetust Euroopa Pettustevastase Ameti

⁸⁸ VIES on lühend inglise keelest: *VAT Information Exchange System*.

⁸⁹ Euroopa piires erineb väga oluliselt juba see, kas ja millised andmed on avalikes registrites isiku kohta ning kuidas on võimalik saada registritelt andmeid, samuti on erinev see, kuidas on üles ehitatud infotehnoloogiliselt ligipääs nendele registritele. Poleks mõistlik nõuda, et müüja peab end kurssi viima kõikide liikmesriikide registreeritud korraldusega ning teadma näiteks seda, kas ja millist õiguslikku tähendust omavad mõne teise liikmesriigi elektroonilised registrid.

⁹⁰ Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele, mis käsitleb koordineeritud strateegiat, mille eesmärk on tõhustada käibemaksupettuste vastast võitlust Euroopa Liidu. KOM(2008)807 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ET:PDF> (12.05.2011. a).

⁹¹ Nõukogu määrus (EÜ) nr 1798/2003, 7.10.2003. a, halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta. – ELT L 264, 15.10.2003, lk 1 – 11.

⁹² Tegemist on lühendiga inglise keelest „*the European Carousel Network*”.

OLAF kaudu. Võrgustiku eesmärk on kiirendada teabevahetust piiratud arvu valitud ettevõtete kohta, keda kahtlustatakse varifirmade pettuses osalemises⁹³.

Kuigi Euroopa Komisjon on ise asunud seisukohale, et määruse nr 1798/2003 näol on tegemist sobiva ja piisava informatsiooni vahetamise viisiga kontrollimaks ühendusesiseste tehingute korrektset kohaldamist ning on piisavaks vahendiks enamikul juhtudel käibemaksu rikkumiste puhul, siis on tunnistanud, et on tungiv vajadus ka lisaabi ja koordineerimise järele Euroopa tasandil, et katta kõige komplekssemaid ja tõsisemaid käibemaksupettuste juhtumeid, mille harud ulatuvad mitmesse liikmesriiki⁹⁴. Sarnaseid järeldusi kohtab veel, sest nii on ühes Euroopa Komisjoni teatistes märgitud, et mõne aasta eest tugevdati ühenduse halduskoostööd käsitlevat õigusraamistikku, ent tuleb tõdeda, et liikmesriigid ei kasuta uusi võimalusi piisavalt ning halduskoostöö kasutamine ei ole ühendusesisese kaubanduse ulatusega proportsionaalne⁹⁵. Samuti on kriitiliselt käsitletud infovahetust Euroopa Kontrollikoda oma aruandes ning toonud välja probleemidena muu hulgas selle, et pool teabevahetusest päringu korral ei leia aset õigusaktides sätestatud tähtaegade jooksul, samuti teatatakse viivituste esinemisest vastuse andmisel või vaheetapi vastustest harva. Probleemiks on veel see, et esineb olulisi erinevusi nõuete arvus, mida liikmesriik väidab end saanud olevat, ja nõuete arvus, mida teised liikmesriigid väidavad olevat nimetatud liikmesriigile saatnud. Need probleemid üksi viitavad juba sellele, et infovahetus ei toimi kiiresti ning osa taotlusi jääb üldse vastuseta.

Eeltoodust selgub, et tegelikult ollakse teadlikud infovahetuse puudulikusest ning kuigi piiride puudumine liikmesriikide vahel on viinud kaubanduse lihtsustumisele ja ühe kaubandusruumi tekkele, siis liikmesriikide maksuhaldurid tegutsevad jätkuvalt riigipiiridest lähtudes ning infovahetus liikmesriikide vahel ei ole piisav. Seejuures on problemaatiline olukord, kus liikmesriikidel on õigus määratleda menetlusreeglid, mis toob kaasa erineva halduspraktika nii maksukohustuslastega suhtlemisel kui ka teiste liikmesriikide maksuhalduritega suhtlemisel. Arvestades asjaolu, et materiaalõigus ja menetlus on alati omavahel seotud, siis olemasoleva kõrge harmoneerituse astme juures muutub vastuolu eriti teravaks. Tõenäoliselt pole mõeldav, et kogu maksumenetlust oleks võimalik harmoneerida, sest igal liikmesriigil on omanäoline

⁹³ Euroopa Kontrollikoja eriaruanne nr 8/2007 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas koos komisjoni vastustega. Arvutivõrgus: <http://eur-law.eu/ET/Eriaruanne-nr-8-2007-halduskoostoo-kohta-kaibemaksu-valdkonnas,449180,d> (16.09.2011. a).

⁹⁴ Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus, vastastikuse haldusabi kohta ühenduse finantshuvide kaitseks kelmuste ja muu ebaseadusliku tegevuse vastu. KOM(2004)509 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004PC0509:ET:HTML> (23.10.2011. a).

⁹⁵ Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta. KOM(2006)254 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.09.2010. a).

haldusorganisatsioon ning kohtusüsteem ning ajalooliselt väljakujunenud reeglid, mille muutmine ja harmoneerimine lähitulevikus poleks mõeldav. Lisaks maksuõigusele avaldub sama probleem teravalt ka kriminaalõiguses, kus koostöö võib olla veelgi keerulisem. Probleemid võivad alata juba sellest, et erinevate riikide karistusõiguses võivad erineda sanktsioonid ning lisaks võivad erineda menetlusreeglid. Kui vaadata karusellpettuseid, siis nende puhul on tihti aga vajalik üheaegne tegutsemine, sh menetlustoimingud alates jälitustoimingutest kuni läbiotsimiseni mitmes riigis. Jube keelebarjäär võib tekitada tõsiseid raskuseid menetluse latusaks läbiviimiseks.

Käesoleval ajal ongi parandatud eelviidatud nõukogu määrust (EÜ) nr 1798/2003 ning see on uuesti sõnastatud Nõukogu määrusena nr 904/2010⁹⁶. Selle määruse art 33 alusel on loodud Eurofisc – liikmesriikide vahelise kiire suunatud teabe vahetuse võrgustik. Erinevalt Eurocanetist on tegemist määruse alusel loodud ametliku struktuuriga. Sellesse võrgustikku määrab iga liimesriik vähemalt ühe enda ametniku (art 36 lg 1). Art 33 lg 2 kohaselt Eurofisci raamistikus liikmesriigid loovad mitmepoolse varase hoiatamise mehhanismi käibemaksupettuste vastaseks võitluseks; koordineerivad suunatud teabe kiiret mitmepoolset vahetamist valdkondades, milles Eurofisc tegutseb; koordineerivad osalevatest liikmesriikidest pärit Eurofisci kontaktametnike tööd saadud hoiatus-teadetega tegelemisel.

Kõik sellised algatused on mõistlikud ning sellega on loodud eeldused paremaks infovahetuseks. Iseasi on muidugi, et olukorras, kus Euroopa Liidus on 27 liikmesriiki, võib selline koostöövorm osutuda ebapiisavaks. Arvestades, et tehinguid erinevate liikmesriikide vahel tehakse väga suures mahus ja neid tehinguid on äärmiselt palju, siis on efektiivsem lahendus andmebaaside ühtlustamine, mis võimaldaks ühel liikmesriigi maksuhalduril saada infot teise riigi maksukohustuslase kohta automaatselt andmebaaside ristkasutusega. See eeldaks aga andmete ja andmete kogumise ühtlustamist ning tehniliste raskuste ületamist.

I.5. Maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamine

Eelnevalt käsitletud 0% maksumäära (ehk maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise) kuritarvitamisest erineb maksuvaba käibe (nii sellise, mis annab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kui ka sellise, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust) ja alandatud maksumäära kuritarvitamine⁹⁷. Selliseid kuritarvitusi võib nimetada tõelisteks maksuvabastuse või soodumäära kuritarvitamiseks. Peamiselt on tegu kauba või teenuse väärakvalifikat-

⁹⁶ Nõukogu määrus (EL) nr 904/2010, 7.10.2010. a, halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas. – ELT L 268, 12.10.2010, lk 1–18.

⁹⁷ Art 98 lg 1 kohaselt liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära. Art 99 lg 1 kohaselt vähendatud maksumäärad määratakse kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5 protsenti.

siooniga, mis võimaldab saada eelise. Väär kvalifitseerimine võib toimuda täiesti tahtmatult, sest tihtipeale on maksuvabastused või alandatud maksu-määraga maksustatud kaubad või teenused sätestatud tehniliselt keeruliselt. Euroopa Kohtu praktikas on rohkelt lahendeid, mis puudutavad maksu-vabastusi⁹⁸.

Probleem maksuvaba käibega või tekkida ka pööratud kujul, st et müüjad püüavad maksustada käibemaksuga kaupade ja teenuste müüki, mis tegelikult on maksuvabad, ja ostjad arvavad sisendkäibemaksu maha. Sellised probleemid tekkivad juhul, kui on ette nähtud nn optsoon ehk valikuõigus kinnisasjale (käibemaksudirektiivi art 137 lg 1 punktid b ja c), kuid optiooni pole raken-datud ning hiljem saadakse eksimusest aru⁹⁹.

1.6. Maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid

Probleemne on ka olukord, kus müüja või teenuse osutaja muutub maksevõi-metuks. Probleem tuleneb sellest, et käibemaks on perioodiline maks ning maksu tasumine toimub reaalselt hiljem kui tehingud ja laekumised. Kui maksustamisperioodiks on kalendrikuu, siis toimub maksu deklareerimine ja tasumine järgmisel kuul, kuid selleks ajaks ei pruugi enam olla rahalisi vahen-deid maksu tasumiseks, sest laekunud summade arvelt on kaetud teisi kohustusi.

Probleem puudutab eelkõige kinnisasju¹⁰⁰, aga ka muud suure väärtusega vara, nagu tootmisvahendeid ja sõidukeid. Näiteks kui kui üldreegli kohaselt on

⁹⁸ Üheks ilmekamaks on faktooringuga seonduv problemaatika. Näiteks ei nimeta käibe-maksudirektiiv maksuvabastuste juures sõnaselgelt faktooringut. Direktiiv sätestab artikli 135 lõike 1 punktis c, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (v.a võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, vabastatud on muu hulgas ka nende tehingu-tega kaasnev läbirääkimise tasu. Kuigi on selge, et faktooringuteenus on üks finants-teenustest, siis on liikmesriikides faktooringu mõistet erinevalt sisustatud. Nii eristati Saksa-maal varasemalt ebaehtsat faktooringut – faktoor annab faktooringu kliendile nõude täitmise arvel krediiti, valitseb nõuet, teostab sellest tulenevaid õigusi ja nõuab nõude sisse, kuid ei kannab nõude täitmata jätmise riisikot – ja ehtsat faktooringut – faktoor kohustub tasuma nõude eest ja kandma nõude täitmata jätmise riisikot. Ehtsat faktooringut ei käsitletud ettevõtlusena. Euroopa Kohus (EKO 26.06.2003, C-305/01, *Finanzamt Groß-Gerau vs MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*) sellise lähenemisega ei nõustunud ja leidis, et raha-liste nõuete omandamine tulu teenimise eesmärgil on samuti ettevõtlus. Ka ehtsa faktooringu korral osutatakse teenust.

⁹⁹ Eesti Riigikohtu praktikas on selgitatud, et olukorras, kus müüja on lisanud käibemaksu kinnisasjale, mis tegelikult pidi olema maksuvaba, ei saa ostja käibemaksu maha arvata või selle tagastamist nõuda, sest hoolimata käibemaksu tasumisest müüjale on ikkagi tegemist maksuvaba käibega. Ostjal on ainult erandlikel asjaoludel õigus nõuda käibemaksu maha-arvamist või tagastamist, kuid täielikult on välistatud maksuvaba käibe puhul käibemaksu tagastamine siis, kui müüja pole käibemaksusummat riigile üle kandnud. Vt RKHKo 3-3-1-8-06 p 10.

¹⁰⁰ Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoja aruandes on eraldi peetud vajalikus käsitleda kinnisasjade puhul olukorda, kus maksejõuetuse tõttu jääb kaotajaks just riik. Vt Steuer-ausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an

kinnisasjade käive maksuvaba, siis lubab direktiiv rakendada kinnisasjade võõrandamisel valikuõigust. Sellega on aga kaasnenud omad probleemid ning seda just raskustesse sattunud ettevõtjatega, kes on sunnitud vara võlgade katteks realiseerima, kuid selle käigus tekkinud käibelt deklareeritud käibemaks jääb erinevatel põhjustel tasumata. Mäiteks kui krediidasutus mõjutab maksraskustes käibemaksukohustuslast kinnisasja müüma ning valikuõigust rakendama ja müügile käibemaksu lisama. Erisätete puudumisel võib kogu raha laekuda võlausaldajale ja käibemaks jääb maksmata. Nagu selgitab ilmekalt Wolfgang Jakob Saksamaal kinnisasjade pöördmaksustamise kehtestamisele eelnenud olukorda, et rumalaks jäi sellises olukorras maksuhaldur, kes pidi ostjale tagastama sisendkäibemaksu, kuid müüjalt seda sisse nõuda polnud ei saanud¹⁰¹.

Sellise tegevuse puhul on samal ajal väga keeruline eristada pahatahtlikkust, sest maksejõuetus on täiesti objektiivne ning käegakatsutav tagajärg, mille vahetult võib tuvastada kohus pankrotimenetluses. Samal ajal ei saa ka midagi ette heita võlausaldajale, kes soovib võlgu oleva isiku puhul realiseerida laenu tagatise. See, et võlausaldaja saab endale kogu rahasumma, sealhulgas ka käibemaksu, on tema kui võlgniku ja riigi makssuhtesse mittepuutuva isiku jaoks ebaoluline asjaolu. Lisaks ei saa kahelda tehingu toimumises ega heita ostjale ette hoolsuskohustuse rikkumist, sest kinnisasjade võõrandamine toimub enamasti formaliseeritud protseduuride abil ja kinnistusraamatu vahendusel ning ka vallasajade võõrandamisel on võimalik üheselt tuvastada asja varasem omanik ja uus omanik¹⁰².

Müük võib toimuda ka täitemenetluse vahendusel, mispuhul kohtutäitur juba veendub asja olemasolus ning korraldab võõrandamise. Kuid ka täitemenetluses on maksustamine problemaatiline, sest kohtutäituril või muul sundtäitmist korraldaval isikul on keeruline tuvastada kinnisasjade puhul seda, kas kinnisasja müük peaks toimuma maksuvabalt või tuleks müük maksustada käibemaksuga¹⁰³. Juhul kui peaks toimuma maksuvaba müük, siis peaks võlgnik tegema

den Gesetzgeber (Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoja aruanne käibemaksupettuste kohta), lk 43–44. Arvutivõrgus:

<http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/berichts-umsatzsteuerbetrug.pdf> (14.08.2011. a).

¹⁰¹ W. Jakob. Umsatzsteuer. 4. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2009, lk 327.

¹⁰² Sellises olukorras, kus üle antakse asjade kogum, võib tegemist olla ettevõtte üleandmisega (KMS § 4 lg 2 p 1), millest ei teki käivet. Kuigi tegemist on lihtsustava normiga, mis peaks vältima üleliigsed formaalsused suure hulga erinevate esemete võõrandamisel, siis tõkestab see regulatsioon vähemalt Eesti praktikas teatud juhtudel kuritarvitusi. Kui sisendkäibemaksu soovib maha arvata ettevõtja, kes on soetanud maksejõetult ettevõtjalt kaupu, siis võib maksuhaldur tuvastada, et tegemist on ettevõtte üleandmisega, mille puhul ei ole tegemist käibega. Eesti kohtupraktikas on seetõttu selgitatud KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamisega seonduvat RKHKo 3-3-1-20-11.

¹⁰³ Eestis näiteks on käibemaksu tasumise küsimus tekitanud täitemenetluses probleeme, sest kohtutäiturid ei ole pööranud tihtipeale tähelepanu käibemaksukohustusele. Selleteemalist Rahandusministeeriumi ja Justiitsministeeriumi kirjavahetust vt artiklis: L. Lehis. Rahandusministeerium leidis kullaaugu üles. MaksuMaksja, 2009 nr 6/7, lk 10–11. Lisaks

ümberarvutuse, mis teatud juhtudel võib kaasa tuua äärmiselt suure maksukohustuse ja mida võlgnik seetõttu võib tahta kindlasti vältida.

Lisaks eeltoodud maksejõuetusega seonduvale probleemile tekivad raskes majanduslikus olukorras teisedki probleemid. Näiteks kui majandusraskustes isik loovutab nõuded, siis loovutuse saaja saab nõude koos käibemaksuga (brutosummas), kuid ilma erisätteta seaduses ei teki loovutuse saajal mingit kohustust käibemaksu tasumiseks. Võlgnikul on käibemaksukohustus tekkinud vastavalt käibe tekkimise aja reeglitele, kuid ta võib olla võimetu tasuma käibemaksu, sest nõude loovutusest saadavatest summadest ei jätku käibemaksu tasumiseks.

1.7. Sisendkäibemaksu vale mahaarvamine

Samuti võib käsitleda maksupettusena ettevõtlusega mitteseotud või maksuvaba käibega seotud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Kõige lihtsam ongi ettevõtlusega mitteseotud kulutuste tegemine, mis võib seisneda kaupade ja teenuste ostmises, mida tegelikult kasutatakse väljaspool ettevõtlust (näiteks juhatuse liikme või töötaja isiklikus kasutuses). Keerulisemad on skeemid, millega luuakse kunstlikult võimalused sisendkäibemaksu mahaarvamiseks maksuvaba käibega seotud kuludelt. Samuti skeemid, mille käigus jäetakse tegemata vajalikud korrigeerimised, mida tuleks teha vara kasutusotstarbe hilisemal muutumisel (sama probleem tekib ka põhivara võõrandamisel¹⁰⁴). Selleks võidakasutada erinevaid tehinguid, millega kas suurendatakse kunstlikult maksustatavat käivet või luuakse selline kontserni või tehingute struktuur, mille tulemusel tekib põhjendamatu sisendkäibemaksu mahaarvamine¹⁰⁵.

Selline kuritarvitus puudutab eelkõige teatud ettevõtjaid, kellel on nii maksuvaba kui maksustatav käive, mistõttu ei saa selliste kuritarvituste osakaalu suureks lugeda. Iseenesest teatud tehingute maksustamine käibemaksuga on proble-

eeltoodule on käibemaksu olemus tekitanud vaidlusi. Nii on pidanud Riigikohus selgitama, et käibemaks ei saa kuuluda müüjale ega minna tema kohustuste katteks. RKTkm 3-2-1-92-10 (p 18) on selgitatud, et /.../ käibemaks on riiklik maks, mis lisatakse müügihinnale ning mis seetõttu ei kuulu põhimõtteliselt müüjale. Ainuüksi müüja poolt käibemaksu arvestamise ja riigile maksmise spetsiifiline kord (vt määruse p 16) ei muuda käibemaksu olemust. Samuti on see maksukohustus otseselt seotud pankrotivaraga tehingu tegemisega, st tekib menetluse ajal. Selliseid probleeme annaks vältida pöördmaksustamine (vt selle kohta allpool töö p 3.1.3).

¹⁰⁴ Eestis näiteks ei sätesta käibemaksuseadus paraku senimaani põhivara mõistet ning seetõttu on maksukohustuslastel võimalik ise sobivalt sõnastada põhivara mõiste. Sellised puudused seaduses võivad kaasa tuua tõsiseid minetusi, kuid Eesti seadusandja pole soovinud seda puudust mingil põhjusel senimaani kõrvaldada.

¹⁰⁵ Ilmekaks näiteks on sellise kuritarvituse osas Euroopa Kohtu nn Halifaxi kaasuses toodud asjaolud (EKO 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, vs Commissioners of Customs & Excise*).

maatiline ning maksukohustuse ja maksustatava väärtuse leidmine keeruline ning kuni käesoleva ajani ebaselge¹⁰⁶.

Seoses eeltoodud probleemiga on kasutusele võetud meetmed ning käibemaksudirektiivis on sätestatud erisätted maksustatava väärtuse korrigeerimiseks. Jutt on käibemaksudirektiivi artiklist 80, mis annab liikmesriikidele võimaluse kehtestada meetmeid seotud isikute vaheliste käivete maksustatava väärtuse korrigeerimiseks.¹⁰⁷ Käesoleva peatüki kontekstis puudutab see erisäte eelkõige taolisi olukordi, kus ettevõtluse tarbeks soetatud vara müüakse seotud isikule odavamalt maha ning makstakse müügil käibemaksu vähem, kui ostmisel maha arvati.

Artikli 80 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed või juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks turuväärtus. Võib kehtestada kauba või teenuse võõrandajate kategooriad, kelle puhul on võimalik maksustatava väärtuse korrigeerimine. Lisaks peavad liikmesriigid teavitama käibemaksukomiteed siseriiklikest meetmetest¹⁰⁸. Seejuures võib korrigeerimine toimuda mõlemas suunas – nii suurendamise kui ka vähendamisenä.

¹⁰⁶ Probleemid on tekkinud eelkõige finantsteenuste maksustamisega, mille puhul on keeruline ja olemasolevate meetodite puhul lausa võimatu tuvastada maksustatavat väärtust. Näiteks kui valuutavahetusel ei ole eraldi teenustasu ette nähtud, siis loetakse teenuse väärtuseks kursivahe. Valuutavahetusel võib aga konkreetne isik teha väga palju tehinguid ning erinevate kurssidega ning kurss võib muutuda ka konkreetse päeva lõikes. Seega pole võimalik enam välja tuua iga konkreetse tehingu ostu ja müügihinna vahet ehk maksustatavat väärtust. Teine samasugune probleem seondub näiteks laenuintresside maksustamisega. Kui esmapilgul võib lihtsa variandina maksustada n-ö brutointressi ehk intressi, mida krediidasutus nõuab klientidelt, siis on selline lähenemine ennatlik. Enamasti on ka pank laenanud raha ja laenab seda edasi. Seega peaks tegelikult maksustatav olema intresside vahe ehk see intress, mida pank tegelikult lisab. Arvestades aga jällegi sisse laenatud laenude hulka ning välja antud laenude hulka ning asjaolu, et intress võib lepingutes väga erinev olla ning pidevalt muutuda, siis poleks võimalik maksustatava väärtuse leidmine. Vt selle teema kohta lähemalt K. Lind. Maksustatav väärtus – probleemid kehtivas käibemaksuseaduses. *Juridica* 2007, nr 9, lk 639–650.

¹⁰⁷ Vastav regulatsioon toodi kuuendasse direktiivi nõukogu 24.07.2006. a direktiiviga 2006/69/EÜ ning sätestati ka direktiivi uues konsolideeritud redaktsioonis. Direktiivi 2006/69/EÜ preambulis on seejuures märgitud, et täpselt määratletud asjaolude korral peaks liikmesriikidel olema võimalik sekkuda tarnete, teenuste ja soetuste väärtuse kindlaksmääramisse, et ära hoida maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks. Kuigi direktiivi 2006/69/EÜ regulatsiooni pidid liikmesriigid üle võtma hiljemalt 01.01.2008.a, siis Eestis seda ei tehtud. Seetõttu on Riigikohtu praktikas (RKHKo 3-3-1-36-10 p 21-22) direktiivi otse kohaldatud ja välistatud mitteseotud isikute vahel tehinguväärtuse korrigeerimine, mida Eesti seadus varasemalt võimaldas. Alates 01.01.2009. a jõustusid KMSis § 12 lg-d 14-17, millega võeti üle direktiivi muudatused.

¹⁰⁸ Seda juhul, kui liikmesriik ei ole juba varem saanud erandit kuuenda direktiivi art 27 lg-te 1–4 alusel.

Samas on seatud direktiivi artikli 80 lõike 1 punktides a–c lisapiirangud. Viidatud punktid erinevad selle poolest, kas koosseis võimaldab maksustatavat väärtust suurendada või vähendada. Lisaks erinevad koosseisud sõltuvalt subjektidest (teenuse või kauba saaja ning kaubatarnija või teenuse osutaja). Nii on punkt a ette nähtud juhuks, kui teenuse või kauba saajal puudub või on osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ning tarne eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem. See tähendab, et välditakse olukorda, kus üks seotud isikutest soetab kauba ja arvab käibemaksu maha ning siis müüb selle odavalt maha isikule, kes kaupa või teenust tegelikult ettevõtluses kasutab, kuid ei saa sisendkäibemaksu maha arvata või saab seda osaliselt.

Punktis b on ette nähtud koosseis juhuks, kui makstud tasu on turuväärtusest väiksem ja teenuse osutajal või kaubatarnijal ei ole endal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning tegemist on maksuvaba käibega. Sisuliselt on tegemist eelnevale punktile vastupidise olukorraga, kus isik, kellel puudub maksuvaba käive, üritab maksukohustuslasele odavalt kaupa või teenust võõrandada.

Kolmandana on punktis c ette nähtud koosseis juhuks, kui makstud tasu on turuväärtusest kõrgem ning kaubatarnijal või teenuse osutajal puudub täielik sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. See koosseis on mõeldud selleks, et maksukohustuslane ei saaks osalise mahaarvamise puhul suurendada põhjendamatult mahaarvatavat käibemaksu, mis sõltub maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. Eeltoodud regulatsioonist võib aga järeldada, et kui tehing toimub kahe maksukohustuslase vahel, kellel mõlemal on võrdselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, puudub tegelikult põhjus maksustatava väärtuse korrigeerimiseks¹⁰⁹.

I.8. Spetsiaalselt käibemaksupettuse eesmärgil tehtavad tehingud

Eraldi valdkonna moodustavad skeemid, milles kauba või teenuse müüja jätab ettekatsetult käibemaksu maksmata ja ostja soovib seda maha arvata. Tegemist on spetsiaalselt käibemaksupettuse eesmärgil tehtavate tehingutega, kus luuakse õigusvastase tegevusega põhjendamatu võimalus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Nagu märgib õigesti kohtujurist Colomer, tegelikkuses esineb pettust sama kummalistes ja keerulistes vormides, kui on nende sepitsejate kujutlusvõime¹¹⁰. Peamiselt siiski toimuvad sellised skeemid erinevate fiktiivsete tehingutega või ka karusellpettustega. Kõiki neid skeeme eristada ja üheselt liigitada pole võimalik ja pole ka mõtet, kuid peamiselt võib pettus toimuda kas aheltehinguna või karusselltehinguna. Selliseid tehinguid tingib käibemaksu omapära, mis tugineb usaldusel maksukohustuslaste vastu, kes täidavad maksu-

¹⁰⁹ Eesti kohtupraktikas on kohus pidanud selgitama, et maksude määramine sellises olukorras oleks eesmärgipäratu. Vt selle kohta lähemalt RKHKo 3-3-1-22-07, p 12.

¹¹⁰ EK 14.03.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, kohtujurist Damaso Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek.

koguja ülesannet. Just seda momenti, et maksukohustuslased saavad müüjalt käibemaksu, mille nad peavad tasuma riigile, kasutatakse maksupettuste toimepanemisel ära, sest kõikides allolevastes skeemides on keskne osa variühingutel, mis oma kohustusi ei täida.

I.8.1. Aheltehingud

Käibemaksu rakendamine lisandväärtuse maksuna koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega toob kaasa selle, et maksude tasumist võidakse vältida näilike tehingutega¹¹¹. Näilike tehingute puhul peetakse silmas olukorda, kus isik on soovinud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid tegelikult puudub kaup või teenus või on tehingusse kaasatud vahelülina variisik (inglise keeles *missing trader*)¹¹², kes omastab kauba või teenuse eest saadud summa ega deklareeri või ei tasu käibemaksu või üldse mingisuguseid makse (või esitab „jälgede segamiseks” oma maksudeklaratsioonides suvalisi väljamõeldud väärtusi). Aheltehing võib olla siseriiklik, kuid selles võidakse ära kasutada ka ühendusesisest käivet. Sellisel juhul kasutatakse inglise keeles selle kohta lühendit MTIC *fraud* (lühend sõnadest *Missing Trader Intra-Community fraud*). Aheltehing võib olla ka selliselt üles ehitatud, et ahela üks lülidest on madala maksumääraga territoorium või on tegemist jurisdiktsiooniga, kust on keeruline saada vastuseid ja informatsiooni rahvusvahelise ametiabi ja õigusabipalvete raames.

Aheltehinguga on soov põhjendamatult sisendkäibemaksu maha arvata ja saada sularaha, et tasuda ümbrikupalku või teha ettevõtlusega mitteseotud kulusi, sh jaotada kasumit. Ahelteingu puhul võib tegemist olla ka olukorraga, kus variühinguid kasutatakse kaupade ja teenuste müügiks heausksetele ostjatele ning selle tulemusel on müüjat kontrollival isikul võimalik legaliseerida õigusvastaselt saadud kaupu (näiteks ebaseadusliku metsaraide tulemusel saadud materjali või muud sarnast).

Näiteks müügi maksu rakendamine sellist probleemi kaasa ei tooks, sest maks kogutakse müügil lõpptarbijale ning maksukohustus ei sõltu maksukohustuslase kulutustest võõrandatud kaubale. Samal ajal peetakse lisandväärtuse maksustamise üheks eeliseks just riskide maandamist, kuid sellest aspektist, et müügi maksu puhul lõpptarbijale kauba võõrandanud või teenust osutanud isiku maksevõimetuse puhul võib riik kogu maksutulust ilma jääda¹¹³. Lisandunud väärtuse maksustamisel koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega aga on riskid maandatud, sest maks kogutakse tootmisahela igalt etapilt. Sellise maksukogumise kõrvalefekt on see, et suurendatakse rahavoogu maksukohus-

¹¹¹ Tihti peale nimetatakse neid ka fiktiivseteks tehinguteks, kuigi tuleb tõdeda, et sõna „fiktiivne” leiab kasutust suhteliselt vabalt, sest selle all peetakse silmas nii tehinguid, kus pole kaupu või teenuseid, kui ka tehinguid, kus kaubad või teenused on olemas, kuid soetatud tundmatutelt kolmandatelt isikutelt.

¹¹² Nimetatud variisik võib isegi deklareerida maksu, kuid see jäetakse maksmata.

¹¹³ W. Jakob, lk 11.

tuslaste vahel ja maksukohustuslaste ja maksuhalduril vahel, millest aga ei teki maksutululu riigile¹¹⁴.

1.8.2. Karusellpettused

Keerulisem pettusevorm on karusellpettused. Kui algselt liikus nendes skeemides kaup ka realselt, siis tänapäeval on see pettus arenenud ning liikunud edasi teenuste valdkonda (saastekvootide jms kohta vt allpool). Mõnedel andmetel said karusellpettused alguse eelmise sajandi 70ndatel aastatel seoses Beneluxi erikorraga ning üle Euroopa levikut seostatakse ühendusesisese käibe „ajutise” korra¹¹⁵ kehtestamisega 1993. a¹¹⁶. Algselt ajutisena planeeritud erikord kehtib sellisena tänaseni¹¹⁷. Tõepoolest ei saa eitada, et karusellpettuste ja ka lihtsamate aheltehingute pettuse levikus on oma osa ajutisel korral, mis võimaldab kaupu soetada selliselt, et kauba hind ei sisalda realselt käibemaksu. Kui liikmesriigid jõuaksid kokkuleppele¹¹⁸ ja sihtkohamaa printsiip asenduks

¹¹⁴ B. Wohlfahrt viitab enda artiklis Saksamaal kogutud andmetele, mille kohaselt käibemaksust tekkinud rahavoog 2010. a oli tervikuna on 720 miljardit eurot, millest omakorda 540 miljonit eurot oli rahavoog ühelt isikult teisele (s.h riigile või riigilt). Seega on reaalne maksutulu lõppkokkuvõttes 180 miljardit eurot. Vt B. Wohlfahrt. The Future of the European VAT System. International VAT Monitor. November/December 2011, IBFD, lk 388.

¹¹⁵ Ajutine kord tulenes Nõukogu direktiivist, 16.12.1991. a, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (91/680/EMÜ). – EÜT L 376, 31.12.1991, lk 1–19.

¹¹⁶ Hollandis avastati esimesed karusellskeemid 70ndatel. Beneluxi režiimi kohaselt impordil Belgiast või Luksemburgist ei pidanud maksta piiril käibemaksu. Selle asemel esitas importöör käibedeklaratsiooni, milles deklareeris impordikäibemaksu, ning tal oli õigus ka samas deklaratsioonis deklareerida sisendkäibemaksu mahaarvamine. See „edasilükatud arvestus” (*postponed-accounting*) võimaldas osta kaupa teisest riigist ilma käibemaksu maksmata müüjale või maksuhaldurile. Seega omandasid petturid Hollandis kaupa „maksuvabalt” Belgiast ning võõrandasid kauba juba Hollandi käibemaksuga Hollandis. Seda arvetel näidatud käibemaksu aga maksuhaldurile üle ei kantud. Kaupu müüdi (ja ka veeti) tihtipeale korduvalt samade osapoolte poolt ning see ringikujuline kauba liikumine andiski skeemile nime: karusellpettused. Seoses „ajutise” ühendusesisese käibe regulatsiooni kehtestamisega 1993. a levis Beneluxi karuselli mudel üle kogu Euroopa Liidu. Vt selle kohta R. A. Wolf. The Sad History of Carbon Carousels. International VAT Monitor. November/December 2010, IBFD, lk 404.

¹¹⁷ Kuigi käesolevaks ajaks on kõik harjunud ajutise korraga ning muutust silmapiiril näha ei ole, siis käibemaksudirektiivi artikkel 402 lg 1 sätestab jätkuvalt, et käesoleva direktiiviga ettenähtud liikmesriikide vahelise kaubanduse maksustamise kord on ajutine ning asendatakse lõpliku korraga, mille põhimõtte rajaneb kaubatarnete ja teenuste osutamise päritoluliikmesriigis maksustamisel.

¹¹⁸ Kusjuures märkimist väärib, et ühendusesisese käibe tänaseni kehtiv ajutine kord oli teatud mõttes halvimatest parim lahendus. Päritolumaa printsiibi rakendamiseks puudusid head lahendused mitte ainult seoses kliiringusüsteemiga, mis pidanuks jagama ümber käibemaksutulusid liikmesriikide vahel, vaid ka mitmete muudes küsimustes nagu import (st ühendusevälistes riikides kauba vabasse ringlusse lubamine), mittemaksukohustuslaste, aga ka krediidasutuste või kindlustusettevõtjate poolt kaupade ostmine. Vt selle kohta lähemalt: C. Amand, K. Boucquez. A New Defence for Victims of EU Missing Trader Fraud? International VAT Monitor. July/August 2011, IBFD, lk 236.

päritolumaa printsiibiga, siis selliseid probleeme EL-is ei tekiks. Seda põhjusel, et maksuvaba soetamise puhul on maksupettuse toimepanemine eriti kasulik, kuna puudub sisendkäibemaks, mis vähendaks maksupetturi ebaseaduslikku tulu. Kui soetamisel peaks tasuma käibemaksu müüjale, siis õigusvastane eelis oleks võimalik saada lisandunud väärtuse ja sellele lisatud käibemaksu osas. See poleks aga eriti märkimisväärne. Saades müüjalt maksuvabalt kauba ning müües selle käibemaksuga, on eelis suurem ning siin tekib võimalus müüa ka kaupa alla turuhinna. Otsese päritolumaa printsiibi rakendamise kõrval on välja pakutud ka pehmema variandina võimalus hakata maksustama ühendusesisest käivet, mis teeks ühendusesise käibe kuritarvitamise petturitele mitteatraktiivseks. Nii on välja pakutud sihtkohariigi maksumäära rakendamist või ka ühtse maksumäära rakendamist 10% ühendusesisele käibelega¹¹⁹. Kuid isegi kui saavutatakse kokkulepe ning leitaks lahendused ja EL-is rakendatakse päritolumaa printsiipi mõnes eelviidatud variatsioonis, siis jääb võimalus kaupade impordil toime panna pettus. Kuigi kaupade import allub tollikontrollile, siis tänapäeval on enamik liikmesriike andnud võimaluse¹²⁰ soetada kaupu selliselt, et impordikäibemaksu tasumine ei toimu enne kauba vabastamist, vaid hiljem¹²¹.

Sarnase tulemuse annavad ka kaubad või teenused, mille puhul puudub sisend ja mis tulevad esmakäibes (näiteks metsamaterjal, aga ka maavarad, samuti jäätmete usukasutus). Kuid kuna selliste kaupade ja teenuste hulk on piiratud, siis on lihtsam kasutada ühendusesisest soetamist või impordi erikordi, mis võimaldavad soetada kauba ilma käibemaksuta. Lisaks annab see võimaluse paremini jälgida segada. Just seetõttu märgitakse karusellpettuste tuvastamise kohta erialakirjanduses, et nende tuvastamine on raskendatud seetõttu, et mitmed tarnijad tegutsevad plaanipäraselt ja piiriüleselt ning kasutatakse ära piiride

¹¹⁹ Vt selle kohta Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward. International VAT Association. Report Presented to the European Commission – March 2007, lk 27. Arvuti-võrgus: http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf (01.11.2011. a).

¹²⁰ Käibemaksudirektiivi art 211 lubab liikmesriikidel ette näha regulatsiooni, et käibemaksu ei pea tasuma kaupade impordil, vaid käibemaks deklareeritakse ja tasutakse käibedeklaratsioonis.

¹²¹ Eestis on selline õigus seatud mitmete eeltingimuste täitmisega. KMS § 38 lg 2¹ kohaselt maksukohustuslane võib maksuhaldurilt eelnevalt kirjalikult teavitades kauba impordilt arvestatavat käibemaksu deklareerida käibedeklaratsioonis juhul, kui on täidetud järgmised tingimused:

- 1) maksukohustuslane on olnud registreeritud järjestikku vähemalt 12 kuud enne sellise tollideklaratsiooni esitamist, mille alusel imporditavalt kaubalt arvestatud käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareeritakse (edaspidi käesolevas lõikes tollideklaratsioon);
- 2) maksukohustuslase tollideklaratsiooni esitamisele eelneva 12 kuu kogukäibest on nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive moodustanud vähemalt 50 protsenti;
- 3) maksukohustuslane on 12 kuu jooksul enne tollideklaratsiooni esitamist esitanud maksudeklaratsioone üksnes elektrooniliselt;
- 4) maksukohustuslasel ei ole tollideklaratsiooni esitamise ajaks tähtaegselt esitamata maksudeklaratsioone;
- 5) maksukohustuslasel ei olnud enne esimese tollideklaratsiooni esitamist 12 kuu jooksul ega järgmiste tollideklaratsioonide esitamise ajal maksuvõlga.

puudumist Euroopa Liidus¹²². Võidakse kasutada ka ühenduseväliseid riike¹²³. Selline plaanipärane tegevus ja teatud organisatsioon ning tööjaotust nõudev õigusvastane tegutsemine tähendab muu hulgas seda, et karusellpettuseid seostatakse organiseeritud kuritegevusega¹²⁴.

Karusellpettuseid on kirjeldatud erinevalt, kuid üsna selgelt on seda teinud Suurbritannia maksuhaldur Euroopa Kohtu kohtuasjas nr C-384/04¹²⁵: Selle kategooria nimetus tuleneb viisist, kuidas samad kaubad ringlevad liidu piires ühest liikmesriigist teise, kus need taas edasi müüakse, ilma et need jõuaksid lõpptarbijani. Kõige lihtsamal vormil on selliseks pettuseks vaja kolme ettevõtjat, kes on kahes eri liikmesriigis käibemaksukohustuslastena registreeritud, kuigi üldjuhul on neid kahes või enamal liikmesriigis vähemalt kuus või seitse (otsuse p 12)¹²⁶. Skeem toimib selliselt, et teises liikmesriigis asuv isik müüb maksuvabalt kauba ning ostja on variühing ehk isik, kes jätab oma kohustused täitmata ja müüb kauba edasi isikule (inglise keeles *broker*), kes arvab sisendkäibemaksu maha (võib nõuda ka enamakse tagastamist) ja müüb kauba edasi teise riiki. Variühingutel puudub majandustegevus ning juhatuse liikmeks või muu juhtorgani liikmeks on vormistatud variisikud¹²⁷. Need lühikese elueaga ühingud (mille eluiga võib olla mõni nädal, aga enamasti mõni kuu) omavad näilikku tegevust, mida juhitakse isikute poolt, kes oma asukohta vajadusel muudavad ning viivad kriminaaltulu maksuparadiisidesse¹²⁸.

¹²² Vt. D. Birk, lk 453.

¹²³ Ühte sellist ühenduseväliseid isikuid kaasavat skeemi kirjeldatakse Suurbritannia parlamendis toimunud arutelude käigus. Muuhulgas märgitakse, et kaupade eksportimisel kasutatavad petturid enamasti neid riike, kus on madalad tollimaksud või viiakse kaup vabatasoonidesse. Vt Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. House of Lords. Select Committee on European Union Twentieth Report. Arvutivõrgus: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldecom/101/10104.htm#a4> (22.12.2011. a).

¹²⁴ Tulenevalt reaalsest kaupade liikumisest, koordineeritud tegevusest ja sellega kaasnevat konspiratiivsusest on keeruline ka karusellepettuste avastamine ning see nõuab kriminaalmenetluslikku sekkumist, sest tavapärased maksuhalduri käes olevad maksumenetluse vahendid ei ole piisavad.

¹²⁵ EKo 11.05.2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*, p 12.

¹²⁶ Karusellpettuste skeemi on skemaatiliselt kujutatud ilmekalt kohtujuristi ettepanekus EK 14.03.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 28 jj. Samuti on karusellpettuste olemust on selgitatud Euroopa Komisjoni 16.04.2004. a teatises Euroopa Nõukogule ja Parlamendile halduskoostöö meetmete rakendamise kohta seoses käibemaksupettustega (KOM(2004)260). Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:DE:PDF> (10.10.2010. a).

¹²⁷ Eesti keeles on selliste juhtorganite liikmete iseloomustamiseks levinud sõna „tankist”. Saksa keeles kasutatakse sõna *Strohmann* ning inglise keeles *dummy managers*.

¹²⁸ F. Borselli. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*. September/October 2008, IBFD, lk 334.

Piiriülesele tehingule sarnase tulemuse annab tolli- või aktsiisilao kasutamine¹²⁹. Lisaks annab tollilao või aktsiisilao kasutamine võimaluse luua mulje, et tegemist ei ole fiktiivse tehinguga, sest tollilaos või aktsiisilaos on üheselt tõendatud kauba olemasolu ning ka kauba omanik, sest tegevus tollilaos või aktsiisilaos on allutatud maksuhalduri järelvalvele. Samuti võib skeemi maskeerida täiendavate tehingutega, mille puhul puhverühing ostab kokku kaupu ja teenuseid (nt puhverühing soetab tarkvara, tarkvaralitsentsid ning arvutid) ning võõrandab arvutid teise liikmesriiki, tarkvara ja litsentsid võõrandab lõpuks isikule, kes taotleb enamakse tagastamist pärast nende võõrandamist¹³⁰. Karusellpettuse puhul võib kaup jõuda tagasi ka algele müüjale, kuid skeem võib olla ka spiraalikujuuline, liikudes mitu ringi¹³¹. Spiraali puhul võib kaup jõuda lõpuks mustale turule (ing k *acquisition fraud*)¹³². Selles osas erinebki karusellpettuse skeem aheltehingust, et karuselli puhul võidakse saavutada põhjendamatu sisendkäibemaksu mahaarvamine mitu korda. Ahelteingu puhul toimub see ainult ühe korra. Lisaks on karusellpettuse eesmärgiks enamasti kauba odavamaks muutmine ja seeläbi konkurentsieelise saamine. Eeltoodust tulenevalt on õige käsitleda karusellskeemi kui laiaulatuslikku riigi maksutulude omastamist (ing k *large scale theft*)¹³³.

Mida keerulisem skeem, seda rohkem tegutseb selles puhverettevõtjad (inglise keeles *buffer's*), mis on vahelülilik variühingu ja sisendkäibemaksu maha arvava isiku vahel. Sellised puhverettevõtjad peavad tegema pettuse avastamise keerulisemaks, sest loovad mulje õiguspärasest tegevusest. Puhverettevõtjateks võivad olla ka heausksed äriühingud, mis võõrandavad ostetud kauba edasi, kuid ei oma samal ajal ülevaadet kogu tehinguahelast ning nad ei pruugi olla teadlikud sellest, et ahel on loodud karusellpettuse toimepanemiseks. Mõne

¹²⁹ Eestis on just kütuse valdkonnas levinud aktsiisiladude kasutamine ning see on kaasa toonud KMS-i täiendamise selliselt, et aktsiisilaos võõrandamine on alates 01.01.2010. a maksustatud nullmääraga (KMS § 15 lg 3 p 12). Seaduseelnõu seletuskirjas on selgitatud järgmist: Muudatuse vajaduse tingisid aktsiisilaos toimuvad käibemaksupettused, mille korral toimetatakse kütus teisest Euroopa Liidu (EL) liikmesriigist Eestis asuvasse aktsiisilattu. Aktsiisilaos müüakse kütus korduvalt edasi ning edasimüükide korral jäetakse ühes või mitmes lülis käibemaks deklareerimata ja maksmata või kui ka deklareeritakse, siis ei maksta. Aktsiisilaosiseste tehingute 0%lise määraga maksustamine kaotab käibemaksupettuste tegemise mõtte aktsiisilaos. Aktsiisilaoväliste siseriiklike tehingute korral on ettevõtjad lihtsamini jälgitavad ja kontrollitavad, kuna nad peavad omama tegevuslitsentsi ja majandustegevuse registri registreeringut. Samas näeb eelnõu ette võimaluse maksuhalduri põhjendatud kahtluse korral nõuda ettevõtjalt tagatist (§ 44²). Käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 551 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee (09.09.2011. a).

¹³⁰ Vt sellist skeemi: Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward, lk 8.

¹³¹ I. Oellerich, lk 35.

¹³² F. Borselli. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. International VAT Monitor. September/October 2008, IBFD, lk 334.

¹³³ F. Borselli, lk 333.

allika väitel on tuvastatud pettuseskeeme, kus esineb rohkem kui 200 puhverettevõtjat¹³⁴.

Karusellpettuste puhul kasutatakse väikseid, kuid suure väärtusega kaupu: näiteks arvutite osad või mobiiltelefonid¹³⁵. Samuti nimetatakse autosid, ksenoonlampe. Kuid teatud juhtudel (kui on kauba defitsiit) on asendatud kallihinnalised kaubad liiva või telliskividega ja mõnedel juhtudel on pettus toimunud, ilma et kaubad oleksid liikunud, st ainult paberil¹³⁶. Ning kui selline kaup liigub realselt, siis on transpordikulused ja formaalsusi silmas pidades kasulik kasutada väikese mahu ja kaaluga, aga suure väärtusega kaupu. Raske mini tuvastatavaks muutuvad skeemid seeläbi, et kaup liigub realselt ning see läbib näiteks tollikontrolli. Sellega antakse kauba olemasolule ja liikumisele usutavus ning esmapilgul ilma terviklikku pilti teadmata on maksuhalduril väga keeruline tuvastada pettust.

Kuid pettused ei puuduta ainult kaupa. Ka teenuseid võidakse kasutada maksupetturite poolt, kuid enamasti on tegemist teenustega, mida saab müüa sarnaselt kaubaga. Nii viidatakse süsinikdioksiidi emissiooni kvootide müügile (ing k *carbon permits*), internetitelefoni (VOIP ehk ing k *Voice over Internet Protocol*) ja mobiiltelefoni kõneminutitele, pilvraalindusele (ing k *cloud computing*)¹³⁷. Eraldi on Euroopas viidatud just kvootide müügiga seotud probleemidele viimaste aastate jooksul ning EUROPOL on viidanud kahjule 5 miljardi euro ulatuses¹³⁸. Selliste teenuste puhul on keeruline maksupettustega just seotõttu võidelda, et teenused kasutatakse ära (nt kõneminutid). Nagu märgitakse põhjendatult, siis üks asi on revidendil leida karp mikrokiipidega, mis keerleb karusellskeemis, ja hoopis teine asi leida internetitelefoni kõneminuteid, mida on korduvalt müüdud ja edasi müüdud enne tarbimist¹³⁹. R.T. Ainsworth selgitab, et toitlustus restoranis, autoremont või maja värvimine on näited teenustest, mis on tarbitavad teenused. Selliseid teenuseid müüakse harva edasi – neid tarbitakse esmase ostja poolt. Kaubeldavad teenused erinevad tarbitavatest

¹³⁴ Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. Financial Action Task Force, 2007 FATF/OECD, lk 23. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/dataoecd/16/3/38335020.pdf> (06.06.2011. a).

¹³⁵ Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber (Saksamaa Liitvabariigi Kontrollikoja aruanne käibemaksupettuste kohta), lk 21. Arvutivõrgus: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/berichts-umsatzsteuerbetrug.pdf> (14.08.2006. a).

¹³⁶ Laundering the proceeds of VAT carousel fraud, lk 3.

¹³⁷ R. T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America, lk 206. Arvutivõrgus: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/\\$file/AINSWORTH-16.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/$file/AINSWORTH-16.pdf) (15.07.2011. a).

¹³⁸ Europol 28.12.2010. a pressiteade „Further Investigations Into VAT Fraud Linked To The Carbon Emissions Trading System”. Arvutivõrgus: <https://www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbon-emissions-trading-system-641> (15.07.2011. a).

¹³⁹ R. T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions, lk 206.

teenustest. Kaubeldavad teenused on algusest peale mõeldud edasi müümiseks. Need on hübriidsooritused, mis on oma omadustelt sarnased kaupadele, kuid neid on funktsionaalselt keeruline käsitleda mitte-teenustena¹⁴⁰.

¹⁴⁰ R. T. Ainsworth. VAT Fraud: MTIC & MTEC – The Tradable Services Problem, lk 1. Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/AinsworthR111210.pdf> (18.07.2011. a).

2. KURITARVITUSI PUUDUTAV KOHTUPRAKTIKA

2.1. Euroopa Kohtu praktika üldiselt

Euroopa Kohus on mitmes lahendis tegelenud küsimustega, mis puudutavad käibemaksualaseid kuritarvitusi ja isikute heausksuse küsimust. Euroopa Kohus on tegelenud nii küsimustega, mis puudutavad ühendusesisest võõrandamist, kui ka juhtumitega, kui isik on teinud tehingu, mis on üheks tehinguks ahelas, millega on toime pandud karusellpettus.

Lähtudes kohtupraktika analüüsist, võib sisendkäibemaksu mahaarvamisel eristada objektiivseid ja subjektiivseid asjaolusid, millest sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamine. Kauba või teenuse olemasolu, samuti arve olemasolu ja vastavus arvele esitatud nõuetele on objektiivsed asjaolud, mis üldjuhul tagavad selle, et isik saab sisendkäibemaksu maha arvata. Euroopa Kohtu otsuses liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04 punktis 51 on selgitatud, et tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned ja majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 ja artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, sõltumata samas kaubatarnete ahelas osalevast asjaomasest maksukohustuslasest erineva ettevõtja kavatsusest ja/või teise selles ahelas osaleva tehinguga, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, seotud võimalikust pettusest, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik.

Sellel üldreeglil on mõningad erandid, mille puhul on välistatud arvel näidatud käibemaksu maha arvamine. Euroopa Kohus on asunud varasemalt seisukohale, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei teki sellisele käibemaksule, mille tasumise kohustus tekib ainult sellepärast, et käibemaks on arvel näidatud¹⁴¹. Sisendkäibemaksuna mahaarvatav käibemaks peab olema seotud konkreetse maksustatava kauba- või teenusetarnega (selle tõenduseks peab arvel olema näidatud kauba või teenuse hind koos käibemaksuga ja ilma käibemaksuta). Sisendkäibemaksuna ei saa kohtu arvates maha arvata käibemaksu, mis on suurem seaduses sätestatud käibemaksust või mida on arvatud käibelt, mida ei maksustata käibemaksuga. Kohtu arvates aitab selline tõlgendus ära hoida maksupettusi.

Selles kohtuvaidluses (C-342/87) kaebajaks olnud Hollandi ettevõtja avaldas arvamust, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleb tagada igasugusele käibemaksule, sest vastasel juhul oleks rikutud käibemaksu neutraalsuse põhimõtte. Kaebaja seisukohta toetas isegi Euroopa Komisjon, kuid kohus ei nõustunud selle väitega. Kohus selgitas, et liikmesriikide ülesanne on tagada vajadusel arve väljastanud isikule õigus arvet parandada ja tasutud käibemaks tagasi nõuda, kui arve väljastanud isik on käitunud heas usus. Kohus selgitas, et

¹⁴¹ EKo 13.12.1989, C- 342/87, *Hoge Raad vs Staatsecretaris van Financiën*.

liikmesriikide ülesanne on tagada neutraalsuse põhimõtte täitmine, siseriiklik õigus peaks andma võimaluse väärtalt arvatud arve parandada, kui arve väljastaja poolt on tõendatud heas usus tegutsemine¹⁴².

Eelpooltoodud kohtulahendist lähtuvalt ei tohiks niisiis registreerimata maksukohustuslase poolt arvel näidatud sisendkäibemaksu maha arvata, sest vastav käive ei kuulu maksustamisele. Ostja peab pöörduma müüja poole ja nõudma arve parandamist ning käibemaksu tagastamist, seejärel parandab müüja esitatud käibedeklaratsiooni ja taotleb maksuhaldurilt tasutud käibemaksu tagastamist. Selline põhimõte ei ole siiski absoluutne ning konkreetsete vaidluste lahendamisel tuleb lähtuda ka ostja heausksusest. Näiteks tuleks sisendkäibemaksu mahaarvamist lubada siis, kui käibe esemeks on selline kaup või teenus, mis registreeritud maksukohustuslase poolt müüduna või osutatuna oleks maksustatav, ning kui müüja on tõepoolest käibemaksu deklareerinud ja riigile tasunud (st mõlemad tehingupoolel on tegutsenud heas usus ja mingit pettust ei ole toimunud). Eriti tuleb see kõne alla juhtudel, kui isik on näidanud arvetel käibemaksu vahetult enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist või vahetult pärast maksukohustuslase staatuse lõppemist (eksimuse põhjuseks võib sel juhul olla näiteks käibe toimumise aja vale määramine). Samuti on Euroopa Kohus *Schmeink & Cofreth ja Strobel*'i kaasuses¹⁴³ otsuse punktides 60 ja 63 selgitanud, kui arve väljastaja kõrvaldab õigeaegselt maksutulude saamatajäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, et arvele alusetult märgitud maks tuleb korrigeerida, ilma et seda võiks seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest.

Arvel võib valesti näidata maksumäära ka registreeritud maksukohustuslane ning selles osas on ostja eriti keerulises olukorras. Tõepoolest, kui arvel on kajastatud vale maksumäär (näiteks näidatud maksumääraks 50%), siis on lihtne, sest arve saaja saab üheselt aru vales maksumäärast¹⁴⁴. Olukord muutub keeruliseks siis kui on väärtalt rakendatud alandatud maksumäära ning kui tegemist on kauba või teenusega, mille puhul pole ka võimalik üheselt hinnata alandatud maksumäära kohaldamise põhjendatust¹⁴⁵. Sellises olukorras oleks samuti sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine äärmiselt küsitav ning sellega tekiksid ostjatele täiendavad riskid¹⁴⁶.

¹⁴² Kohtu selline seisukoht tugines Kuuenda direktiivi art 20 lg 1 punktis a. Käesoleval ajal kehtiva käibemaksudirektiivi redaktsioonis vastab sellele sättele artikkel 184.

¹⁴³ EKo 16.09.1998. C-454/98, *Schmeink & Cofreth ja Strobel*.

¹⁴⁴ Peale selle võib esineda olukord, kus arvel on kajastatud õiget maksumäära, kuid kogusumma on valesti arvatud. Selline eksimus on tõenäoliselt erakordne ja seda ei märgata enamasti kontrollida.

¹⁴⁵ M. Achatz, M. Tumpel, lk 62.

¹⁴⁶ Ning nagu näha, siis lisaks otsestele ebavõrdse kohtlemise võimalustele toovad erandid kaasa ka muud maksukohustuslaste tegevust puudutavaid probleeme, mille lahenduste osas puudub selgus. See on täiendav põhjus, miks igasugustesse eranditesse tuleb suhtuda ettevaatlikult ja neid peaks vältima. Kui ettevõtja tegutseb Euroopa Liidus erinevates riikides, siis ühest küljest saab isik praegusel ajal eeldada direktiivi põhjal, kuidas üldine käibemaksusüsteem toimib, kuid kui arvesse võtta erinevad maksuvabastused, alandatud maksu-

Mitte kõik rikkumised objektiivsete asjaolude osas ei too kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamist. Üheks objektiivseks eelduseks on kauba võõrandaja või teenuse osutaja käibemaksukohustuslase staatus, mille kontrollimiseks näeb käibemaksudirektiivi art 226 p 3 ette, et arvel peab olema kajastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas. Unikaalse numbriga kasutamine aitab ära hoida segadusi samanimeliste isikute eristamisel. Siseriiklikult ei ole see probleem nii terav, sest isikuid saab eristada äriregistrikoodide või isikukoodide alusel. Seetõttu ei saa registreerimisnumbri puudumist alati lugeda oluliseks vormiveaks, kui muud rekvisiidid võimaldavad isiku tuvastada ja isik on registreeritud käibemaksukohustuslane. Küll aga peab kauba saaja või teenuse osutaja veenduma alati selles, et tehingupartner on käibemaksukohustuslane. Üheks praktikas esinevaks juhtumina võib tuua välja olukorra, kus isik, kellega tehingud on tehtud pika aja jooksul, kaotab mingitel põhjustel ootamatult käibemaksukohustuslasena registreeringu. Arvestades, et arvel peab olema näidatud isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise number ning arve saaja peaks põhimõtteliselt alati kontrollima, siis poleks mõistlik seda nõuda pikaajaliste suhete puhul, kus isikul võib tekkida õiguspärane ootus ja heauskus selles osas, et tema tehingupartner on registreeritud käibemaksukohustuslasena¹⁴⁷.

Sama objektiivse eelduse kontrolli küsimus tekib ühendusesisese käibe puhul, kui rakendatakse kaupade võõrandamisel ja teenuste osutamisel 0% maksumäära. Ühendusesisese käibe puhul on müüjal kohustus kontrollida seda, kas tehingu teine pool on maksukohustuslane, st kas tal on olemas vastav registreerimisnumber. Üldjuhul märgitakse see number arvele, mis tõendab seda, et tehingu tegemise ajal kontrolliti numbrit. Juhul kui arvele on märgitud vale number, siis välistab see nullmäära rakendamise. Sellisel juhul pole õige rääkida üldse heauskusest, sest puudub objektiivne eeldus nullmäära rakendamiseks. Euroopa Kohtu kohtuasjas C-146/05¹⁴⁸ on p 41 selgitatud, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub tegeliku ühendusesisese tarne puhul käibemaksuvabastusest üksnes põhjusel, et sellise tarne kohta ei ole tõendeid esitatud õigeaegselt.

Kuigi direktiiv otseselt ei näe ette muid asjaolusid, siis tulenevad kohtupraktikast subjektiivsed elemendid, millest lähtudes hinnatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Selliseks subjektiivseks asjaoluks on maksukohustuslase teadmine või kohustus teada asjaolusid, mis viitaksid müüja õigustavastasele käitumisele. Kogu subjektiivne külg puudutab tegelikult kuritarvituse

määrad, siis muutub pilt oluliselt keerulisemaks ning toob ettevõtjatele kaasa täiendava halduskoormuse.

¹⁴⁷ M. Achatz, M. Tumpel, lk 96.

¹⁴⁸ EKo 27.09.2007, C-146/05, *Albert Collée*. Selles lahendis oli tegemist olukorraga, kus autode ühendusesisene käive esialgu kajastati fiktiivsete dokumentide alusel siseriikliku vahendaja kaudu võõrandamisena, sest sellest sõltus müüja vahedustasu, mis ta pidi saama autotootjalt.

küsimust ning see on jagatav kaheks tulenevalt kohtupraktikast: osalemine või teadlikkus. Viimasel juhul seejuures on omakorda kaks alust: teadmine või kohustus teada (pidi teadma).

2.1.1. Ostja hoolsuskohustus

Euroopa Kohtu praktikas on isikute hoolsuskohustust ja selle ulatust käsitletud Euroopa Kohtu liidetud kohtuasjas C-439/04 ja C-440/04¹⁴⁹. Selles asjas püstitas kohus küsimuse, kas sellised tehingud, „mis iseenesest ei ole käibemaksupettusega seotud, kuid mis kuuluvad kaubatarnete ahelasse, milles muu tehing, varasem või hilisem kui kõnealune tehing on seotud käibemaksupettusega, ilma et ettevõtja, kes teostas esimesi tehinguid, seda teaks või võiks teada, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned ja majandustehingud kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 punktide 1, 4 ja 5 mõttes ja kas teiselt poolt võib nimetatud ettevõtja tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellisel juhul piirata”¹⁵⁰.

Probleem oli selles, kui pikas ahelas on õigusvastaselt käitunud isikud ning konkreetne ostja sellest teadlik või peaks teadlik olema, siis kas see võib kaasa tuua selle, et isik ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Kohus leidis, et ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega oleks vastuolus „maksuhalduri kohustus võtta arvesse teise ettevõtja, kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga, kavatsust ja/või teise selles ahelas osaleva tehingu, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, võimalikku petturlikku olemust, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik, selleks et määrata kindlaks, kas antud tehing kujutab endast maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarnet ja majandustegevust.” Selle keerulise lause mõte on see, et konkreetset juhul on oluline isiku teadlikkus (subjektiivne külg) ning seda saab hinnata ostja hoolsuskohustuse täitmise kaudu.

Subjektiivsele küljele on viidatud ka Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-384/04, kus otsuse punktis 32 on märgitud järgmist: Kui kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriigil kohustada isikut tasuma käibemaksu solidaarselt maksu tasumise eest vastutava isikuga, juhul kui ta tema huvides teostatud kaubarne hetkel teadis või oleks pidanud teadma, et sellelt tehingult või varasemalt või hilisemalt tehingult tasumisele kuuluv käibemaks jääb tasumata, ning tugineda selles osas kõnealustele eeldustele, ei või selliseid eeldusi sellegipoolest sõnastada viisil, mis teeb maksukohustuslasel vastupidise tõendamise praktiliselt võimatuks või ületamatult raskeks. Nagu kohtujurist tõi välja oma ettepaneku punktis 27, paneksid sellised eeldused *de facto* aluse süüst sõltumatu vastutuse kohaldamisele, mis läheb kaugemale kui rahandusministeeriumi õiguste kaitseks vajalik. Sisuliselt on Euroopa Kohus selgelt viidanud sellele, et tegemist on vastutusega ja see on süüline ning muudel juhtudel ei saa isikul tekkida kohustust tasuda käibemaksu seoses tehingupart-

¹⁴⁹ EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*.

¹⁵⁰ EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 29.

neri õigusvastase käitumisega. Kohtujuristi arvamuse kohaselt võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi alusel muuta isiku käibemaksu tasumise eest vastutavaks siis, kui ta tehingu teostamise ajal teadis või oleks pidanud mõistlikel eeldustel teadma, et kõnealuses turustusahelas jääb käibemaks tasumata. Selles suhtes võib siseriiklik maksuhaldur tugineda niisuguse teadmise presumptsioonidele. Nende presumptsioonidega ei tohi siiski *de facto* luua süüst sõltumatu vastutuse süsteemi¹⁵¹.

Eeldatakse, et ostja peaks tegema tehinguid ainult õiguspäraselt käituvate isikutega ning selleks peab ostja teatud ulatuses kontrollima oma tehingupartnereid. Sellise kontrolli eesmärgiks ei tohi kindlasti pidada seda, et ostja peaks huvituma müüja maksukohustustest. Pigem on küsimus selles, et ostjal peaks olema enda majandusriskide maandamise huvi, mistõttu ta kontrollib müüjat. Euroopa Kohtu praktika kohaselt peavad sellised meetmed olema aga mõistlikud. Euroopa Kohtu otsuses liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04 punktis 51 on selgitatud, et eeltoodud silmas pidades „peavad ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa ahelast, kuhu kuulub tehing, mis on seotud käibemaksupettusega, saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses, ilma et nad riskiks olla solidaarselt vastutavad maksu eest, mida peab tasuma teine maksukohustuslane.”¹⁵²

EL-is tervikuna peab aga silmas pidama, et liikmesriigid on erinevatest õigusperekondadest ning seetõttu ei viita ei käibemaksudirektiiv ega ka Euroopa Kohtu praktika kunagi konkreetsetele tsiviilõiguslikele instituutidele. Seetõttu on põhjendatud seisukoht, et kahjuks ei ole sätestatud hoolsuskohustuste standardit, mida maksukohustuslane peaks järgima enda õiguste kaitsel¹⁵³. Mis on mõistlik (ing k *reasonable*), sõltub faktilistest asjaoludest iga erineva tehingu puhul¹⁵⁴. Näiteks selleks, kas müüja vastu on võimalik esitada tsiviilõiguslikke nõudeid, kui peaks tekkima vajadus lepingust taganeda. See muidugi erineb valdkonniti ja sõltub kaupadest või teenustest, mis on tehinguobjektiks. Kui tegemist on kaupade soetamisega, mille puhul kaupu kontrollitakse ning alles peale seda toimub nende eest tasumine, siis võibki see olla piisav hoolsus. Näitena võib tuua metalljäätmete kokkuostu, aga ka metsamaterjali soetamise. Peamine probleem aga seisneb selles, et tõenäoliselt ei julge keegi käesoleval

¹⁵¹ EK 07.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*, kohtujurist M. Poiares'e ettepanek, p 51.

¹⁵² Samale mõistlikkuse kriteeriumile on Euroopa kohus viidanud veel ka otsuse C-384/04 punktis 33 ja ka liidetud kohtuasjas C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 otsuse punktis 52.

¹⁵³ Sellise standardi (ing k *knowledge test*) vajalikkusele on viidatud diskussioonide käigus seoses rohelise raamatuga, kus vastajad on sellist standardit pidanud alternatiiviks jagatud makse mudelile. Vt Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT. European Commission. Brussels, 2nd December 2011, taxud.c.1(2011)1417077, lk 66. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf (06.01.2012. a).

¹⁵⁴ R. A. Wolf. The Sad History of Carbon Carousels. *International VAT Monitor*. November/December 2010, IBFD, lk 406.

ajal nõustuda väitega, et sama kaasust hindaksid kõigi 27 liikmesriigi maksu-
haldurid samasuguselt või et sama asi saaks liikmesriikide kohtutes ühesuguse
lahenduse. Selline olukord on aga lubamatu, sest samas viidatud Euroopa Kohtu
kohtuasjas C-439/04 on punktides 39 ja 41 märgitud, et „kuues direktiiv kehtes-
tab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetao-
lisel määratlusel. (...) Maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, kaubatarnete ja
majandustegevuse mõistete analüüs näitab, et neil mõistetel, mis määratlevad
kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud, on kõigil objektiivne olemus
ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või
tulemitest.”

Sama probleem tekib vorminõuetega, mis võivad liikmesriigiti erinevad olla
ning milles puudub käesoleval ajal ülevaade. Euroopa Kohus on aga liidetud
kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04 sedastanud: „Vastavalt ühise käibemaksu-
süsteemiga lahutamatu seotud üldpõhimõttele ja tulenevalt esimese ja kuuenda
direktiivi artiklitest 2 kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega
seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud
hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt. /.../ Neil asjaoludel /.../
tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et seaduslike ja ebaseaduslike tehingute
üldistatud eristamine on vastuolus maksustamise neutraalsuse põhimõttega. Sel-
lest järeldub, et hinnates käitumist taunitavaks, ei too see iseenesest kaasa
maksustamise erandit. Taoline erand esineb üksnes erilistes olukordades, milles
teatud kaupade või teenuste eriomaduste tõttu on igasugune konkurents seadus-
liku ja ebaseadusliku majandussektori vahel välistatud.¹⁵⁵”

Euroopa Kohtu kohtupraktikast tuleneb järelikult, et isegi kui siseriiklik
õigus hindab vorminõudeid mitte järgides tehtud tehingu taunitavaks või lausa
tühiseks¹⁵⁶ siis ei tohi see automaatselt kaasa tuua sisendkäibemaksu maha-
arvamise keeldu. Seetõttu ongi märgitud, et kohtuasja C-439/04 argumentat-
siooni tulemusel ei saa maksuhaldur keelduda sisendkäibemaksu mahaarvami-
sest seetõttu, et tehing on liikmesriigi tsiviilõiguse kohaselt tühine, sest on
vastuolus avaliku korraga¹⁵⁷. Käibemaksu mahaarvamist võib keelata üksnes
juhul, „kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse või
kuritarvituse kavatsusega”¹⁵⁸. Järelikult võib siseriiklik maksu- või sellest välja-
poole jääv õigus kehtestada maksustatavatele tehingutele või nende vormile mis
tahes nõudeid või kitsendusi, kuid see ei saa mõjutada maksustamist ühise
käibemaksusüsteemi järgi. Maksustatavate tehingute määratlus on ühetaoline

¹⁵⁵ EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 49 ja 50.

¹⁵⁶ EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 8 ja 9 on viidatud Belgia
tsiviilõiguse sätetele, millele maksuhaldur tugines. Nimelt tugines Belgia maksuhaldur
Belgia Code civil'i artiklile 1131, mille kohaselt „näilik, teeseldud või ebaseadusliku ees-
märgiga võetud kohustus on tühine”. Samuti tugines Belgia maksuhaldur koodeksi
artiklile 1133, mille kohaselt „eesmärk on ebaseaduslik, kui see on vastuolus seadusest
tuleneva keelu, heade kommete või avaliku korraga”.

¹⁵⁷ J. Swinkels. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*. March/
April 2008, IBFD, lk 106.

¹⁵⁸ EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 55.

kogu ühenduse territooriumil ja liikmesriikide võimalus neid siseriiklikult mõjutada oleks vastuolus ühise käibemaksusüsteemi ühetaolisuse ja neutraalsuse põhimõtetega.

Kui liikmesriik peaks hakkama sisendkäibemaksu mahaarvamist seadma sõltuvusse väljaspoole maksuseadusi jäävatest regulatsioonidest, siis võivad tekkida kohe ebakõlad. Eeldused sisendkäibemaksu mahaarvamiseks võivad hakata oluliselt erineva ning need võivad sõltuda konkreetse liikmesriigi metsandust, ehitust või kütuseturгу reguleerivate aktide sätetest. Kuigi selle kaudu võidakse määratleda isiku hoolsuskohustust, mistõttu ettevõtja peab ennast selliste nüanssidega kurssi viima, tuleb ikkagi mõista, et piiriüleselt tegutseval ettevõtjal kaasnevad sellega täiendavad kulud ja riskid. Rahvusvaheliselt tegutsevad ettevõtjad on alati pidanud sellega arvestama, kuid Euroopa Liidu arenguid silmas pidades tekivad küsitavused. Kui eesmärgiks on piiride kaotamine ning muude meetmete kaudu kaupade ja teenuste vaba liikumise tagamine, siis tegelikult peaks taolisi olukordi vältima.

Seetõttu on problemaatiline ka tsiviilõigusest tuntud hoolsuskohustuse rakendamine, sest see võib Euroopa Liidu liikmesriikides olla erinev. Iseenesest tsiviilõigusest tuntud hoolsuskohustus, vähemalt Eestis, oleks kohaldatav ka maksuõiguses. Eesti Riigikohtu praktikas on selgitatud, et juhatuse liige peab olema hoolas, otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud ega tohi võtta osahingule põhjendamatuid riske. Kui juhatuse liige ei tegutse hoolsusega, mida mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel ilmutaks, võib teda pidada hoolsuskohustust rikkunuks, mis võib kaasa tuua vastutuse ÄS § 187 lg 1 järgi¹⁵⁹. Eesti õiguskirjanduses on viidatud sellele, et juhatuse liikme hoolsuskohustus on objektiivne käitumisstandard ning see tähendab eelkõige parimal viisil ning heas usu juriidilise isiku huvides tegutsemist¹⁶⁰. Kogu hoolsuskohustuse juures viidataksegi kolmele elemendile: a) kohustus olla hoolas; b) olla otsuste vastuvõtmiseks piisavalt informeeritud; c) mitte võtta juriidilisele isikule põhjendamatuid riske¹⁶¹. Eeltoodud hoolsuskohustus nõuab peamiselt juhatuse liikmelt tegutsemist äriühingu huvides, mis ei tähenda otseselt seda, et juhatuse liige peaks tagama võimalikult suure maksude laekumise. Küll aga eeldab põhjendatud riskide võtmise kriteerium seda, et tehinguid tehakse usaldusväärsete äripartneritega. See eeldab ka eelpool mainitud olukorda, et tehingud tehakse isikutega, kelle suhtes on võimalik esitada tsiviilõiguslikke nõudeid. Teisisõnu, need isikud on tegutsevad ja tegemist ei ole variühingutega.

Kuigi eeltoodud tsiviilõiguse kontseptsioon võib olla sisuliselt kohaldatav ka käibemaksuõiguses, siis tekib probleem Euroopa Liidus õiguse ühetaolise kohaldamisega. Selle mõistmiseks piisab, kui vaadata tsiviilõiguse ja erinevate mõistete kohaldamist Euroopa Kohtu praktikas. Käibemaksudirektiivi art 135 lg 1 p 1 kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kinnisasja rendile- ja

¹⁵⁹ RKTko 3-2-1-45-03 p 21.

¹⁶⁰ P. Varul jt. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2010, lk 129.

¹⁶¹ RKTko 3-2-1-41-05 p 31.

üürileandmise. Kasutusvaldust või muid asjaõiguslikke instituute direktiiv ei nimeta. Sarnaselt oli varasemalt sõnastatud kuuenda direktiivi art 13 lg B p b, mille kohaselt oli maksuvaba kinnisvara liising ja rendileandmine. Euroopa Kohtu praktikas on selle sättega seoses selgitatud, et fiskaalse neutraalsuse põhimõtte ning maksuvabastuste kohane, lihtne ja ühetaoline kohaldamine lubavad samaväärselt käsitleda ka kasutusvaldust¹⁶². See tähendab, et kohus on olulisemaks pidanud majanduslikke tunnuseid ning tähtis ei ole see, kuidas ühe või teise liikmesriigi õiguses on kujundatud tsiviilõiguslikud instituudid¹⁶³. Sarnaseid seisukohti on Euroopa Kohus ka varasemalt oma praktikas väljendanud. Nii on Euroopa Kohus kohtuasjas C-320/88 käsitlenud kaupade võõrandamise mõistet¹⁶⁴ ja jõudnud järeldusele, et direktiivi sõnastusest tuleneb, et kauba võõrandamine ei seonu ainult liikmesriigi õiguskorras ettenähtud vormidega, vaid see hõlmab igasugust asja üleandmist, millega ostjale antakse õigus asja käsutada nii, nagu oleks ta omanik (otsuse p 7)¹⁶⁵. Kohus on sellist lähenemist põhjendanud sellega, et see vastab direktiivi eesmärgile, milleks muu hulgas on ühtse käibemaksusüsteemi tuginemine ühesugustele mõistetele. Tõepoolest, see eesmärk oleks ohustatud, kui liikmesriigid saaksid määrata enda õigusega neid mõisteid ning maksustamine sõltuks konkreetse riigi tsiviilõigusest. Sama kehtib aga ka hoolsuskohustuse suhtes, mida ei saa siduda tsiviilõigusliku regulatsiooniga, sest sellisel juhul hakkab see sõltuma iga liikmesriigi tsiviilõigusest ning ei ole tagatud, et Euroopa Liidus rakenduks käibemaks ühetaoliselt.

Võib arutleda ka selle üle, millisel hetkel peab ostja olema heauskne. Heausksust välistavad asjaolud võivad ilmuda pärast tehingu tegemist, kui isik saab näiteks teada sellest, et tegelikult müüs talle kauba kolmas isik. Arves-

¹⁶² EKo 04.10.1999, C-326/99, *Stichting „Goed Wonen” v Staatssecretaris van Financien*.

¹⁶³ Sellele Euroopa Kohtu lahendile on viidatud ka Eesti Riigikohtu praktikas, kui on käsitletud isiklikku kasutusõigust. Kuigi Eesti seadusandja on nimetanud seaduses ainult kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist (KMS § 16 lg 2 p 2), siis käsitles Riigikohus isiklikku kasutusõigust nendega samaväärsena, sest kui isiklik kasutusõigus on seotud valdamisega, ei ole sisuliselt põhjendatud käibemaksuga maksustamise seisukohast erinev lähenemine kasutusvalduse ja isikliku kasutusõiguse seadmise juhtudele (vt RKKHO 3-3-1-36-10 p 27).

¹⁶⁴ EKo 08.02.1990, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën vs Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*. Euroopa Kohus tõlgendas kuuenda direktiivi art 5 lg 1, mille kohaselt kauba võõrandamine tähendab õiguste üleandmist sellises ulatuses, mis annavad ostjale õiguse käsutada asja sarnaselt omanikuga.

¹⁶⁵ Eesti KMS § 2 lg 5 kehtestab näiteks seetõttu eraldi leegaaldefiniitsioonina võõrandamise mõiste: Võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine käesoleva seaduse tähenduses on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral. Ilma selle definitsioonita tekiks probleem just kinnisasjadega, mille puhul Eesti õigus lähtub rangelt kinnistusraamatu kannetest – omanikuks saab isik reeglina kande tegemisest kinnistusraamatus. Sellega kaasneksid aga mitmed probleemid, sest isik võib realselt omada jube enne kande tegemist kinnistusraamatus kinnisasja valdust ning kasutada kinnisasja oma majandustegevuses.

tades, et sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peab isik olema kätte saanud kauba või teenuse ning tal peab olema nõuetekohane arve, siis just nendega on ostja hoolsuskohustus piiratud. Seega, kui pärast kauba võõrandamist ja teenuse osutamist isik enam oma kohustusi ei täida või tema tegevus muutub ning on selge, et müüja paneb toime maksupettust, siis sellisel juhul ei muuda see ostjat enam pahauksseks. Seda isegi siis, kui maksudeklaratsiooni esitamise hetkeks on selge, et müüja enam oma kohustusi ei täida, või on selgunud muud asjaolud, mis üldjuhul välistaksid ostja heausksuse¹⁶⁶. Käibedeklaratsiooni esitamise aja arvestamine oleks probleemne juba seetõttu, et liikmesriigiti erineb deklaratsioonide esitamise aeg ning erineva võivad ka maksustamisperioodid. Seega, kui võtta aluseks käibedeklaratsioonide esitamise hetk, siis hakkaks ostja vastutus riigiti erineva sõltuvalt maksustamisperioodi pikkusest, deklaratsiooni esitamise tähtpäevast või maksuarvestuse korrigeerimise nõuetest. Selline lahendus oleks selgelt ebamõistlik ning tekitaks põhjendamatu ebavõrdse kohtlemise.

2.1.2. Müüja hoolsuskohustus

Käibemaksudirektiivi art 138 lg 1 kohaselt liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis¹⁶⁷. Selles sättes on sätestatud ühendusesisese käibe ajutise korra põhielement: kui kaup on toimetatud teise riiki, siis rakendub sellele maksuvabastus. Tegemist on maksuvabastuse rakendamise materiaalõigusliku eeldusega¹⁶⁸. Sellega aga kaasnevad aga uued võimalused pettuste toimepanemiseks. Kuna sellise pettuse toimepanemine võib toimuda nii müüja initsiatiivil kui ka olukorras, kus müüjat kasutatakse ära, siis on Euroopa Kohtu praktikas sarnaselt soetamisega lähtunud heausksuse kontseptsioonist.

Üheks selliseks lahendiks on Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-409/04¹⁶⁹. Antud kaasuses oli tegemist olukorraga, kus Suurbritannia ettevõtja Teleos Plc müüs kaupu (mobiiltelefone) Hispaania ostjale ning viimane toimetab kaubad

¹⁶⁶ M. Achatz, M. Tumpel, lk 146.

¹⁶⁷ Käibemaksudirektiivi inglise keelses tekstis on art 138 lg 1 sõnastatud järgmiselt: *Member States shall exempt the supply of goods dispatched or transported to a destination outside their respective territory but within the Community, by or on behalf of the vendor or the person acquiring the goods, for another taxable person, or for a non-taxable legal person acting as such in a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods began.*

¹⁶⁸ H. Stadie, lk 694. Samuti ka J. Bunjes, R. Geist. Umsatzsteuergesetz. Kommentar. 7. Auflage, München: C. H. Beck, 2003, lk 394. Mõlemad kommentaarid viitavad erinevatele Saksamaa föderaalsete maksukohtu lahenditele.

¹⁶⁹ EKO 27.09.2007, C-409/04, *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) – Ühendkuningriik.*

kas Hispaaniasse või Prantsusmaale¹⁷⁰. Selle tõenduseks esitas ostja vastavad CMR-saatelehed¹⁷¹, mille alusel Teleos Plc tõendas Suurbritannia maksuhaldurile, et tegemist on maksuvaba käibega (Eestis 0% maksumäär). Hiljem selgus, et saatelehtedel olid esitatud valed andmed, kuid sellest ei olnud müüja teadlik. Sellest hoolimata määras maksuhaldur Teleos Plc-le täiendava maksukohustuse. Kuigi Euroopa kohus leidis, et formaalsetes kriteeriumitest lähtudes ei olnud tegemist ühendusesisese käibega, siis viitas kohus õiguse üldpõhimõtetele (otsuse p 45) ning p 46 käibemaksu neutraalsusele (otsuse p 46) ning asus seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksuma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud, niivõrd kui tarnija võttis mõistlikkuse piires kõik tema võimuses olevad meetmed, tagamaks, et tema teostatud ühendusesisene tarne ei too kaasa tema osavõttu maksupettusest. Kohtu sellist seisukohta põhjendab muu hulgas ühendusesisese käibe üldine eesmärk ja kehtestamise taust. Nimelt kehtestati see ajutise korrana pärast sisepiiride kadumist ning seetõttu on enesestmõistetav, et see ei tohiks kujuneda keerulisemaks ja probleeme tekitavaks. Seetõttu Euroopa kohus viitas (kohtuasja nr C-409/04 otsuse p 62–63) sellele, et ettevõtjate olukord ei oleks vähem soodne kui see, mis neil oli enne liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist, kuna see läheks vastuollu siseturu eesmärgiga hõlbustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Nimelt oli eelnevalt isikutel võimalik tugineda tollivõimude väljastatud dokumentidele (kaupade liikumine allus tollikontrollile) ning seega ei tekkinud vaidlusi sellest, kas kaup on üle piiri toimetatud või mitte. Käesoleval ajal aga tulebki ühendusesisest tarnet ja omandamist tõendada muul viisil. Samas peab silmas pidama seda, et tõendamise reeglid kehtestab iga liikmesriik ning maksukohustuslastel puudub võimalus nõuda, et maksuhaldur peaks ühendusesisese tarne puhul taotlema teavet tarnija poolt väidetava sihtkoha liikmesriigi ametiasutustelt ning kasutama seda teavet, et teha kindlaks, kas kaup oli tegelikult ühendusesisese tarne ese¹⁷². Juhul kui müüja on pahauskne, näiteks kui ta on varjanud tegeliku soetaja isikut, siis võib liikmesriik tehingu maksust vabastamisest keelduda¹⁷³.

¹⁷⁰ Kaupu müüdi tarnetingimusel EXW ehk *ex works*, mille järgi ostja pidi kaubale järele tulema.

¹⁷¹ Saateleht, mis on koostatud rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsiooni alusel. Rahvusvahelise autoveolepingu konventsioon (CMR). – RT II 1995, 3, 12.

¹⁷² Sellisele seisukohale on jõudnud Euroopa Kohus (EKO 27.12.2007, C-184/05, *Twoh International BV versus Staatssecretaris van Financiën*). Kohus viitas selles asjas, et erinevatest määrusest (nõukogu 25.02.1992. a direktiiv 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) ja nõukogu 27.01.1992. a määrusest (EMÜ) nr 218/92 halduskoostöö kohta kaudsete maksude valdkonnas (käibemaks)) ei tulene sellist kohustust. Seda olukorda ei ole muutnud käesoleval ajal kehtivad õigusaktid. Näiteks ühist liikmesriikidevahelist teabevahetussüsteemi reguleeriv nõukogu 7.10.2003. a määrus (EÜ) nr 1798/2003,

Kirjanduses on seoses eelviidatud Euroopa Kohtu otsusega kohtuasjas C-409/04 kriitiliselt märgitud, et otsusest ei nähtu dogmaatiline alus, millega maksukohustus läheb üle ostjale¹⁷⁴. Tõepoolest on kohus märkinud otsuse p 67: „Kui tarnija on täitnud ühendusesisese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui omandaja ei ole täitnud oma lepingulist kohustust lähetada või vedada kaup väljapoole tarnija liikmesriiki, on omandaja see, kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis”. Probleem seisneb nimelt selles, et siseriikliku käibe puhul maksab maksu just müüja. Kohus sisuliselt nõustubki, et tegemist on siseriikliku käibega (sest ühendusesisest käivet ei ole), kuid maksukohustust müüjal ei teki. Sellega seoses on aga küsimus, kuidas peaks konkreetne liikmesriik kehtestama aluse, et selliselt isikult käibemaksu sisse nõuda¹⁷⁵. On mõisteta, et käibemaksu loogikat arvestades on vastutav maksu eest müüja ning sisuliselt on olemas ka maksustamise koosseis. Samal ajal on maksustamise põhjustanud pahauskselt käitunud isikud, kes on tekitanud olukorra, kus nende eest maksu tasuma pidanud isik on jätnud selle tegemata. Kui kaupa ei ole teise liikmesriiki toimetatud, siis võib küll konstrueerida pahausksele ostjale käibemaksukohustuse müüja asukohamaal (võib eeldada kaubatarne selles riigis), kuid otseselt puudub õiguslik alus vabastada käibemaksust müüja ja ostja vaheline siseriiklik kaubarne. Kirjeldatud kohtuasja puhul oleks justkui tekkinud midagi pöördmaksustamise sarnast.

Eeltoodud lahendiga sarnaselt lahendas Euroopa Kohus kaasuse nii eelviidatud kohtuasjas C-146/05 kui ka kohtuasjas C-271/06¹⁷⁶. Kohtuasjas C-146/05 on kohus selgelt viidanud sellele, et liikmesriik peab järgima sisulisi kriteeriume ja isegi kui maksumaksja on esitanud valeandmeid, siis tuleb vaadata seda, kas liikmesriigil esineb maksutulude saamata jäämise oht¹⁷⁷. Antud asjas oli tegemist olukorraga, kus kauba võõrandamisel teise liikmesriiki kasutati näilikult vahendajat, kellele müüja esitas käibemaksuga arved. Hiljem kui

halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas, mis jõustus 1.01.2004. a ja millega tunnistati kehtetuks varasem määrus (EMÜ) nr 218/92.

¹⁷³ EKo 07.12.2010, C-285/09, *Bundesgerichtshof – Saksamaa*, p 55.

¹⁷⁴ Nt on sellisele seisukohale viidanud Austria õigusteadlane W. Haslehner. Vt M. Achatz, M. Tumpel, lk 93.

¹⁷⁵ Kohtujurist on oma ettepanekus (Vt EK 11.01.2007, C-409/04, *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) – Ühendkuningriik*, kohtujurist Juliane Kokott'i ettepanek p 84-85) probleemi tagajärjed Euroopa Komisjoni ettepanekust lähtudes jaganud kaheks: materiaaloiguslik lahendus ja menetlusõiguslik lahendus. Esiteks võiks maksuvabastuse andmise tingimused lugeda täidetuks juba selliste dokumentide esitamise, mille ebaõigsus ei olnud teada, ning välistada olukorra tagantjärele materiaaloigusliku uuesti hindamise (materiaaloiguslik lahendus). Teine lahendus oleks see, et olukorda saab küll tagantjärele saadud andmete alusel materiaaloiguslikult uuesti hinnata, tühistamata tagantjärele siiski seetõttu maksukohustuslasele antud maksuvabastust (menetlusõiguslik lahendus). Kohtujurist ja Komisjon eelistasid materiaaloiguslikku lahendust.

¹⁷⁶ EKo 21.02.2008. C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG versus Finanzamt Malchin*.

¹⁷⁷ EKo 27.09.2007, C-146/05, *Albert Collée*, p 31 ja 38

maksuhaldur asus vahendajat kontrollima, parandas müüja arved ja deklareeris ühendusesisese käibe juba ilma näiliku vahendajata. Eeltoodust tulenevalt tekkis küsimus, kas ja mis tingimustel saab lubatavaks pidada ühendusesisese käibe deklareerimist hilinenult. Teise viidatud asja, kohtuasja C-271/06, asjaolude kohaselt tagastas Saksamaal tegutsev poekett aastatel 1992–1998 ostjatele käibemaksu, kui need tõendasid kaupade eksportimist. Hiljem selgus, et Poola kodanikud võltsisid aastatel 1993–1998 suurel hulgal eksporditõendeid, kasutades võltsitud tolliblankette või kandes väidetavatele tõenditele võltsitud tollitempli. Nende abil taotleti käibemaksu tagastamist kaupluseketilt ning viimane rahuldab taotlused. Kuna müüja pettusest teadlik ei olnud ning oli rakendanud kõiki mõistlikke meetmeid, siis märkis kohus, et tarnijal peab olema võimalik uskuda, et sõlmitav tehing on seaduslik, riskimata kaotada oma õigust käibemaksust vabastamisele, kui nagu põhikohtuasjas, ei ole tal ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades võimalik teada saada, et maksuvabastuse tingimused ei ole tegelikult täidetud, kuna ostja esitatud eksporditõendid olid võltsitud¹⁷⁸.

Eelnev viitab sellele, et kohtu arvates ei pea ettevõtja olema tavapärasest hoolsam ja kandma täiendavaid kohustusi seoses käibemaksuga. Kui isik on viidud eksitusse, siis sellisel juhul ei teki tal ka täiendavat maksukohustust. Teise isiku õigusvastane käitumine ei saa tekitada temaga tehingu teinud isikutele kohustusi ning seda isegi juhul, kui formaalselt asja lahendades tegelikult peaks maksukohustus tekkima. Saksamaa õiguskirjanduses on põhjendatult viidatud sellele, et ettevõtja on sunnitud riiki abistama käibemaksu kogumisel ning seetõttu ei tohi ta kanda riske, mida ta ei saa mõjutada¹⁷⁹. Samas seotakse Saksamaa õiguskirjanduses müüja hoolsus tsiviilõigusliku hoolsuskohustusega ja tehakse viide tavapärasele kaupmehe hoolsusele¹⁸⁰. Sellise lähenemisega tekivad sarnased probleemid, millest eelnevalt oli juttu juba ostja hoolsuskohustuse määratlemise juures.

2.2. Eesti kohtupraktika üldiselt

Esimesena avalduvad maksupettused kohtupraktikas, sest seadusandja reageerib probleemidele reeglina teatud hilinemisega. Seetõttu on esmane raskus praktikas tekkinud probleemide lahendamisel kohtupraktikal. Nii ka Eestis, kus Riigi-kohtu praktikas on viimase 10 aasta jooksul korduvalt lahendatud käibemaksupettuste, aga ka fiktiivsete tehingute ja ostja heausksust puudutavaid kaasuseid. Eesti kohtupraktikast nähtubki, et hoolsuskohustuse ja variühingutega seotud pettustele eelnes periood, kus levinud pettuseks oli nn fiktiivne eksport. Sellise skeemi puhul oli rõhk sellel, et tõendada kauba väljavedu Eestist, ning sellele

¹⁷⁸ EKo 21.02.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG versus Finanzamt Malchin*, p 27.

¹⁷⁹ H. Stadie, lk 696.

¹⁸⁰ Nii viidatakse tavapärase kaupmehe hoolusele (sks k *Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*), mille standard tuleneb kaubandusseadustiku (*Handelsgesetzbuch*) § 347. Vt J. Bunjes, R.Geist, lk 396.

keskendus ka kohtupraktika¹⁸¹. Alles hiljem on levinud pettused, mille puhul pole enam peetud vajalikuks tõendada ekspordimist ja on keskendunud soetuse tõendamisele. Fiktiivse ekspordi problemaatika oli mingil hetkel sedavõrd oluline, et 1996. a lisati mitmesse maksuseadusse eriklauslid, mille kohaselt sai teise riigi tolli tõend impordi puudumise kohta selles riigis ümber lükata ekspordideklaratsiooni¹⁸². Selle asemel oleks pigem võinud keskenduda sellele, et kontrollida kauba soetamist. Alles siis, kui kauba soetamise fakt oleks tõendatud, oleks tekkinud vajadus kontrollida kauba ekspordimist ning jõudmist sihtpunkti. Eeltoodud praktika ja seaduse muudatus aga viitab sellele, et ka seadusandja keskendus liigselt ekspordi faktile.

Mis puudutab pahausksust või hoolsuskohustuse rikkumist, siis Riigikohtu praktikas on selgesõnaliselt erinevad koosseisud välja toodud haldusasjas nr 3-3-1-18-10¹⁸³. Selle otsuse p-s 10 toodust tuleneb, et nii maksuhaldur kui ka kohtud peavad kindlaks tegema, kas maksuotsuse faktiliseks aluseks on asjaolu, et ostja on seotud maksupettusega, või et ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga, või siis järeldus, et ostja pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga. Alljärgnevalt käsitlengi kolme erinevat koosseisu eeltoodud lahendi pinnalt.

2.2.1. Osavõtt maksupettusest

Kui alustada kõige äärmuslikumast variandist, siis on selleks olukord, kus ostja on seotud või otseselt osaleb maksupettuses. Maksupettuse all pean ma silmas mitte niivõrd karistusõiguslikku valeandmete esitamist kui maksuõiguses omaksuõetud käibemaksupettuse tähendust, mida võib kirjeldada ka kuritarvitusena, mille puhul on sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud¹⁸⁴.

Maksupettusest osavõtu puhul väärrib pikemalt tsiteerimist RKHKo 3-3-1-39-03 p 12 järgmine seisukoht: „Osavõtt maksupettusest võib seisneda eelkõige selles, et tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad

¹⁸¹ Vt näiteks RKKKo 3-1-1-136-03; TlnRnKo 18.10.2001, II-1/664

(vt http://kola.just.ee/docs/public/dokument_202305.pdf); TlnRnKo 29.05.2002, 2-1/520/2002 (vt http://kola.just.ee/docs/public/dokument_201268.pdf).

¹⁸² Sel ajal kehtinud käibemaksuseadusesse (RT I 1993, 60, 847; 1995, 44, 672; 57, 975; 93, 1608) lisati käibemaksuseaduse muutmise seadusega (RT I 1996, 44, 845) § 28 lg 6 järgmises sõnastuses: *Tolliametil ja Maksuametil on õigus lugeda kauba impordi toimumise tõendiks vastava kauba väljaveo registreerimise olemasolu selle riigi tollis, kust kaup pidi Eestisse vahetult saabuma, ning kauba ekspordi või taasväljaveo mittetoimumise tõendiks sisseveo registreerimise puudumist selle riigi tollis, kuhu kaup pidi Eestist vahetult saadetama.* Pakendiaktsiisi seaduse § 13 lg-s 2 (RT I 1997, 5, 31 ... RT I 2010, 28, 145) on selline erisäte säilinud tänaseni.

¹⁸³ RKHKo 3-3-1-18-10.

¹⁸⁴ RKHKo 3-3-1-63-06 otsuse p 11 on tehtud viide Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas C-255/02 (Eko 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*). Sellest Euroopa Kohtu otsusest on Riigikohus viidanud seisukohale, et maksukohustuslasel ei ole õigust arvata maha sisendkäibemaksu siis, kui selle mahaarvamise aluseks olevad tingimused kujutavad endast kuritarvitust.

kas käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu juhatuse liikmete juhiste alusel, nende kontrolli all, eelneval kokkuleppel või teadmisel. Osavõtt maksupettusest võib tähendada näiteks seda, et ostja poolt müüjale käibemaksuna tasutud rahasumma tagastatakse ostjale või ostjaga seotud isikutele, s.t ostja saab maksupettusest majanduslikku kasu. Ostja seotusele maksupettusega võivad viidata mitmesugused asjaolud, näiteks ostja juhatuse liikmete tihedad perekondlikud, töö- või ärialased suhted maksuseadust rikkunud müüja esindusõiguslike isikute või majandustegevust korraldavate isikutega. Ostja seotusele maksupettusega võivad viidata ka andmed selle kohta, kelle kasutusse on läinud ostja poolt müüjale makstud raha¹⁸⁵.

Kuna eeltoodud lahend loetleb väga erinevaid variante, millele lisada midagi on keeruline, siis on sellele lahendile hiljem korduvalt Riigikohtu praktikas ka viidatud ja seda täpsustatud¹⁸⁵. Sisuliselt on Riigikohtu otsuses kirjeldatud praktikas klassikalise „arvevabriku” tööd, kus fiktiivsete arvete alusel tehtud väljamaksed liiguvad läbi variisikute väljamakse tegijale tagasi. Samas lubab käsitus teatud juhtudel isegi eeldada, et on kahtlus osalemises maksupettuses. Kui isikute vahel on tihe tööalane seos, siis võib Riigikohtu seisukohast järeldada, et see seob isikuid omavahel ja võib tekitada kahtluse. Seda asjaolu ei saa artikli autori arvates siiski üle tähtsustada, sest ostjal on võimalik hoolimata isiklikust seosest tõendada, et ta ei ole osalenud maksupettuses¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Riigikohtu praktika kohaselt on maksupettusega tegemist järgmistes olukordades: ostja teeb koostööd vari-ühingutega, mis väljastavad arveid tegelikkuses arvetel näidatud kaupa kohale toomata (RKHKo 3-3-1-18-10, p 10); tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad kas käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu juhatuse liikmete juhiste alusel, nende kontrolli all, eelneval kokkuleppel või teadmisel (RKHKo 3-3-1-74-09, p 10; RKHKo 3-3-1-50-03, p 10; RKHKo 3-3-1-39-03, p 12); ostja poolt müüjale käibemaksuna tasutud rahasumma tagastatakse ostjale või ostjaga seotud isikutele, s.t ostja saab maksupettusest majanduslikku kasu (RKHKo 3-3-1-74-09, p 10; RKHKo 3-3-1-50-03, p 10; RKHKo 3-3-1-39-03, p 12); tehingutega püütakse varjata kauba oma tarbeks kasutamist (RKHKo 3-3-1-22-07, p 12); fiktiivsete arvete alusel on kunstlikult suurendatud kauba hinda, tehingud osahingutega ei ole tegelikkuses aset leidnud (RKHKo 3-3-1-63-06, p 10); andmed ostja ja müüja – käibemaksukohustuse täitmata jätnud äriühingu – pettusele viitava seose kohta (RKHKo 3-3-1-50-03, p 10). Lisaks eeltoodule on Riigikohtu praktikas eristatud maksupettusele viitavatele asjaoludele, mis on järgmised: ostja juhatuse liikmete tihedad perekondlikud, töö- või ärialased suhted maksuseadust rikkunud müüja esindusõiguslike isikute või majandustegevust korraldavate isikutega (RKHKo 3-3-1-74-09, p 10; RKHKo 3-3-1-50-03, p 10; RKHKo 3-3-1-39-03, p 12); andmed selle kohta, kelle kasutusse on läinud ostja poolt müüjale makstud raha (RKHKo 3-3-1-74-09, p 10; RKHKo 3-3-1-50-03, p 10; RKHKo 3-3-1-39-03, p 12).

¹⁸⁶ Näiteks võib tekkida olukord, kus töötaja või muu isik, kellega ostjal on tihe seos, viib ostja oma häid suhteid ära kasutades teadlikult eksitusse asjaoludest, et saada ise arvevabrikust raha tagasi. Selliste asjaolude tõendamiskoormis on aga selgelt ostjal. Seda on rõhutanud RKHKo 3-3-1-50-03 p 10: *Kui arvel näidatud müüja pole tegelikult kaupa või teenust müüinud ja põhjendatud on kahtlus, et ostja osaleb käibemaksupettuses ning ostja ei esita selle kahtluse kõrvaldamiseks täiendavaid tõendeid, siis puudub ostjal käibemaksu mahaarvamise õigus.*

Lisaks eelnevalt nimetatud võimalustele, kus isik osaleb maksupettuses, võib tegemist olla ka olukorraga, kus isikul puudub tegelikult kaup või teenus. Sellisel juhul võib eeldada, et isik teadlikult esitab valeandmeid ning soovib saada alusetult sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kui kaup või teenus puudub, siis võib automaatselt välistada sisendkäibemaksu mahaarvamise ning sellisel juhul tegelikult on ebaoluline, kas isik võttis osa maksupettusest või kas ta on käitunud piisava hoolsuskohustusega, kuid sisuliselt võib selle samastada maksupettuse toimepanemisega. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks olev kauba saamine või teenuse osutamine maksukohustuslasele on puudu, siis pole isikul õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

2.2.2. Teadlikkus ja hoolsuskohustus

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel võib eristada objektiivseid ja subjektiivseid asjaolusid, millest sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamine. Kauba või teenuse olemasolu, samuti arve olemasolu ja vastavus arvele esitatud nõuetele on objektiivsed asjaolud, mis üldjuhul tagavad selle, et isik saab sisendkäibemaksu maha arvata. Lisaks sellele tulenevad aga kohtupraktikast subjektiivsed elemendid, millest lähtudes hinnatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust – maksukohustuslase teadmine või kohustus teada asjaolusid, mis viitaksid müüja õigusvastasele käitumisele.

Selles osas vastab Eesti kohtupraktika Euroopa Kohtu praktikale, kus samamoodi eristatakse seda, kas isik teadis või pidi teadma müüja õigusvastasest käitumisest¹⁸⁷. Tervikuna on Eesti Riigikohus teinud käesolevaks ajaks 18 lahendit, kus käsitletakse hoolsuskohustust sisendkäibemaksu mahaarvamisel¹⁸⁸ ning seoses tulumaksustamisega võib samas küsimuses nimetada 14 lahendit¹⁸⁹. Alljärgnevalt annangi ülevaate nendest lahenditest.

2.2.2.1. Ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga

Just viidatud Euroopa Kohtu *Kitteli* otsuse p 56 on Euroopa Kohus selgitanud: Samuti tuleb maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta

¹⁸⁷ Euroopa EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 56.

¹⁸⁸ Eesti Riigikohtu praktikas ei ole senimaani lahendatud kaasuseid, mis käsitleks isikute heausksuse küsimust ühendusesisese käibe puhul. Küll on selliseid kaasuseid lahendanud alama astme kohtud. Nt TlnRnKo 24.11.2010, 3-08-1465. Arvutivõrgus: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx> (23.10.2011. a).

¹⁸⁹ Eesti kohtupraktika kohaselt on hoolsuskohustuse maht ja kohustuste eiramise tagajärjed tulumaksu ja käibemaksu puhul erinevad (RKHKo 3-3-1-74-09, p 16). Hoolsusnõuete täitmine seoses müüja isiku tuvastamisega pole tulumaksu osas oluline, sest müüja isik ei ole ostja tulumaksukohustuse kindlakstegemisel oluline (RKHKo 3-3-1-34-06, p 15). Kuna käibemaksu ja tulumaksu tasumine toimub põhimõtteliselt erinevatel alustel ja erineval viisil, siis on võimalik, et tulumaksuarvestuses ja käibemaksuarvestuses käsitletakse ettevõtluses toimunud majandustehingut erinevalt (RKHKo 3-3-1-34-06, p 15; RKHKo 3-3-1-50-03, p 11).

tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, pidada kuuenda direktiivi seisukohalt osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest kasu või mitte. Sama seisukohta on väljendanud korduvalt oma praktikas ka Riigikohus¹⁹⁰. Tõepoolest, kui arve väljastaja ja kauba võõrandaja või teenuse osutaja ei lange kokku ning ostja seda teab, siis ei saa isikul olla ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Vastasel juhul poleks tagatud käibemaksu korrespondeeruvus.

Riigikohtu halduskolleegium on 19.05.2009. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-32-09 täiendavalt selgitanud, et kui tuvastatakse müüjate reaalse majandustegevuse puudumine, on ostja pahausksust kinnitavaks asjaoluks juba see, kas ostja teadis või pidi teadma, et müüjatel tegelikult majandustegevus puudub. Seda teades pidi ostja olema teadlik ka asjaolust, et müüjad ei saa olla talle teenuse osutajateks. Eeltoodud järelduse pinnalt võib konstrueerida kaasuse, kus püsiva tehingupartneri puhul ühel ajahetkel esitatakse sama teenuse või kauba eest teise isiku arve ning üksiti saab ostja teada, et arvete esitamisel kasutatakse nn variühingut ning tegelikult osutab teenust või võõrandab kaupa endiselt talle varasemast tuntud müüja. Kuigi ostja ise otseselt ei osale maksupettuses ning ta ei saa sellest mingit kasu, siis tuleneb kohtupraktikast, et ostja ei saa sellisel juhul sisendkäibemaksu maha arvata. Siin tekib juba eelnevalt käsitletud küsimus, et mis alusel tekib ostjal kellegi teise õigusvastase tegevuse teadmises suurem maksukohustus.

Lõppkokkuvõttes tuleb tõdeda, et Riigikohtu praktikas domineerivad kaasused, kus on jõutud järeldusele, et ostja osales maksupettuses või pidi teadma, et müüja ei ole tegelik müüja. Neid kaasuseid, kus on tuvastatud, et isik teadis, et tegemist pole müüjaga, praktiliselt ei leia.

2.2.2.2. Ostja pidi teadma, et müüja ei ole tegelik müüja

Eelviidatud *Kitteli* kaasusest tuleneb, et isegi kui isik ei osale maksupettuses ning ta ei ole ka teadlik müüja poolt toime pandud maksupettusest, siis võib tal tekkida maksukohustus (ta ei saa sisendkäibemaksu maha arvata). Selline teadlikkus tekiks isikul aga siis, kui ta täidaks endal lasuvaid hoolsuskohustusi. Riigikohtu halduskolleegiumi 20.01.2010. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-74-09 otsuse p 11 on muu hulgas märgitud, et tingimus „pidi teadma” tähendab, et maksukohustuslasel oli teave asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga. Seda seisukohta on täpsustatud Riigikohtu 05.05.2010. a otsuse nr 3-3-1-18-10 punktis 15: „Järelduse, et maksukohustuslane pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga, saab teha siis, kui maksukohustuslasel oli teave asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga või kui maksukohustuslane saanuks sellistest asjaoludest teada asjakohase hoolsuskohustuse täitmisel”¹⁹¹. Samuti saab selle järelduse, et ostja pidi teadma,

¹⁹⁰ Riigikohtu praktikas on kriteerium „teadis või pidi teadma” esimest korda välja toodud RKHKo 3-3-1-34-06 p 12.

¹⁹¹ RKHKo 3-3-1-18-10 on seda nimetatud ka eriliseks teabeks.

et müüja ei ole tegelik müüja siis, kui maksukohustuslane saanuks sellistest asjaoludest teada asjakohase hoolsuskohustuse täitmisel¹⁹². Maksuhalduril on eeltoodust tulenevalt kohustus maksuotsuses näidata, kuidas see teave viitab sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga.

Mis puudutab laiemalt tõendamist, siis on Riigikohus oma 19.05.2009. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-32-09 punktis 10 märkinud: „Juhtudel, kus vaidlus kauba või teenuse olemasolu üle puudub, kaup on reaalselt olemas ja teenust on osutatud, kuid seda ei saadud arvel märgitud registreeritud käibemaksukohustuslaselt, kuulub tõendamisele ka ostja pahauskus. Kui ostja on käitunud heauskselt, siis puudub alus piirata ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁹³” Selles osas vastab Riigikohtu seisukoht Euroopa Kohtu seisukohtadele kohtuasjas C-439/04 ning eriti punktis 55 väljendatule, et käibemaksu mahaarvamist võib keelata üksnes juhul, „kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega”.

Asjakohase hoolsuskohustuse või ka äris tavapärase hoolsuse määratlemine on äärmiselt problemaatiline¹⁹⁴. Maksuõigus üldjuhul ei pea oluliseks asjaolusid, mis jäävad väljaspoole maksuõigust, vaid lähtub faktilisest olukorrast. Nii ei ole majandustegevuse hindamisel oluline, kas isikul on olemas kõik vajalikud load, litsentsid ja registreeringud. Samamoodi ei ole maksustamisel oluline isegi see, kas isiku tegevus on õiguspärane või õigusvastane. Maksustamine on väärtusneutraalne ning seetõttu võib tegemist olla isegi ebaseadusliku või heade kommete vastase tegevusega, kuid maksude tasumine ja arvestus toimub sellest hoolimata tavapärast¹⁹⁵. Hoolsuskohustuse puhul aga hakatakse

¹⁹² RKHKo 3-3-1-18-10, p 15; RKHKo 3-3-1-34-06, p 14; RKHKo 3-3-1-74-09, p 11.

¹⁹³ RKHKo 3-3-1-32-09 p 12 on väljendatud muu hulgas järmine seisukoht: „Olukorras, kus isik teadis või pidi teadma tehingu tegelikest asjaoludest, sh tehingu kohta esitatud dokumendi võimalikust fiktiivsusest, kuid kajastas seda dokumenti siiski maksukohustust vähendavana oma maksudeklaratsioonis, on tegemist ostja pahauskusega, sest toimumata tehingu kajastamine maksudeklaratsioonis saab oma iseloomult olla üldjuhul tahtlik tegu”. Selle seisukohaga saab vaid osaliselt nõustuda. Asjaolu, et isik pidi teadma mingitest asjaoludest, viitab hooletusele ja sellest ei saa kindlasti tuletada tahtlust esitada maksudeklaratsioonis valeandmeid. Kui isik tegutseb tahtlusega, siis ta osaleb maksupettuse toimepanemises või teab tehingupartneri maksupettusest. Vähemalt peab isik mõnma maksupettuse võimalust, kuid kriteerium „pidi teadma” viitab üheselt raskele hooletusele või lihtsalt hooletusele. Hooletusena võib vaadelda siinkohal tsiviilõiguses sätestatud hooletuse mõistet. VÕS § 103 lg 3 kohaselt hooletus on käibes vajaliku hoole järgimata jätmine. VÕS § 103 lg 4 kohaselt raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine.

¹⁹⁴ Nimetatud asjaolu tunnistatakse ka nn roheline raamatus, kus märgitakse: „Maksuasutused peavad seda igal eraldi juhul tõestama. See on pikk, kulukas ja keeruline menetlus. Lisaks võib see asetada maksukohustuslase haavatavasse olukorda, eelkõige uute tarnijate puhul. Maksukohustuslased peavad täiendavalt kontrollima, kas iga tarnija täidab nõudeid. Heausklikud ettevõtjad on sellest hoolimata silmitsi riskiga, et nende mahaarvamisoigust võidakse piirata, kuna nad on tahtmatult teinud tehinguid petturitega”. Vt Roheline raamat, lk 20.

¹⁹⁵ Eestis on vastav põhimõte leidnud väljenduse MKS § 83 lg 1, mille kohaselt *seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärsetl õiguspärase tehin-*

just rangelt järgima seda, kas ja millises ulatuses on täidetud müüja puhul sellised teistest õigusharudest tulenevad nõued. Eesti kohtupraktikas on nii peetud oluliseks sularahas tasumisel rahapesu tõkestamise reeglite järgimist¹⁹⁶, kütuse puhul aga on rõhutatud vastavussertifikaatide olemasolu tähtsust¹⁹⁷. Riigikohus on viidanud küll sellele, et isikul tekib sellega ainult täiendav tõendamiskoormis¹⁹⁸, kuid sisuliselt tähendab see ikkagi seda, et maksukohustuslane peab hoolikalt järgima maksuseadusest väljaspoole jäävaid seadusi. Arvestades, et maksude määramisel on aegumise tähtaeg maksimaalselt kuus aastat¹⁹⁹, võib muude tõendite esitamine hiljem osutada praktiliselt võimatuks.

Vastutuse panemine teistele isikutele peab olema erandlik ning selle kohta peavad olema selged tõendid, et ostja ei ole heauskne. Kehtiva käibemaksusüsteemi mõtte on jaotada tootmisahelas riske ning seetõttu on ebaõiglane jaotada riske alusel, et ostja oleks pidanud teadma müüja õigusvastasest tegevusest. Paraku on nii Eesti kui Euroopa Kohtu praktika läinud seda teed, et ostja teadlikkus või kohustus teada mingeid asjaolusid toob kaasa vastutuse.

Eraldi tasub märkida, et erinevate koosseisude eristamine ei oma alati tähendust ainult käibemaksuga maksustamisel. Tulumaksuga maksustamine sõltub otseselt asjaolude hinnangust ning kui ettevõtja on teinud väljamakse, mille osas on kahtlused, siis võib seda vaadelda kasumi varjatud jaotamisega. Eesti Riigikohtu praktikas on korduvalt rõhutatud, et tulumaksuarvestuses kehtivad oluliselt lihtsamad tõendamisnõuded kui käibemaksuarvestuses. Seetõttu võib sama tehingut hinnata tulumaksuarvestuses teisiti kui käibemaksuarvestuses ning kui ostja pidi teadma, et tegemist ei ole tegeliku müüjaga, siis puudub tulumaksuga maksustamiseks alus²⁰⁰. Vahetegu tuleneb sellest, et hoolsuskohustuse maht ja

guga. Seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel.

¹⁹⁶ RKHKo 3-3-1-43-03 on viidatud sel ajal kehtinud rahapesu tõkestamise seaduse § 5 lg 1 p 2 ning § 7 lg 3 ning nendest sätetest tulenenud kohustusele tuvastada üle 100 000-kroonise sularahaga summaga arveldamisel isikud ning teha isikusamasuse tuvastamiseks esitatud dokumendist koopia. Käesoleval ajal on õiguslik olukord muutunud, sest kehtiva rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seaduse (RT I 2008, 3, 21 ... 2010, 26, 129) § 3 lg 1 p 5 ja § 12 lg 2 p 2 tulenevalt peab hoolsuskohustust täitma üle 15 000-eurose tehingu puhul (s.h sularaha tehingu puhul).

¹⁹⁷ RKHKo 3-3-1-40-03 on viidatud seoses hoolsuskohustuse täitmisega kütusesertifikaatidele, mida nõudis tehingute tegemise ajal kehtinud energiaseaduse § 11 lg 2 alusel kehtestatud majandusministri 7.10.1998. a määrusega nr 30 „Vedelkütuse nõuetekohasuse tõendamise protseduurid ja kord”. Käesoleval ajal kehtiva vedelkütuse seaduse § 9 lg 3 kohaselt kütuse vastavust kehtestatud nõuetele tuleb tõendada kütuse importimisel, kui seda ei toimetata aktsiisilattu või kütuse aktsiisilaost tarbimisse lubamisel, välja arvatud juhul, kui Euroopa Liidu liikmesriigist lähetatud kütus on ladustatud aktsiisilaos eraldi mahutis. Eeltoodust tulenevalt ei pea iga kütusetehinguga kaasas käima enam vastavussertifikaati ning seega ei saa seda nõuda ka hoolsuskohustuse täitmisel. Kütusesertifikaatide puudumisele kui hoolsuskohustuse rikkumisele on Riigikohus viidanud veel hiljem (vt RKHKo 3-3-1-34-06 p 16).

¹⁹⁸ Sõnaselgelt RKHKo 3-3-1-74-09 p 18.

¹⁹⁹ Maksukorralduse seaduse (RT I 2002, 26, 150 ... 10.12.2010, 4) § 98 lg 1.

²⁰⁰ RKHKo 3-3-1-34-03 p-d 14-15.

nende kohustuste eiramise tagajärjed on tulumaksu ja käibemaksu puhul erinevad²⁰¹. Kui ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga, siis oleks maksuhalduril õigus maksustada sellisele müüjale makstud tasu kui ettevõtlusega mitteseotud kulutus²⁰². Seejuures teeb Eesti kohtupraktika vahet sellel, kas tegemist on kauba või teenusega. Kui äriühing on soetanud kaupa isikult, kes pole tegelik müüja ja äriühing pidi sellest teadma, kuid samas on alust eeldada, et kaup on siiski soetatud ja selle eest on makstud, siis peab Riigikohus vajalikuks hindamist. Kui tegemist on teenusega, siis tuleb reeglina kogu väljamakse lugeda ettevõtlusest väljaviidud rahaks ning täies ulatuses maksustada²⁰³.

²⁰¹ RKHKo 3-3-1-74-09 p 16.

²⁰² RKHKo 3-3-1-47-06 p-d 9-11.

²⁰³ RKHKo 3-3-1-60-11 p 33.

3. PROBLEEMIDE VÕIMALIKUD LAHENDUSED

Maksuseaduste parandamine ja täiustamine on tavapärane protsess, sest maksude tasumisel on isikud alati motiveeritud, et leida ebakõlasid või vastuolusid, mida kasutada enda huvides. See kehtib nii lubatud kui ka keelatud maksuplaneerimise suhtes, kus seadusandjad tihtipeale kehtestavad maksupettuste tõkestamisel ja maksude laekumise paremaks tagamiseks täiendavaid reegleid. Käibemaksusüsteemi muutmiseks on välja pakutud palju ja eripalgelisi muudatusi. Käibemaksu valdkonnas on peamiseks reeglistikuks pöördmaksustamine, kuid erinevates riikides on seadusega püütud reguleerida ka hoolsuskohustust ja selle täitmist. Lisaks otsitakse käesoleval ajal uusi võimalusi, kuidas parandada käibemaksu laekumist kas laekumise süsteemi modifitseerides või siis tagatiste kehtestamisega ja deklaratsioonivormide parandamisega. Alljärgnevalt keskendungi just nimetatule ja jätan kõrvale näiteks ettepanekud, millega on soovitud viia käibemaks Euroopa Liidu tasemele ja reguleerida määrusega²⁰⁴. Sellise valiku tingib töö maht ja asjaolu, et käibemaksu kehtestamine Euroopas ühtsena määrusega pole autori arvates reaalne arvestades liikmesriikide kompromisside saavutamise võimet.

3.1. Pöördmaksustamise laiem rakendamine

3.1.1. Pöördmaksustamise sisu

Üheks võimaluseks vältida maksupettuseid on eriskeemide rakendamine, eelkõige pöördmaksustamine (ing k *reverse charge*), mille puhul välditakse käibemaksu tasumist müüjale või teenuse osutajale. Rohelises raamatus on märgitud pöördmaksustamise kohta, et riigisiseseid ja ELi-siseseid tehinguid saab ühtlustada, kohaldades riigisiseste ettevõtjatevaheliste tehingute suhtes pöördmaksustamise korda. See aitaks muuta praeguse käibemaksusüsteemi pettusekindlamaks²⁰⁵. Kui käibemaks ei satu müüja kätte, siis kaotavad tähenduse senised suurt maksukahju tekitanud „arvevabrikute”, aheltehingute ja karusellpettuste skeemid, mille oluline osa on variühing, kes jätab käibemaksu tasumata.

Pöördmaksustamine tähendab seda, et maksukohustus „pööratakse” tavapärasega võrreldes vastupidiseks – müüja asemel vastutab tehingult käibemaksu tasumise eest ostja²⁰⁶. Erinevalt maksu kinnipidamisest (mida praktiseeritakse

²⁰⁴ Näiteks on selline ettepanek tehtud Hollandi õigusteadlaste poolt käibemaksu rohelise raamatuga kaasnenud diskussioonis. K. Vyncke, A. Cordewener, L. De Broe. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU level. International VAT Monitor. July/August 2011, IBFD, lk 242.

²⁰⁵ Roheline raamat, lk 8.

²⁰⁶ Saksamaa käibemaksuseaduse § 13b ei räägi pöördmaksustamisest, vaid nimetab seetõttu soorituse saajaid, kellel on käibemaksu tasumise kohustus (sks k *Leistungsempfänger als Steuerschuldner*). Vt Umsatzsteuergesetz. Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf (21.02.2011. a).

näiteks tulumaksu puhul) vabaneb müüja kõikidest maksu arvestamise ja tasumise kohustustest, samuti vastutusest. Müüja jaoks ei muutu käive maksuvabaks, st pöördmaksustamine ei piira sisendkäibemaksu mahaarvamist müüjal. Kui isik peaks sisendkäibemaksu osaliselt maha arvama seoses maksuvaba käibega, siis sellisel juhul pöördmaksustamisele alluv käive läheb arvesse maksustatava käibena.

Oma olemuselt annab pöördmaksustamine enamasti küll sama tulemuse kui 0%-maksumäär, kuid see sarnasus on petlik. Erinevus tuleb siis välja, kui kaup või teenus, mille suhtes rakendub pöördmaksustamine, ei ole ostjal täies ulatuses ettevõtluses kasutatav ning ostja ei saa kogu sisendkäibemaksu maha arvata. Pöördmaksustamise puhul tekib sellisel ostjal maksukohustus, sest ühest küljest ta deklareerib müüja käibe, kuid sisendkäibemaksuna saab ainult osa sellest maha arvata. Pöördmaksustamise puhul toimib käibemaks sel juhul otsese maksuna²⁰⁷. Kui rakenduks 0%-line maksumäär, siis ei tekiks ostjal ühelgi juhul täiendavat maksukoormust.

Üldreeglina kasutatakse pöördmaksustamist Euroopa Liidu siseste kauba- ja teenusetarnete maksustamisel (osaliselt ka impordi maksustamisel) ning sellega kaasneb kauba müüjale või teenuse osutajale rakenduv 0% maksumäär (maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega). Kui piiriüleste tehingute pöördmaksustamise põhjuseks on halduskoormuse vähendamine (vastasel juhul peaks müüja täitma maksukohustusi kauba või teenuse ostja asukoha riigis) ning sihtkohamaa printsiibi rakendamine, siis siseriikliku pöördmaksustamise 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.

Pöördmaksustamine on üks võimalikest lahenditest, mida Euroopas on asutud maksupettuste tõkestamisel tõsiselt kaaluma²⁰⁸. Pöördmaksustamine lahendaks seejuures nii maksupettuste probleemi, kus tehakse näilikke tehinguid või osaletakse karusellpettuse skeemides, kuid lahendab ka probleemid nendes olukordades, kus tehakse tehinguid kinnisasjadega või muu varaga enne maksejõuetust. Seega on pöördmaksustamisega võimalik lahendada mitmeid probleeme ning seetõttu on pöördmaksustamine üks olulisemaid süsteeme, mida kaaluda olukorra parandamisel.

3.1.2. Pöördmaksustamise praktikast Eestis

Pöördmaksustamine ei ole midagi uut, sest seda on erinevates riikides läbi ajaloo pidevalt rakendatud. Erandiks ei ole Eestigi, sest selliselt toimus Eestis

²⁰⁷ H. Stadie, lk 820.

²⁰⁸ Selle kohta vt: Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive Final Report to the European Commission. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (07.02.2011. a).

pikka aega metsamaterjali maksustamine. Pöördmaksustamise põhjuseks oli üheselt maksupettuste tõkestamine, mis metsanduse valdkonnas olid väga levinud. Metsamaterjali pöördmaksustamise sätted toodi varasemasse käibemaksuseadusesse sisse 17.11.1999 vastu võetud seadusega, mis jõustus 01.01.2000. 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. Vastavaid sätteid muudeti korduvalt ning nende muudatustega täpsustati enamasti maksuobjekti ulatust, sest algne regulatsioon ei puudutanud näiteks töödeldud metsamaterjali ja teenuseid. 13.06.2001 võttis Riigikogu vastu uue käibemaksuseaduse, mis jõustus 01.01.2002. a²⁰⁹. Selles seaduses oli samuti erinevatele metsamaterjali liikidele ja metsandusega seotud teenustele ette nähtud pöördmaksustamine (seaduse § 32)²¹⁰. Seoses Euroopa Liidu liikmesusega jõustus 01.04.2004. a Eestis jällegi uus käibemaksuseadus²¹¹, kus pöördmaksustamise sätteid enam ei olnud, sest tolleaegne käibemaksudirektiiv seda ei lubanud ning erandi taotlemist ei peetud ilmselt vajalikuks.

Käesolevaks ajaks on siiski seadusesse jälle toodud pöördmaksustamise sätted ning kui analüüsida selle põhjuseid, siis on selleks üheselt maksupettuste tõkestamine²¹². Alates 01.01.2011. a jõustunud²¹³ KMS § 41¹ järgi kuuluvad pöördmaksustamisele kooskõlas Euroopa käibemaksudirektiivi art 199 lg 1 kinnisasjad²¹⁴ ja metallijäätmeid²¹⁵. Eestis on soovi avaldatud mõnede valdkonna esindajate poolt laiendada pöördmaksustamist. Ühe värske näitena võib

²⁰⁹ RT I 2001, 64, 368.

²¹⁰ Erinevalt varasemast seadusest ei viidatud enam Eesti kaupade nomenklatuurile ega volitatud ministrit kaubaloendeid kehtestama. Seadusandja oli kehtestanud seaduses selgelt maksuobjekti. Vt selle kohta lähemalt L. Lehis, K, Lind. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2004, lk 818.

²¹¹ RT I 2003, 82, 554.

²¹² Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas on selgesõnaliselt märgitud: *Pöördmaksustamine aitab ära hoida kinnisasja ja metallijäätmete käibe korral sagenenud käibemaksupettused, mil kauba ostja arvab käibemaksu saadud arve alusel oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha, kuid müüja jätab ostjalt saadud käibemaksusumma riigieelarvesse tasumata.* Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seaduseelnõu nr 797 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee (04.02.2011. a).

²¹³ Käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 10.12.2010, 3.

²¹⁴ Pöördmaksustamist rakendatakse sellise kinnisasja võõrandamise korral, mille maksustamisest on kinnisasja võõrandaja vastavalt KMS § 16 lõikele 3 maksuhaldurit teavitatud, vastasel korral oleks tegemist maksuvaba käibega. Pöördmaksustamine ei puuduta kortereid ega muid eluruume, kuna nende puhul ei saa maksustamist valida.

²¹⁵ Jäätmeseaduse (RT I, 17.03.2011, 18) § 104 kohaselt metallijäätmed on oma põhi koostiselt ehedatest mustmetallidest või värvilistest metallidest või nende sulamitest koosnevad jäätmed. Metallijäätmete täpsustatud nimistu kehtestatakse keskkonnaministri määrusega vastavuses jäätmeseaduse § 2 lõike 4 alusel koostatud jäätmenimistuga. Keskkonnaministri 15.04.2004. a määrusega nr 17 on kehtestatud metallijäätmete täpsustatud nimistu (RTL 2004, 49, 843). Vastav nimistu meenutab kaupade nomenklatuuri oma ülesehituselt ning liigitab päritolu ja materjali alusel jäätmed. Tuleb tõdeda, et pöördmaksustamise objekti tuvastamine on keeruline ning aeganõudev.

tuua kalanduse, kus suur hulk kala jõuab ametlikku käibesse variühingute kaudu²¹⁶.

3.1.3. Pöördmaksustamise rakendamise võimalused

Pöördmaksustamist on võimalik rakendada kas ainult teatud liiki kaupadele või teenustele või totaalselt kõikidele kaupadele ja teenustele. Esimesel juhul, kui rakendada pöördmaksustamist ainult teatud kaupadele või teenustele, siis kaasneb omakorda probleem, kuidas neid pöördmaksustamisele alluvaid kaupasad ja teenuseid defineerida. Kuigi pöördmaksustamist on peetud tõhusaks vahendiks²¹⁷, siis on raske põhjendada, miks just teatud valdkondades võib seda kasutada. Igasugune erandite kehtestamine üldisest on keeruline ning muudab käibemaksusüsteemi omakorda keerulisemaks, mis juba praegust süsteemi silmas pidades ei saa olla soovitatav. Kindlasti tekivad maksuobjekti defineerimisel raskused ning seetõttu võivad erinevad ettevõtjad sattuda põhjendamatult erineva kohtlemise osaliseks²¹⁸. Näiteks kui üks kaupa eksportivatest maksukohustuslastest saab rakendada pöördmaksustamist, kuid maksuobjekti definitioonist tulenevalt teine sarnast kaupa eksportiv ettevõtja seda teha ei saa, siis on isikud pandud ebavõrdsesse olukorda, sest pöördmaksustamist rakendav ettevõtja peab kasutama vähem raha kauba ostmiseks ning see võib mõjutada oluliselt ettevõtja konkurentsivõimet. Seetõttu peab pöördmaksustamise kehtestamisel teatud kaupadele või teenustele olema äärmiselt ettevaatlik, et sellega ei mõjutataks ebasoodsalt konkurentsitingimusi. Kaupade ostmisel võib ostjate kui vahendajate jaoks olla oluline küsimus, kas nad saavad soetada kauba nii, et sellele lisandub käibemaks, või rakendub pöördmaksustamine. Viimasel juhul ei pea isik kasutama sedavõrd suurt rahahulka kaupade ja teenuste ostmiseks, mis võõrfinantseeringu puhul võib anda korraliku kokkuhoiu²¹⁹.

²¹⁶ R. Berendson. Kalaliit: riik ei soovigi kalaga petmist lõpetada. Postimees-online 27.10.2011. a. Arvutivõrgus: <http://www.postimees.ee/612896/kalaliit-riik-ei-soovigi-kalaga-petmist-lopeta>/ (29.10.2011. a).

²¹⁷ Näiteks on nii märgitud ehitusteenuste pöördmaksustamise kohta Komisjoni teatises Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta. KOM(2006) 254 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.09.2010. a).

²¹⁸ Näiteks W. Jakob viitab probleemidele Saksamaal ehitusteenustega ning leiab, et säte tuleks sellisel kujul kehtetuks tunnistada. Vt W. Jakob, lk 327.

²¹⁹ Selline probleem konkurentsimoонutusega on tekkinud varasemalt Eestis, kus metsamaterjali pöördmaksustamise objekti laiendati sedavõrd, et kaasnes konkurentsieelis eksportivatele ettevõtjatele. Konkurentsimoонutus seisnes selles, et üks majandusharu sai eelised rahavoos võrreldes teiste harudega, sest puidu kokkuostjad, töötledjad ja eksportijad ei pidanud oma hankijatele käibemaksu tasuma, teiste materjalide kokkuostjad, töötledjad ja eksportijad aga pidid tasuma. Konkurentsimoонutus väljendus ka selles, et puidu eksportijad ja töötledjad said maksueeliseid oma hankijate arvelt, sest puidu importijad, varujad, vedajad jne pidid kogu sisendkäibemaksu ulatuses taotlema maksuhaldurilt enammakstud käibemaksu tagastamist.

Oluline moment on ka see, et kui pöördmaksustamise objekt on selgelt sätestamata ja võimaldab erinevaid tõlgendusi, siis maksuriske kannab ostja. Kui ostja ei rakenda pöördmaksustamist ja aktsepteerib müüja tavapärasest käibemaksuga arvet, kuid hiljem selgub, et müüja oleks pidanud rakendama pöördmaksustamist ning samal ajal on müüja puhul tegemist variühinguga, mis on jätnud maksu maksmata, siis määratakse ostjale täiendav maksukohustus. Juhul kui pöördmaksustamist on vääralt rakendatud, kuid müüja on maksu deklareerinud ja tasunud, siis iseenesest puudub põhjus ostjale täiendava maksukohustuse määramiseks. Seda põhjusel, et poolte tegevuses on korrespondentlikkus ning riigil ei teki mingisugust maksukahju.

3.1.4. Pöördmaksustamine direktiivis

Euroopa Liidus saab liikmesriik rakendada pöördmaksustamist ainult teatud kindlate kaupade ja teenuste suhtes, mida lubab käibemaksudirektiivi art 199. Käibemaksudirektiivi preambula punktis 42 põhjendatakse vastavat meetet järgmiselt: „Liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning vältida maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul”.

Vaadates käibemaksudirektiivi art 199 lg 1, siis võib neid valdkondi pidada eriliseks maksuriskide poolest, kuid kindlasti ei ole art 199 lg 1 toodu täiuslik. Üldistatult on direktiivis järgmised pöördmaksustamise valdkonnad. Esiteks nimetab direktiivi art 199 lg 1 p a ehitusteenuseid (s.h remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused). Eraldi nimetab direktiivi art 199 lg 1 p b) personaliteenuseid, mis on seotud kõikide ehitusteenustega. Selliselt on hõlmatud seega ka tööjõu vahendamine ehitustegevuses, millega muidu oleks võimalik vältida pöördmaksustamist. Kõigil neil valdkondadel on tegelikult erinevad põhjused, mis tingivad nende suhtes pöördmaksustamise rakendamise.

Ehituse valdkonna muudab riskantseks tõenäoliselt suur tehingute maht, tugev konkurents, rohke alltöövõtjate kasutamine ning surve odava tööjõu kasutamisele. Just rohke alltöövõtjate kasutamine annab võimaluse kasutada variühinguid ja selliselt vältida maksude maksmist. Sellega võib kaasneda ka illegaalse tööjõu kasutamine, mille puhul on tellijal vajalik sularaha, et tasuda deklareerimata palkasid. Sularaha saamine on aga võimalik selliselt, et tehakse näilikke tehinguid variühingutega ja saadakse selliselt vajalik sularaha kulutuste tegemiseks.

Teiseks võib välja tuua kinnisvaratehingud. Kinnisvaratehingute puhul on suur maksustatav väärtus see, mis eelkõige tingib suurema riski. Juba ühe tehinguga võib kaasneda riigi jaoks märkimisväärne kahju. Teine oluline asjaolu aga see, et kinnisasjade võõrandamine on enamasti formaliseeritud protsess, mida variisikuid kasutades on võimalik edukalt ära kasutada. Kinnistusraamatu või muu sarnase registri ja notariaalse või sarnase tehingu protseduuri kasu-

tamisel on võimalik luua väga tugev konspiratsioon, mille puhul maksuhalduril pole võimalik viidata ostja hoolsuskohustuse rikkumisele. Tehingu toimumine just müüjaga on tõendatud kinnistusraamatu kannetega ning poolte volitusi on kontrollinud notar või muu samasuguse pädevusega isik.

Kolmandaks näeb direktiivi art 199 lg 1 p d ette kasutatud kaubad nagu metallijäätmed, aga lisaks vanametallile ka näiteks klaas, paber, nahk, tekstiil, kumm, plastik (täpne loetelu on toodud direktiivi VI lisas). See valdkond võimaldab pettuseid seetõttu, et kaupade päritolu on raske kontrollida ning müüja on tavaliselt tarneahela esimene lüli (kuna tema kas toodab või toob kauba turule seda importides või ühendusesiseselt soetades²²⁰). Sellises olukorras on pettuse risk hästi suur, sest sisendkäibemaks on väike ning seeõttu on pettusest saadav kasu suur. Käibemaks ei kohaldu sellisel juhul tavapärastelt mitmefaasiliselt pikas tehinguahelas, kus käibemaks laekub lisandunud väärtuse maksustamisest. Selle asemel on kogu müügihind sisuliselt lisandunud väärtus ning käibemaks rakendub sarnaselt müügi maksuga kogu kauba väärtusele. Käibemaks on sellises olukorras sarnane otsese maksuna rakendatava müügi maksuga. Just selline risk on aga sundinud müügi maksule eelistama käibemaksu, mida rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna. Paradoksaalselt on käibemaks eelviidatud juhtudel, kus müüja on tarneahela esimene lüli, sarnane müügi maksuga ning kohe tekivad ka samasugused riskid, mis müügi maksu puhul. Maksu mittelaekumisel on maksukahju hästi suur.

Lisaks on teatud kaupadega (nagu metallijäätmed või kasutatud kaubad) risk, et tegemist on amortiseeritud kaupadega ning need ei pruugi enam kajastuda raamatupidamises ja seetõttu tekib ahvatlus neid kaupu nii müüa, et seda ei deklareerita maksustatava käibena. Samuti müüvad selliseid kaupu tihti isikud, kes ei ole maksukohustuslased ega raamatupidamiskohustuslased, mistõttu tehinguid ja turgu tervikuna on raske jälgida ja kontrollida.

Üheks põhjuseks pöördmaksustamise kehtestamiseks selles valdkonnas on ka eelpool nimetatud probleem hoolsuskohustusega. Väga raske on määratleda hoolsuskohustuse ulatust ettevõtjatele, kes tegelevad kasutatud kaupade kokkuostmisega. Arvestades tehingute primitiivsust ja iseloomu, pole põhjust nõuda, et ostjad peaksid kehtestama müüjatele erilisi tingimusi või tagama võimaluse hiljem esitada pretensioone ja nõudeid.

Neljandana võib direktiivis välja tuua maksejõuetusega toodud alused. Nii nimetab direktiiv ära kinnisasjade võõrandamise sundmüügi täitemenetluses (art 199 lg 1 p g). See on konkreetne alus, mis viitab tüüpsituatsioonile, kus võlgniku vara müügil võib riik jääda võlausaldajana kaotajaks²²¹. Kuna käibe-

²²⁰ Eesti näite puhul on seetõttu maksupettused olnud just levinud metsanduse ja kütuse valdkonnas, kus tarneahela esimeseks lüliks olevad käibemaksukohustuslased on variühingud.

²²¹ Siinkohal on aga põhjust viidata direktiivide erinevatele redaktsioonidele ja tõlkevägidele. Eestikeelse teksti kohaselt võib pöördmaksustamisele olla allutatud *kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel*. Saksa keeles on kasutatud konstruktsiooni: *Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden*. Inglise keeles: *the supply of immovable property*

maksuga tsiviilõigus ja täitemenetlus üldjuhul ei arvesta ega peagi arvestama, siis on lahenduseks pöördmaksustamine.

Liikmesriigid võivad pöördmaksustamist rakendada ka piiratud ulatuses, näiteks ainult mõne kaubagrupi suhtes või ainult teatud liiki isikute suhtes. Kui üldjuhul rakendub siseriiklik pöördmaksustamine vaid kahe käibemaksukohustuslase vahelistele tehingutele, siis soovi korral võivad liikmesriigid laiendada eriskeemi ka mitte-ettevõtjate juhuslikele tehingutele (käibemaksudirektiivi art 199 lg 3 p a) ja piiratud maksukohustuslase soetustele (käibemaksudirektiivi art 199 lg 3 p b). Just piiratud maksukohustuslaste osas on direktiivis üsna omapärane piirang kehtestatud. Käibemaksudirektiivi art 199 lg 3 p 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 osas ja tagaks maksude laekumise. Samal ajal ülejäänud käibemaksudirektiivi art 199 lg 1 nimetatud alused on pigem sellised, mis seonduvad ostja poolt toimepandud maksupettustega ehk pettustega, kus ei saa välistada ostja pahausksust. Seega võib sellest viitest veelkord järeldada, et direktiivi art 199 on sisuliselt eristatud erinevaid pettuseliike eeldusliku toimepanija järgi.

Pöördmaksustamist on Euroopa Liidus võimaluste piires rakendatud suhteliselt aktiivselt ning see on kogumas populaarsust. Kui eelpool juba viitasin, et Eestis kehtestati kinniasjadele ja metallijäätmetele pöördmaksustamine alates 01.01.2011. a, siis sarnaseid arenguid näeb ka mujal Euroopas. Metallijäätmetele on pöördmaksustamise kehtestanud lisaks eelpool viidatud Eestile alates 01.01.2011. a ka Saksamaa, mille UStG § 13b lg 2 p 7 kehtestab seaduse vastavas lisas nr 3 kehtestatud kaupadele pöördmaksustamise. Vastav lisa sisaldab tabelit kaupade loetelust viidetega tollitariifistikule ja selle koodidele. Samuti on metallijäätmetele kehtestatud pöördmaksustamine Iirimaa alates 01.05.2011. a²²².

Alates 1.04.2011. a jõustus Soomes käibemaksuseaduse muudatus, mis tõi kaasa pöördmaksustamise ehitusteenuste osutamisel²²³. Soome maksuhalduri

sold by a judgment debtor in a compulsory sale procedure. Kui võrrelda erinevaid tekste, siis on ilmselge, et eestikeelne tõlge tugineb direktiivi ingliskeelsele redaktsioonile. Kui võrrelda erinevaid tekste ja analüüsida regulatsiooni eesmärki, siis on selge, et direktiiv ei pea silmas ainult kohtuotsuse alusel toimuvat sündmüüki, vaid igasugust sündmüüki. Eestis näeb täitemenetluse seadustiku (RT I, 14.03.2011, 22) § 1 lg 1 p 19 ette, et täitedokumendiks on notariaalselt tõestatud kokkulepe, mis näeb ette kinnisasja või laevakinnistusraamatusse kantud laeva omaniku või registerpandiga koormatud eseme omaja kohustuse alluda kohesele sundtäitmisele hüpoteegiga, laevahüpoteegiga või registerpandiga tagatud nõude rahuldamiseks. Järelikult võib kinnisasja võõrandamine täitemenetluses toimuda poolte kokkuleppesult tulenevalt.

²²² Scrap Metal. Irish Tax and Customs. Arvutivõrgus:

<http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/scrap-metal.html> (05.11.2011. a).

²²³ Vt Reverse charge in value added taxation in the construction sector from 1 April 2011.

Arvutivõrgus: [http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Real_property_sector/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i\(14870\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Real_property_sector/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i(14870)) (25.10.2011. a).

kodulehel viidatakse seoses ehitusteenuste pöördmaksustamisega, et Soomega sarnane süsteem on kasutusel muu hulgas Rootsis, Belgias ja Hollandis²²⁴. See loetelu ei ole kaugeltki lõplik, sest ehitusteenustele on pöördmaksustamine juba alates 01.09.2008. a. kehtestatud Iirimaa²²⁵. Samuti on pöördmaksustamine kehtestatud Saksamaal, kus UStG § 13b lg 1 kohaselt rakendatakse pöördmaksustamist muuhulgas kinnisasjadele ja ehitusteenustele. Saksamaa erialakirjanduses viidatakse kinnisasjade osas riskidele, mis tekivad nii sundtäitmisel, aga ka nn vabakäe müügil²²⁶. Veel on pöördmaksustamine ehituse valdkonnas kehtestatud Austrias, kus UStG § 19 lg 1a kohaselt on ehitusteenuse saaja ehitusteenuse puhul maksukohustuslaseks²²⁷. Käesoleval ajal on lisaks eelnimetatud riikidele tekkinud diskussioon pöördmaksustamise rakendamiseks ehituse valdkonnas ka Lätis²²⁸.

Euroopa Komisjon nõustub, et erilistes sektorites, nagu näiteks ehitus, on pöördmaksustamine olnud tõhus²²⁹. Direktiivi art 199 sisaldab tõesti valdkondi, kus võib eeldada, et maksupettuste toimepanemist on keeruline avastada, kuid kindlasti ei ole tegemist ideaalse loeteluga. Juba Eesti kogemusest võib lisada metsanduse ja kütuse valdkonnad, milles läbi aegade on olnud rohkelt probleeme. Kui vaadata veel ka enamlevinud karusellpettuste skeeme ning nendes kasutatavaid kaupu ja teenuseid, siis sellest tulenevalt ongi käibemaksudirektiivi täiendatud võrreldes algse redaktsiooniga.

Nõukogu direktiiviga 2010/23/EL²³⁰ muudeti käibemaksudirektiivi ning täiendati uute pöördmaksustamise koosseisuga. Art 199a lg 1 kohaselt võivad liikmesriigid kuni 30.06.2015. a. ja vähemalt kaheaastaseks ajavahemikuks ette näha pöördmaksustamise saastekvootidele²³¹. Ettepanek direktiivi muutmiseks

²²⁴ Sealsamas.

²²⁵ New VAT rules for Principal Contractors and Sub-contractors. Irish Tax and Customs. Arvutivõrgus: <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/property/vat-rules-contractors.html> (05.11.2011. a).

²²⁶ H. Stadie, lk 830.

²²⁷ Umsatzsteuergesetz. Arvutivõrgus: http://www.jusline.at/index.php?cpid=f04b15af72dbf3fdc0772f869d4877ea&law_id=36 (22.12.2011. a).

²²⁸ Baltic News Network. Reverse VAT applicable to all construction project stages. Arvutivõrgus: <http://bnn-news.com/reverse-vat-applicable-construction-project-stages-22655> (07.09.2011. a).

²²⁹ Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta. KOM(2006) 254 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.09.2010. a).

²³⁰ Nõukogu direktiiv 2010/23/EL, 16.03.2010. a, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) seoses pöördmaksustamise valikulise ja ajutise kohaldamisega teatavate pettusealdiste kaupade ja teenuste tarnete suhtes. – ELT L 072, 20.03.2010, lk 1–2.

²³¹ Esialgu on tegemist ajutise meetmega, mis välistab selle, et liikmesriigid peavad taotlema käibemaksudirektiivi artikli 395 kohast erandit. Võib eeldada, et sellest ajutisest meetmest saab püsiv meede ning selle kehtivust kindlasti pikendatakse. Vastavalt art 199a lg 3 peavad liikmesriigid esitama hiljemalt 30.06.2014. a komisjonile aruande, milles näidatakse

tehti juba kaks aastat tagasi ning siis sisaldas ettepanek lisaks saastekvootidele veel ka mobiiltelefone, integraalülituse seadmeid (mikroprotsessoreid), parfüüme, väärismetalle²³². Kuna Ecofin-is ei saavutatud 2009. a. detsembris kokkulepet, siis jäid mobiiltelefonid, integraalülituse seadmed (mikroprotsessorid), parfüümid ja väärismetallid muudatusest välja ning muudatus piirdus ainult saastekvootidega. Ettepanekus nimetatud kaupadega tegeleb pressiteate kohaselt Komisjon siiski edasi ja nii ruttu kui võimalik soovitakse saavutada kokkulepe²³³.

Euroopa Komisjon on ärgitanud liikmesriike vastava käibemaksudirektiivi muudatuse järel saastekvootidele pöördmaksustamise rakendamiseks, kuid näiteks Eesti on sellest keeldunud põhjendusega, et Eestis ja Eestiga seonduvalt ei ole avastatud kvootidega toimepandud maksupettuseid²³⁴. Samal ajal mitmed on Euroopa Liidu liikmesriigid juba pikemat aega selle probleemiga tegelenud ning otsinud lahendusi. Suurbritannias jõustus süsinikdioksiidi emissiooni kvootidele pöördmaksustamine alates 01.11.2010. a²³⁵, kuid juba eelnevalt oli kvootidega kauplemise suhtes rakendatud meetmeid, mis seisnes selles, et alates 31.07.2009. a rakendati nende tehingute suhtes nullmäära²³⁶. Sarnaseid meetmeid seoses saastekvootidega rakendati ka Prantsusmaal ja Hollandis²³⁷. Saksa-maa lähtus direktiivis pakutust ning kehtestas pöördmaksustamise alates 01.07.2010. a²³⁸.

kvootidega seotud pettusi enne ja pärast mehhanismi kohaldamist, teiste teenuste suhtes sooritatud pettusi enne ja pärast mehhanismi kohaldamist ning muud liiki pettuste arvu kasvu enne ja pärast mehhanismi kohaldamist.

²³² Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses tagasipööratud maksustamismehhanismi mittekohustusliku ja ajutise kohaldamisega teatavate pettuse ohvriks langeda võivate kaupade ja teenuste tarnete suhtes. KOM(2009) 511 lõplik. Kättesaadav arvutivõrgus aadressil:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0511:FIN:ET:HTML>
(31.08.2011. a).

²³³ Council of the European Union. Council approves measure to clamp down on fraud in CO2 emission allowance trading. Brussels, 16 March 2010, 6945/10 (Presse 46). Arvutivõrgus: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st06/st06945.en10.pdf> (31.08.2011. a).

²³⁴ Rahandusministeeriumi 27.07.2011. a kiri nr 5-1/8265. Arvutivõrgus: http://www.fin.ee/public/adr_upload/8265.447490.pdf (31.08.2011. a).

²³⁵ The Value Added Tax (Emissions Allowances) Order 2010 No. 2549. Arvutivõrgus: http://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2549/pdfs/uksi_20102549_en.pdf (31.08.2011. a).

²³⁶ Explanatory Memorandum to the Value Added Tax (Emissions Allowances). Order 2010 No. 2549. Arvutivõrgus: http://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2549/pdfs/uksiem_20102549_en.pdf (31.08.2011. a).

²³⁷ Neis riikides rakendatud on põhjalikumalt analüüsinud R. T. Ainsworth. The Morphing of MTIC Fraud: VAT Fraud Infects Tradable CO₂ Permits. Boston University School of Law Working Paper No. 09-35 (August 3, 2009 Rev. 8/26/09), lk 2. Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/AinsworthR080309REV2.pdf> (31.08.2011.a).

²³⁸ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386). Arvutivõrgus:

Kõikide täiendavate erandite kehtestamisega kaasneks tõenäoliselt see, et maksupetturid asuksid otsima uusi „huvitavaid” kaupu ning teenuseid, mida oleks mugav ära kasutada maksupettuste toimepanemisel, sellega omakorda luuakse täiendav surve pöördmaksustamise laienemiseks, mis lõpuks muudaks käibemaksu sarnaseks müügitaksuga²³⁹. Sellele viitab juba kas või see, et pöördmaksustamisele on soovitud allutada sedavõrd erinevaid kaupu nagu mobiiltelefonid, integraallülituse seadmed (mikroprotsessorid), parfüümid ja väärismetallid. Mõned riigid on väärismetallide osas juba ka samme astunud ning näiteks on Saksamaa UStG § 13b lg 2 p 9 alates 01.01.2011. a kehtestatud pöördmaksustamine kullale. Ka Eestis on tehtud viiteid, et maksupettuste toimepanemisel on kuld kogunud populaarsust²⁴⁰. Selle tulemusel on Eestis ette valmistatud seaduse muudatus, millega allutatakse kuld pöördmaksustamisele²⁴¹. Niisuguse lähenemise tulemusel sunnitakse maksupetturid otsima järgmist valdkonda, mis võimaldaks lihtsalt maksupettuseid toime panna²⁴². Pole alust arvata, et selliseid kaupu või teenuseid ei leita, sest maksupettustega kaasnev kasu on väga suur.

Juhul kui sellised kaubad oleks direktiivi lülitatud, siis leiaksid maksupetturid uued kaubad või teenused, mida kasutada pettuste toimepanemisel. Teiseks, kui direktiiv annab liikmesriikidele valikuvabaduse ja kõik riigid ei soovi käibemaksudirektiivis sätestatud rakendada, siis tekib võimalus jahtida sobivaid jurisdiktsioone karusellpettuseks. Näiteks saastekvootidega seondult

http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4146/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Aktuelle__Gesetze/Gesetze__Verordnungen/045__a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (11.09.2011. a).

²³⁹ M. Keen, S. Smith. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done. IMF Working Papers (2007), WP/07/31, lk 24.

²⁴⁰ Kurjategijate uus rahaauk. Piret Reiljan. Äripäev 08.07.2011. a. Arvutivõrgus: http://www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=5099/uud_uudid_509904 (11.09.2011. a).

²⁴¹ Rahandusministeeriumis on ette valmistatud eelnõu, millega soovitakse täiendada KMS-i ning allutada pöördmaksustamisele kullamaterjal, sealhulgas pooltooted, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa, ning investeerimiskuld, mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest peab maksukohustuslane maksuhaldurit teavitama (nn optsoon). Arvutivõrgus: Käibemaksuseaduse muutmise seadus. Eelnõu toimiku number 11-0529. – Eelnõude infosüsteemis: www.eelnoud.valitsus.ee (16.10.2011).

²⁴² Eelviidatud käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas on seoses kullaga märgitud: „Kullaga tehtavate tehingutega seotud käibemaksutagastuste suurus on alates 2010. aasta II poolaastast hüppeliselt kasvanud. Pettuste mahu kasvu on põhjustanud pöördmaksustamise regulatsiooni rakendumine metallijätmetele ja lisanõuete kehtestamine kütusekäitlejatele. Nimetatud sektorites maksupettuste läbiviimine on raskendatud, mistõttu on petturid liikunud kullaturule.” Rahandusministeeriumis on ette valmistatud eelnõu, millega soovitakse täiendada KMS-i ning allutada pöördmaksustamisele kullamaterjal, sealhulgas pooltooted, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa, ning investeerimiskuld, mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest peab maksukohustuslane maksuhaldurit teavitama (nn optsoon). Arvutivõrgus: Käibemaksuseaduse muutmise seadus. Eelnõu seletuskiri. Eelnõu toimiku number 11-0529. – Eelnõude infosüsteemis www.eelnoud.valitsus.ee (16.10.2011).

viitavad mõningad allikad sellele, et Itaalia, Poola ja Tšehhi Vabariik ei ole rakendatud pöördmaksustamist²⁴³.

Lõppkokkuvõttes tuleb tõdeda, et nimekirja täiendamine mingite kaupade või teenustega oleks poolik lahendus ning see ei lahendaks probleeme. Mida rohkem antakse võimalusi kehtestada pöördmaksustamist ning samal ajal liikmesriigid teevad valikuid, seda keerulisemaks ja segasemaks muutub olukord, millest võivad kasu lõigata maksupetturid.

3.1.5. Pöördmaksustamise rakendamine erandina

Lisaks direktiivis sätestatud on mitmetes liikmesriikides pöördmaksustamine sätestatud erikorrana või erandina kaupadele või teenustele, mida direktiiv ei nimeta. Lätis on senimaani näiteks kehtestatud erandina pöördmaksustamine metsanduse valdkonnas²⁴⁴, mida Euroopa Komisjon on erandina lubanud rakendada kuni 31.12.2012. a²⁴⁵. Erandit on pidevalt pikendatud ja selle põhjus on maksupettused metsanduse valdkonnas²⁴⁶. Metsandus on probleemiks ka Rumeenias, millele on samuti Nõukogu otsusega erand antud²⁴⁷. Sama erandiga on Rumeeniale tehtud erand maksejõuetute ettevõtjate suhtes (sellise maksukohustuslase kaubatarned ja osutatavad teenused, kelle suhtes kohaldatakse maksejõuetusmenetlust (v.a jaemüüjad)). Samasugune erand Rumeeniaga on kehtestatud ka Leedus, kus erikorrale allub metsamaterjal, aga ka maksejõuetuse puhul rakendub erikorrana pöördmaksustamine²⁴⁸.

²⁴³ R. A. Wolf. The Sad History of Carbon Carousels. International VAT Monitor. November/December 2010, IBFD, lk 404.

²⁴⁴ Vastav erikord on sätestatud Läti käibemaksuseaduse § 13². Arvutivõrgus: http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Value_Added_Tax.doc (08.09.2011. a).

²⁴⁵ Nõukogu rakendusotsus, 7.12.2009. a, millega lubatakse Läti Vabariigil pikendada meetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2009/1008/EL. – ELT L 347, 24.12.2009, lk 30.

²⁴⁶ Algselt 2003. aasta ühinemisaktis (ELT L 236, 23.9.2003, lk 33), täpsemalt VIII lisa 7. peatüki punkti 1 alapunktis b kuni 20.04.2005. a. Seejärel pikendati meetme kohaldamisega nõukogu 24.01.2006. a otsusega 2006/42/EÜ (ELT L 25, 28.1.2006, lk 31) 31.12.2009. a. Erandiga seondult on märgitud seoses Lätiga, et levinud maksudest kõrvalehoidumise viisiks on tarnete kohta arvete esitamise järel tarnija kadumine maksuhaldurile maksu maksmata, kuid kliendile käibemaksu mahaarvamiseks kehtivat arvet jättes. Vt Ettepanek. Nõukogu otsus, millega lubatakse Läti Vabariigil pikendada meetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. KOM(2009)582 lõplik.

Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0582:FIN:ET:PDF> (09.06.2011. a).

²⁴⁷ Nõukogu rakendusotsus 27.09.2010. a, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2010/583/EL. – ELT L 256, 30.09.2010, lk 27–28.

²⁴⁸ Nõukogu rakendusotsus, 16.02.2010. a, millega lubatakse Leedu Vabariigil pikendada selle meetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2010/99/EL. – ELT L 045, 20.02.2010, lk 10–11.

Omapärane erikord kehtib Portugalis koduuksemüügi valdkonnas. Kui muudes skeemides on maksukohustus pandud kauba ostjale, siis Portugalile antud erandi²⁴⁹ kohaselt on müüjale pandud kahekordne maksukohustus müügikäibelt. Erandi eesmärk on loobuda arvukate rändkaupmeeste kontrollimisest. Skeem toimib selliselt, et rändkaupmehed on vabastatud käibemaksu tasumisest, kuid nad võivad edasimüügiks kaupa osta ainult registreeritud hulgimüüjatelt ja müüa kaupa kinnitatud hinnakirja alusel. Sellesama hinnakirja alusel maksavadki need registreeritud hulgimüüjad käibemaksu üldkorras oma hulgimüügi-hinnalt ning erikorra alusel ka jae- ja hulgihinna vahelt, täites sellega maksukohustuse ka jaemüüja eest. Teine üldisest erinev erikord on sätestatud Madalmaade suhtes, kus rõivatööstuses on rohke allhangete ja nendega kaasnevate maksupettuste tõttu kehtestatud pöördmaksustamine²⁵⁰.

Mitmed riigid on soovinud pöördmaksustamist rakendada karusellskeemide ohjeldamiseks. Nii on lubatud erandina Suurbritannial, Saksamaal, Itaalia ja Austrial kehtestada pöördmaksustamine mobiiltelefonidele ja integraallülitusseadmetele (näiteks mikroprotsessorid ja keskpotsessorid)²⁵¹. Vastavas otsuses (2010/710/EL) on Euroopa Nõukogu võtnud arvesse asjaolu, et märkimisväärne hulk teatud toodetega, eelkõige mobiiltelefonide ja integraallülitusseadmetega kauplejatest hoiab maksudest kõrvale, jättes pärast toote müümist käibemaksu maksuhaldurile tasumata. Nende klientidel on aga kehtiva arve esitamise korral õigus maksu maha arvata. Kõige raskemate maksudest kõrvalehoidumise juhtumite puhul tarnitakse samu kaupu nn karusellskeemi kasutades mitu korda ilma maksuhaldurile käibemaksu tasumata.

Sellise põhjenduse puhul tekib kohe küsimus sellest, miks just nendes riikides on valitud karusellpettuste vältimiseks pöördmaksustamise rakendamine. Arvestades, et karusellpettused on rahvusvahelise mõõtmega, siis teatud riikide suhtes pöördmaksustamise kehtestamine ei muuda olukorda, lihtsalt peavad pettuse organiseerijad leidma teised riigid, kus ei rakendata pöördmaksustamist. Saksamaal on vastav erand mobiiltelefonidele ja mikroskeemidele realiseerunud UStG § 13b lg 2 p 10 lisamise teel ning see rakendub siis, kui arvel näidatud

²⁴⁹ Nõukogu rakendusotsus, 19.01.2010. a, mille kohaselt lubatakse Portugali Vabariigil kohaldada meedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 168, 193 ja 250. 2010/39/EL. – ELT L 019, 23.01.2010, lk 5–6. Selle rakendusotsusega pikendati varasemalt Nõukogu otsusega 2004/738/EÜ antud erandi kehtivust 1.01.2010. a kuni 31.12.2012. a.

²⁵⁰ Nõukogu otsus, 13.11.2007. a, mille kohaselt lubatakse Madalmaade Kuningriigil kohaldada meedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2007/740/EÜ. – ELT L 300, 17.11.2007, lk 71–72. Nimetatud otsusega pikendati varasemalt nõukogu otsusega 1998/20/EÜ kehtestatud erandit tähtajaliselt kuni 31.12.2009. a.

²⁵¹ Nõukogu rakendusotsus, 22.11.2010. a, millega lubatakse Saksamaal, Itaalia ja Austrial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 193 ja muudetakse otsust 2007/250/EÜ, et pikendada Ühendkuningriigile antud loa kestust. 2010/710/EL. – ELT L 309, 25.11.2010, lk 5–6.

summa (ehk tarne maksustatav väärtus) on vähemalt 5000 eurot²⁵². Hiljem toimuvaid hinnaalandusi arvesse ei võeta. Sellise regulatsiooni eesmärk on tagada see, et igapäevase tegevuse raames isikud pöördmaksustamist rakendama ei pea ning pöördmaksustamine peaks puudutama suuremaid tehinguid. Arvestades, et mobiiltelefonid on laiatarbekaup, siis tooks ilma piirmäärata pöördmaksustamine kaasa väga paljudele isikutele kohustuse rakendada pöördmaksustamist. Kuna käesoleval ajal on tegemist erandiga, siis soovitakse selle rakendusala siiski piirata. Sellega välditakse ka raskusi, mis võiksid tekkida jaekaubanduses.

Pöördmaksustamist on soovitud rakendada tegelikult oluliselt laiemalt, kui direktiiv seda võimaldab. Nii on Austria 2005. a ja Saksamaa 2006. a soovitud rakendada totaalset pöördmaksustamist. Taotlemise ajal kehtinud kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõike 1 kohaselt võis nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed kõnealusel direktiivist erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist²⁵³. Austria soovis kehtestada pöördmaksustamise kõigi maksukohustuslastevaheliste kaupade tarnimise või teenuste osutamise suhtes, mille maksustatav väärtus ületanuks 10 000 eurot. Kui ühe tehingu väärtus ei ületanuks 10 000 eurot, kohaldanuks Austria pöördmaksustamist siis, kui tarded kliendile ületanuksid arvestusperioodil 40 000 eurot. Saksamaa soovis kehtestada pöördmaksustamise kõikidele maksukohustuslaste vahelistele kaupade tarnimise või teenuste osutamise suhtes, mille maksustatav väärtus oluks suurem kui 5000 eurot.

Euroopa Komisjon keeldus Saksamaale ja Austriale erandi andmisest, viidates erinevatele põhjustele, kuid peamiselt proportsionaalsusele ja sellele, et direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõige 1 oli ette nähtud erandite kehtestamiseks, kuid Saksamaa ja Austria soovitu ületab erandi piirid ning hõlmaks kõiki

²⁵² UStG § 13b lg 2 p 10 on sõnastatud saksa keeles järgmiselt: *Lieferungen von Mobilfunkgeräten sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 Euro beträgt.*

²⁵³ Käesoleval ajal peavad liikmesriigid teavitama pöördmaksustamise kehtestamisest Euroopa Liidu käibemaksukomiteed, kuid pöördmaksustamise rakendusala on direktiivis selgelt määratletud ja seetõttu ei saa liikmesriigid ise täiendavaid valdkondi allutada pöördmaksustamisele. Kehtiva direktiivi art 199 lg 4 kohaselt teavitavad liikmesriigid käibemaksukomiteed vastavalt lõikele 1 vastu võetud siseriiklikest meetmetest, juhul kui nõukogu ei ole nimetatud meetmeid heaks kiitnud enne 13.08.2006. a kooskõlas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõigetega 1-4, ja kui neid meetmeid käesoleva artikli lõike 1 alusel jätkatakse. Lisaks kehtib direktiivis jätkuvalt säte, mis lubab liikmesriigil kehtestada erandeid sarnaselt kuuenda direktiiviga, kui selleks saadakse nõukogu luba. Art 395 lg 1 kohaselt Nõukogu võib ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

majandussektoreid ja muudaks oluliselt kogu käibemaksusüsteemi²⁵⁴. Selline järeldus on õige, sest hetkel on pöördmaksustamine siiski erand ning erandit ei saa muuta reegliks, eriti kui seda teha teatud liikmesriikide suhtes. Samal ajal tuleb tõdeda, et mõnede Euroopa Komisjoni argumentide paikapidavuses või asjakohasuses võib kahelda. Komisjoni 18.06.2006. a. teatises on muu hulgas märgitud, et komisjon on jätkuvalt arvamusel, et lahendus vaheltvõtivate ettevõtjatega seotud pettustele on käibemaksu suurenenud kontroll, mis põhineb pigem riskianalüüsil kui käibemaksu põhieeskirjade muutmisel; komisjon ei ole vastu täiendavate või alternatiivsete vahendite uurimisele. Arvestades käesoleva aja arenguid tervikuna Euroopas, siis on selge, et ainuüksi kontrollimeetmete parandamine ei ole lahenduseks. Vastasel juhul ei kasutaks liikmesriigid aina rohkem pöördmaksustamist.

Küsitav oli ka Euroopa Komisjoni argument, et Austria ja Saksamaa soovitud pöördmaksustamine oleks lisakoormaks ettevõtjate raamatupidamisele, sest maksukohustuslased peaksid tõhusalt järgima kolme erinevat maksustamiskorda: klassikaline käibemaksusüsteem; tagasipööratud maksustamisesüsteem ettevõtetevaheliste kaupade tarnimise jaoks, kui teatavad kriteeriumid on täidetud, ja ühendusesisene süsteem. Enamasti peavad isikud juba praegu sarnases olukorras tegutsema, sest paljudes liikmesriikides on kehtestatud pöördmaksustamise reeglid. Võib küll öelda, et senised süsteemid puudutavad teatud kindlaid sektoreid ja tehinguid, kuid tegelikult peavadki isikud, kes nendes sektorites tegutsevad, järgima kolme erinevat maksustamiskorda ning selliseid isikuid ei ole vähe. Lisaks kui arvestada komisjoni antud viidet, et lahenduseks on käibemaksu suurenenud kontroll, siis mitmed ettepanekud seoses kontrolliga kätkevad endas laiemaid ja täpsemaid deklareerimisi.

3.1.6. Pöördmaksustamise mõjud

Pöördmaksustamisega seoses võib leida vastakaid seisukohti. Ühest küljest tuuakse välja seisukohti, mis kordavad ja täiendavad Komisjoni seisukohti, millega keelduti Saksamaale ja Austriale erandi admisest²⁵⁵. Samal ajal on aga esitatud täpselt vastupidiseid arvamusi, milles on esitatud kõrgel tasemel pöördmaksustamist pooldavaid seisukohti²⁵⁶. Seetõttu tasub pöördmaksustamise mõjusid eraldi hinnata ja tuua välja selle positiivsed ja negatiivsed küljed.

Pöördmaksustamise rakendamisel kaoks ka senine konkurentsimoonus, mille järgi ühendusesisese soetamise puhul puudub vajadus tasuda käibemaksu,

²⁵⁴ Komisjoni 18.06.2006. a teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006)404. Arvutivõrgus: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:ET:PDF\(04.01.2012.a\)](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:ET:PDF(04.01.2012.a)).

²⁵⁵ Vt nt Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward, lk 23–26.

²⁵⁶ Memorandum by PricewaterhouseCoopers. European Union – Written Evidence. House of Lords. Session 2006-07. Publication on the internet. European Union Committee Publications. Arvutivõrgus:

<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101we14.htm> (01.11.2011. a).

kuid siseriiklikult tuleb leida vahendid käibemaksu tasumiseks²⁵⁷. Kehtiva süsteemi puhul, kui maksukohustuslane soetab siseriiklikult kaupa ning nendest toodetud kaubad eksporditakse või võõrandatakse ühendusesiseselt, tekib sellisel ettevõtjal enammakse. Enammakse tagastamine võtab aega ning võib tekitada probleeme, sest liikmesriikide praktika on selles osas üsnagi erinev, kuid üldiselt on käibemaksu enammakse tagastamine protsess, mis võtab aega ja toob kaasa maksuhalduri tähelepanu. Seetõttu võib ettevõtja praegusel ajal kasutada eraldi finantseerimisteenust ehk nn käibemaksufaktooringut, mis võimaldab tasu eest saada varem kätte käibemaksu enammakse raha. Kui rakendada pöördmaksustamist, siis sellisel juhul ei peaks vastav isik enam rakendama käibemaksufaktooringut, sest ta peaks kauba müüjale tasuma ainult netosumma.

Just eeltoodus avaldubki pöördmaksustamisega kaasnev mõju nullmääraga kaupa ja teenuseid võõrandavate ettevõtjate puhul. Mõju rahavoogudele seisneb selles, et sellised maksukohustuslased peavad võrreldes tavapärase käibemaksusüsteemiga tasuma käibemaksusumma suuruse summa vähem talle kaupu ja teenuseid võõrandavale isikule. Arvestades, et käibemaksumäärad Euroopa Ühenduses on vahemikus 15 kuni 25%, siis tähendab see olulist erinevust rahavoogudes ning võib olla soodsa mõjuga ettevõtjale. Ettevõtja ei pea näiteks enam kauba ostmise finantseerimiseks võtma sellises ulatuses laenu või tekib tal võimalus soetada suurem kogus kaupa. Seejuures ei saa pidada mõistlikuks olukorda, kus ainuüksi käibemaksu pärast või olla kasulikum soetada kaupa või teenust teisest liikmesriigist.

Pöördmaksustamise rakendamine on leidnud uurimist ka Euroopa Komisjoni poolt, sest 13.08.2007. a on Euroopa Komisjon alustanud konsultatsioone seoses pöördmaksustamise skeemi rakendamisega²⁵⁸. Euroopa Komisjon on vastavas dokumendis viidanud just sellele, et selles kontekstis tuleks keskenduda sellele, kas pöördmaksustamisega kaasnevad maksukohustuslastele täiendavad kulud ning kas see võib neid piirata piiriüleste tehingute tegemisel. Lisaks on Euroopa Komisjon viidanud võimalusele, et pöördmaksustamist saaks rakendada alates teatud piirmäärast, st kui tehingu väärtus ületab teatud summa, siis tuleks ettevõtjal rakendada pöördmaksustamist ning sellega kaasneks ka eraldi deklareerimiskohustus. Selline kaalutlus on iseenesest loogiline, sest maksupettuste toimepanemisel kasutatakse enamasti suuremaid arveid. Teisest küljest lihtsustaks see pöördmaksustamise kontrollimist ning välistaks selle, et üksikud isikud üritaksid soetada ilma käibemaksuta kaupu ja teenuseid. Näiteks esinedes maksukohustuslasena, kasutades kellegi maksukohustuslasena registreerimise numbrit ning hiljem kaubad „mustalt” võõrandades²⁵⁹. Sellisel juhul oleks maksukahju üsnagi suur, sest lõpptarbijale võõrandamine jääks

²⁵⁷ B. Wohlfahrt, lk 391.

²⁵⁸ European Commission. Consultation paper. Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT – Impact on businesses. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_consultation_paper_en.pdf (04.10.2011. a).

²⁵⁹ M. Achatz, M. Tumpel, lk 46.

maksustamata. Siin tekiks sarnaselt kehtiva süsteemiga hoolsuskohustuse järgimise kohustus, kus enam ei pea kontrollima kauba müüjat või teenuse osutajat, vaid teenuse või kauba ostjat. See toimuks aga samadel alustel, nagu praegusel ajal toimub vastaspoole kontrollimine ühendusesisese soetamise puhul, st kontrollitakse käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit koos isiku nimega.

Kui rakendada müügil nullmäära, siis tuleks lahendada probleem, kuidas ostja kanda jääb maksu tasumine, kui müüja on heauskselt rakendanud nullmäära. Sellises olukorras, kus müüja on jätnud heauskselt käibemaksu arvele lisamata, on selge, et müüjale maksukohustuse panemine oleks põhjendamatu. Kui müüja on käitunud õigesti, siis ei pea müüja käibemaksu tasumise eest vastutama, sest müüja pole teinud midagi valesti. Kui ostja on esitanud valeandmeid, siis peaks ka ostja selle maksu eest vastutama. Kui selgub, et tegelikult on müüja eksitusse viidud, siis ei muuda see käivet maksuvabaks ning sellisel juhul tuleks tasuda käibemaks.

Pöördmaksustamise kehtestamisel kaupadele ja teenustele alates teatud tehinguväärtusest muudab käibemaksuõiguse keerulisemaks. Kuigi algselt pidi käibemaks olema just lihtsalt rakendatav maks²⁶⁰, siis tegelikkuses sisaldab käibemaksuõigus vähemalt Euroopa Liidus piisavalt erandeid, sh maksuvabastusi, eriskeeme. Seetõttu on algsest eesmärgist regulatsioon niikuinii kaugenenud ning ühe erireegli täiendav kehtestamine ei tohiks sisuliselt enam midagi muuta. Maksukohustuslased peavad eristama igapäevaselt kaupu ja teenuseid, et rakendada maksuvabastusi, erinevaid maksumäärasid ja kohaldama erikordasid. See on olnud senimaani tavapärane ning enesestmõistetav tegevus, mis võib tekitada kohati ka vaidlusi, kuid lõppkokkuvõttes pole see saanud takistuseks, et tunnistada kehtetuks rohked maksuvabastused või piirata alandatud maksumäära rakendamist ja piirata erikordade arvu.

Positiivne oleks pöördmaksustamise juures asjaolu, et pöördmaksustamine on enamikule maksukohustuslastele tuttav nähtus ning seetõttu oleks selle juurutamine lihtsam. Arvestades, et kogu ühendusesisene käive ja maksuarvestus toimub pöördmaksustamise põhimõttel, samuti toimub pöördmaksustamise põhimõttel teenuste maksustamine juhul, kui teenust saadakse väljastpoolt liikmesriiki. Ühendusesisese käibega on kaasnenud ka täiendav aruandlus, mille täitmiseks on ettevõtjad hakkama saanud ning seetõttu tooks pöördmaksustamise rakendamisel täiendav aruandlus kaasa ühekordsed infotehnoloogilised kulutused. Selliseid kulutusi on pidanud maksukohustuslased aegajalt aga nagunii tegema seoses maksumäärade muutmisega või ka euro kasutuselevõttuga. Kuna tänapäeval peab enamik maksukohustuslasi oma raamatupidamist elektroonselt ning samuti toimub elektroonselt ka maksu-

²⁶⁰ Oluline on muidugi taustsüsteem, milles hinnata ühe või teise maksu lihtsust. Nii on Saksa õigusteadlane Klaus Tipke märkinud, et käibemaks ei ole lihtne, kuid on läbipaistvam ja lihtsam kui tulumaks. Samuti on Klaus Tipke selgelt väljendanud ka seisukohta, et käibemaksu administreerimine on lihtsam kui tulumaksu administreerimine. Vt selle kohta K. Tipke. Die Steuerrechtsordnung. Band II. Köln, 1993, lk 907.

deklaratsioonide esitamine, siis tõenäoliselt ei ole täiendavad deklareerimiskohustused ja aruandlus siiski sedavõrd olulised. Seejuures ei peaks pöördmaksustamise puhul ettevõtjad enam raiskama ressursse maksuhaldurile info andmisel ja enda heausksuse tõendamiseks²⁶¹. Kujunenud olukorras on sisendkäibemaksu mahaarvamisel tekkinud teatud maksukohustuslastele selge maksurisk, mille kontrollimine ja vältimine on enam kui keeruline ning nõuab täiendavaid vahendeid²⁶². Mitmetes valdkondades võivad ettevõtjad ise olla huvitatud pöördmaksustamisest, et vältida maksuriske ja võimalikke kulusid²⁶³.

Sisuliselt võib väita, et täiemahulise pöördmaksustamise rakendamisega ühtlustatakse maksuarvestus ning sellega ei looda uut erandit. On üsna selge, et liikmesriikide vahel ei saabu selles osas konsensust lähiajal, et rakendada päritolumaa põhimõtet, mille puhul näiteks Eesti ettevõtja saaks maha arvata käibemaksu, mille on arvele lisanud mõne teise liikmesriigi maksukohustuslane. Seni kuni liikmesriigid koguvad sihtkohamaa printsiibist lähtudes maksutulu iseseisvalt, see tähendab, et puudub kliiringsüsteem, mis tagaks võrdsuse riikide vahel, pole võimalik ühtlustada maksumäärasid ühendusesiseselt. Pöördmaksustamise eeliseks ongi seni olnud see, et see lähtub sihtkohamaa printsiibist ning sellega ei pea kaasnema eraldi kokkulepet riikide vahel.

Pöördmaksustamise rakendamisel on viidatud kirjanduses sellele, et sellega avalduvad uuesti müügitaksu puudused²⁶⁴. Sellega päriselt nõus ei saa olla, sest pöördmaksustamisega jääksid alles senise süsteemi positiivsed küljed. Näiteks toob H. Stadie välja²⁶⁵ kehtiva mitmefaasilise süsteemi peamised eelised võrreldes müügitaksuga:

Esiteks on riskid maandatud, sest maksu rakendatakse lisandväärtuse maksuna ja kogutakse mitmel etapil, mistõttu on paremini tagatud maksu laekumine riigieelarvesse. Teiseks nimetab H. Stadie seda, et sisendkäibemaksu mahaarvamisel on isik sunnitud deklareerima ka müügi, sest sisendi ja väljundi saab omavahel siduda alati. Kolmandaks ei ole müüjal alati võimalik kindlaks

²⁶¹ M. Achatz, M. Tumpel, lk 52.

²⁶² Näiteks valdkondades, kus ostetakse kokku metsamaterjali, tooraineid, metallijätmeid või kasutatakse suurt hulgal alltöövõtjaid (ehituses), on kõikide kauba võõrandajate või teenuse osutajate piisav tuvastamine ja kontrollimine seotud raskustega. Piisavalt osava konspiratsiooni puhul võib tehingu tegemisel ostjal olla võimatu aru saada, et tegelikult kasutatakse variühingut või kauba müüja või teenuse osutaja tegeleb maksupettusega. Seda eriti tänapäeval, kus suur osa suhtlemisest, lepingu sõlmisest ja arveldamisest toimub elektroonselt ning isiklik kokkupuude äripartnerite vahel tihtipeale puudub.

²⁶³ Teoreetiliselt oleks võimalik rakendada vabatahtlikku pöördmaksustamist, st tehingupooled saaksid kokkuleppel rakendada pöördmaksustamist. Sellise võimaluse vastu räägivad mitmed argumendid. Esiteks muutuks maksuhalduri jaoks süsteem ebaülevaatlikuks ja vajalik oleks täiendav deklareerimine või maksuhalduri teavitamine. Teiseks võimaldaks see teatud valdkondades suurematel ettevõtjatel rahavoogude juhtimise eesmärgil ühepoolset oma tarnijaid sundida pöördmaksustamist rakendama. Kolmandaks tuleks lahendada veel mitmeid praktilisi probleeme. Näiteks kas pöördmaksustamist tuleb kohaldada kõikide tarnijate suhtes või pöördmaksustamist peaks kohaldama mingil kindlal perioodil vältel.

²⁶⁴ K. Tipke, J. Lang, lk 640.

²⁶⁵ H. Stadie, lk 123.

teha, kas kauba ostja või teenuse saaja on ettevõtja. H. Stadie toob välja, et lahendamatud probleemid tekivad, kui ostja on küll ettevõtja, kuid kasutab kaupa või teenust osaliselt või täielikult ettevõtjuse tarbeks või siis maksuvaba käibe tarbeks²⁶⁶. Kehtiva käibemaksusüsteemi puhul seda probleemi ei teki, sest käibemaksukohustuslane peab lisama käibemaksu kõikide kaupade ja teenuste müügil ning kui kauba või teenuse saab käibemaksukohustuslane, siis on tal vajalike eelduste olemasolul võimalik arvel näidatud käibemaks sisend-käibemaksuna maha arvata.

Pöördmaksustamisel kehtiva süsteemi positiivsed omadused suures osas säilivad. Käibemaksu kogumine toimuks jätkuvalt mitmefaasiliselt. Isegi kui müügiahelas mõni ettevõtja ei tasu käibemaksu, siis mõjutab see ainult ühte etappi ning lõppkokkuvõttes ei jää riik maksulaekumiseta. Samuti peavad isikud ka pöördmaksustamisel deklareerima nii sisendi kui väljundi ning neid on võimalik omavahel siduda. Ainus, mis muutub, on käibemaksu lisamine. Pöördmaksustamise puhul peab isik kontrollima seda, kas ostja või teenuse saaja on maksukohustuslane või mitte, ning kui tegemist on maksukohustuslasega, siis ei peaks käibemaksu lisama. Pöördmaksustamise vaieldamatuks eeliseks on seejuures asjaolu, et selliselt toimib ühendusesisese käibe maksustamine. Kuigi sellele argumendile võib esitada mitmeid vastuväiteid²⁶⁷, siis on eelis ilmne – olulisi muudatusi teha ei ole vaja.

Senise arutelu põhjal on Euroopas jõutud seisukohale, et pöördmaksustamine võiks toimuda alates teatud piirmäärast. See tähendab, et pöördmaksustamisele ei kuuluks mitte kõik tehingud, vaid alles alates teatud maksustatavast väärtusest. Nii on vastavas dokumendis välja pakutud esimese lahendusena süsteem, kus pöördmaksustamine rakenduks arvetele, mis on suuremad kui 5000 eurot. Teisel juhul rakenduks pöördmaksustamine arvetele, mis on suuremad kui 5000 eurot või kui ühe kliendi arved summaarselt ühes kuus oleksid suuremad kui 40 000 eurot. Mõlemal juhul on tehtud ettepanek, et isikud peavad kasutama spetsiaalset maksukohustuslase numbrit. Erinevus oli ka aruandluses. Kui esimesel juhul nägi stsenaarium ette selle, et isik peab deklareerima ostud ja müügid igapäevaselt ning arvete kaupa, siis teisel juhul piirduks aruandlus igakuise aruandega, milles oleks iga kliendi kohta summaarselt toodud ostude või müükide summa, mille suhtes on rakendatud pöördmaksustamist.

Komisjon on seoses 5000-eurose piirmääraga rõhutanud, et tegemist on indikatiivse arvuga ehk tegemist on hetkel lihtsalt ühe ettepanekuga ning puudub selgus, miks üks või teine summa peaks kaasa tooma pöördmaksustamise. Viidatud Euroopa Komisjoni konsultatiivdokument tugineb PwC koostatud

²⁶⁶ Sealsamas, lk 123.

²⁶⁷ Näiteks K. Tipke ja J. Lang nimetavad vastuargumendina ühendusesisese käibe regulatsiooni hädaabinõuks, mis oli tingitud puudulikest maksude kehtestamise pädevusest. Vt K. Tipke, J. Lang, lk 640. Selle väitega võib nõustuda, kuid see üksi ei tähenda, et pöördmaksustamine oleks ebaõnnestunud lahendus. See on loonud küll uusi võimalusi maksu-
pettusteks, kuid seda eelkõige seetõttu, et seni on saanud pöördmaksustamist kombineerida tavapäraselt maksustatava käibega.

uuringule²⁶⁸, kus on käsitletud erinevaid stsenaariume pöördmaksustamise rakendamisel ning selles dokumendis on pakutud välja, et kõrgendatud hoolsuskohustus ja tõendamiskohustus tekiks sularahatehingute puhul ja valdkondades, kus eratarbimine üle 5000 euro on tavapärase²⁶⁹.

Miks on üldse vaja rakendada piirmäära? Kirjanduses märgitakse ühe põhjusena, et suurema summa puhul on väiksem oht, et mitteettevõtjad saaksid kaupu või teenuseid soetada ilma käibemaksuta²⁷⁰. Selline põhjendus on põhimõtteliselt õige, sest üksiküritajatel on suurema piirmäära puhul keerulisem tegutseda, kui pöördmaksustamise rakendamiseks peaks ostma suurema koguse kaupa, mida hiljem peaks realiseerima.

Üheledele piirmääraga kaasnevatele probleemidele on viidatud PwC uuringus toodud näite varal: maksukohustuslane, kes ostab kaupu ja teenuseid nii, et pöördmaksustamine ei rakendu, kuid samal ajal tema enda poolt kaupade või teenuste müügil rakendub pöördmaksustamine, satub olukorda, kus tal tekib enammakse²⁷¹. Võimalik on ka vastupidine olukord, kus ostmisel rakendub erikord, kuid müügil ei rakendu. Sellisel juhul tekib vajadus tasuda kogu müügikäibelt käibemaks, kuid seda ei vähenda sisendkäibemaks. Probleemid puudutavad maksukohustuslaste rahavooge ning sõltuvalt isiku tegevuse profiilist võivad sattuda isikud erinevasse olukorda. Ebavõrdsust tõenäoliselt vältida ei saa ja mõnedel ettevõtjatel tekivad nihked rahavoogudes ning seda sõltumata sellest, milline piirmäär kehtestada.

Teatud valdkondades selliseid probleeme ei teki ning just neile on käesoleval ajal ka pöördmaksustamine tihtipeale kehtestatud, näiteks tarneahela esimesele lülile (eelpool viidatud käibemaksudirektiivi art 199 lg 1 p d). Sellisel müüjal ei saa tekkida suuri tagastusnõudeid, sest tal puudub sisendkäibemaks, mida maha arvata. Ainus negatiivne tagajärg on sellisel isikul pigem see, kui ostjad ei maksa talle tähtaegselt arveid ning tekkepõhise arvestuse tõttu tekivad tal raskused käibemaksu tasumisega. Kuna aga sisendkäibemaks puudub, siis on selline maksukohustus suur. Juhul kui pöördmaksustamise rakendusala laiendada, siis muidugi muutub PwC uuringus toodud probleem aktuaalseks²⁷².

Probleeme on teisigi. PwC uuringus, mille käigus tehti intervjuud ettevõtjatega, selgus ka ettevõtjate mure, et raskused tekivad piirmäära

²⁶⁸ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. PricewaterhouseCoopers. Final Report to the European Commission. Order no. TAXUD/2007/DE/305. Arvutivõrgus:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (04.10.2011. a).

²⁶⁹ M. Achatz, M. Tumpel, lk 47.

²⁷⁰ Sealsamas, lk 44.

²⁷¹ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive Final Report to the European Commission, lk 34.

²⁷² Sarnaseid probleeme on juba Eestis varasemalt olnud, kus metsamaterjali erikord soosis eksportööre, sest erikorra objekt sätestati võimalikult laiaulatuslikult ning eksportöörid ei pidanud enam soetamisel tasuma käibemaksu müüjatele ja seetõttu tekkinud käibemaksu enammakse tagasi taotlema. Vt selle kohta: L. Lehis. Soovikonsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615. – MaksuMaksja, 2001, nr 2, lk 12–14.

jälgimisel²⁷³. Siit tegelikult avaldubki risk, et ebaausalt käituvad isikud jagavad oma tehingud mitmeks osaks ning väldivad sellisel moel pöördmaksustamist, tehes samal ajal teadlikult tehinguid variühingutega.

Lisaks on Euroopa Komisjon viidanud sellele, et maksukohustuse edasiandmine muudaks pakkumisahela viimase ettevõtte kadumise tõenäolisemaks²⁷⁴. Mõeldud on seda, kui variühingule müüakse kaupa nullmääraga ning see äriühing müüb soetatud kauba selliselt, et makse ei deklareeri või müüb keegi kolmas isik selle kauba, kuid ei deklareeri kauba müüki. Samas on raske ette kujutada, et selline pettuseskeem muutuks massiliseks. Maksupettus sellisel kujul annaks eelise eelkõige siis, kui kaup müüakse juba lõpptarbijale ning võimalik oleks nn must müük. Seega saab see puudutada teatud osa jae-kaubandusest, mille puhul on keeruline teostada järelevalvet. Probleem võib tekkida ka liikmesriikides, kus tervikuna on nõrk maksuhalduri kontroll ja varimajanduse osakaal suurem. Viimane on aga probleem juba praegu ja sellist olukorda ei paranda ega tee halvemaks ei pöördmaksustamine ega muud sarnased vahendid. Tõepoolest, motivatsioon sellise maksupettuse toimepanemiseks võib suurened ja seda põhjusel, et tarneahela lõpus olev isik peab tasuma kogu käibemaksu, kui ta müüb kauba tarbijale. Kuid lõppkokkuvõttes taandub see riikliku järelevalve ja maksuhalduri tegevuse tulemuslikkusele. Niikuinii eeldab käibemaksu rakendamine teatud minimaalset haldus-suutlikkust, mida tihtipeale kompenseerib kõrgem maksukohustuslaseks registreerimise piirmäär. Kui lähtuda seni arutelude teemaks olnud ettepanekust, siis pöördmaksustamise piirmäär peaks omama samasugust efekti, sest erikord puudutaks ainult teatud tehinguid. Kirjanduses viidatakse seoses selle riskiga seetõttu õigustatult sellele, et see pole tõsine probleem ning samasugused probleemid esinevad käesoleval ajal pankrotimenetluses, samuti võib tekkida täiendav kulu tarnijatepoolselt arvete parandamisest²⁷⁵. Viimases osas sõltub riski tekkimine sellest, kas liikmesriik lubab pankroti puhul parandada käibemaksuarvestust ja koostada kreditarveid²⁷⁶.

Eelnevalt käsitletud maksukohustuse kandumine tarneahela lõppu toob kaasa mõnedel andmetel selle, et käibemaksu tasuks suurem hulk maksukohustuslasi, mis tähendaks maksude tasumise järelevalve peaks muutuma intensiivsemaks²⁷⁷. Nagu eelpool juba viidatud, siis käesoleval ajal tasub väike hulk ettevõtjaid suurema osa käibemaksust²⁷⁸. Kui ettevõtjate vahelised tehingud ei kuulu enam maksustamisele ning maksu tasumise kohustus realselt läheb nendele isikutele, kes võõrandavad kaupu ja teenuseid lõpptarbijatele, siis toob

²⁷³ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive Final Report to the European Commission, lk 5.

²⁷⁴ Komisjoni 18.06.2006. a teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006)404.

²⁷⁵ M. Achatz, M. Tumpel, lk 51.

²⁷⁶ Eesti ja mitmed teised riigid näiteks ei anna sellist võimalust. Vt selle kohta allpool p 3.5.2.

²⁷⁷ J. Swinkels, lk 112.

²⁷⁸ Vt joonealune viide 47.

see kaasa ka kontrolli keskendumise nendele isikutele. Kuigi kehtiva süsteemi puhul käibemaksu tulud saadakse väiksel hulgal maksukohustuslastelt, siis ei ole vähemalt Eestis maksuhalduri jõupingutused reeglina piirdunud kitsa ringi isikute kontrollimisega. Seetõttu ei saa seda probleemi pidada väga tõsiseks.

Üks probleem on juba eelpool viidatud käibemaksusüsteemi keerukus. Kui pöördmaksustamise süsteem kehtestatakse nii, nagu käesoleval ajal enamik töödokumente seda on planeerinud, ehk teatud piirmäärast lähtudes, siis toob see kaasa olukorra, kus maksukohustuslased peaksid tõhusalt järgima kolme erinevat maksustamiskorda: klassikaline; käibemaksusüsteem; pöördmaksustamine ettevõtjatevaheliste (B2B) kaupade tarnimise jaoks, kui teatavad kriteeriumid on täidetud, ning ühendusesisene süsteem. Sellele asjaolule on varasemalt viidanud ka Euroopa Komisjon²⁷⁹. Seda ei saa pidada siiski väga tugevaks argumendiks, sest viimased kaks (pöördmaksustamine ettevõtjate vahelistes tehingutes ja ühendusesisese käibe puhul) on sarnased ja seetõttu ei ole tegemist täiesti erineva süsteemiga. Samuti on maksukohustuslased juba praegu enamikus riikides harjunud sellega, et nad peavad osa siseriiklike tehingute puhul rakendama pöördmaksustamist nii ühendusesiseste tehingute puhul kui ka siseriiklikult teatud kindlate kaupade ja teenuste puhul. Arvestades seejuures teatud pöördmaksustamise objektide ulatust (näiteks juba eelpool käsitletud Eestis kehtestatud metallijäätmete definitsioon), on pöördmaksustamise aluste tuvastamine iseenesest juba aeganõudev ja suhteliselt keeruline²⁸⁰. Olukord, kus isik peaks teatud tehinguväärtusest alates rakendama pöördmaksustamist, on sellise olukorraga võrreldes oluliselt selgem ning riskivabam.

Ühe positiivse mõjuna võib välja tuua ka pöördmaksustamise kehtestamise lihtsuse, sest selleks on vaja täiendada ja muuta olemasolevat direktiivi teksti, laiendades senist regulatsiooni. Kui võrrelda näiteks allpool käsitletavate võimalustega²⁸¹, mis sekkuksid käibemaksu laekumise süsteemi, siis eeldaksid need uut regulatsiooni ja suuremaid ümberkorraldusi nii riikide maksuhaldurite tegevuses kui ka maksukohustuslaste tegevuses. Pöördmaksustamise kehtestamisel selliseid muutusi ei ole vaja teha, sest seda rakendatakse juba praegu.

3.2. Hoolsuskohustuse regulatsioon

Lisaks pöördmaksustamisele on liikmesriikidel võimalik rakendada ka solidaarset vastutust. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 lubab kehtestada liikmesriikidel solidaarse vastutuse. Nimetatud sätte kohaselt artiklites 193–200

²⁷⁹ Komisjoni 18.06.2006. a teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006)404.

²⁸⁰ Kehvem pole ka näiteks Läti käibemaksuseaduse § 13² lg-s 2 sätestatud pöördmaksustamisele alluva metsamaterjali definitsioon, mis käsitleb materjali erinevaid lõikamis- ja töötlemisviise ning mõtte. Arvutivõrgus: http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Value_Added_Tax.doc (08.09.2011. a).

²⁸¹ Vt jagatud makse mudel p 3.4.2 või reaalaraja käibemaksu mudel p 3.4.6.

ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma²⁸².

Solidaarne vastutus on esmapilgul alternatiiviks, kuidas ilma direktiivi muudatusi ära ootamata näiteks kütusele või muudele sarnastele pettustes kasutatavatele kaupadele pöördmaksustamise asemel solidaarse vastutuse rakendamise võimalus kehtestada. Solidaarse vastutuse reeglid annavad võimaluse esitada maksunõudeid laiema ringi isikute vastu. Kui vaadata tavapärasest olukorda ja näiteks Eesti kohtupraktikat, siis nähtub sealt eelkõige see, et maksuhaldur esitab nõudeid sisendkäibemaksu pinnalt – seoses pahausksusega välistatakse sisendkäibemaksu mahaarvamine. See tähendab, et maksuhalduri nõuded puudutavad konkreetset tehingupartnerit, kellelt ostetakse kaupu või saadakse teenuseid. Probleemid tekivad puhverettevõtjate kasutamisel, mida väga tihti kasutatakse aheltehingutes ja karusellskeemides. Sellised puhvrid ei ole tavapärased variühingud. Nad võivad kinnitada tehingute toimumist ja võivad omada majandustegevust, kuid samal ajal pole selliste ettevõtjate vastu nõudeid esitada, sest tegemist on varatute ühingutega. Sellisel juhul on problemaatiline sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine, sest lõppkokkuvõttes see ei too riigile maksutulusid. Lisaks puhverettevõtjate kasutamisele on tehinguid võimalik usaldusväärseks muuta tehingutega aktsiisilaos (kuni 31.12.2009. a. oli näiteks Eestis võimalik teha aktsiisilaos tehinguid nii, et need oli maksustatud käibemaksuga – kuna tehingud toimusid maksuhalduri järelevalve all, siis oli hiljem pea võimatu tugineda ostja pahausksusele tehingu toimumise asjaolude suhtes), kasutades täitemenetlust või müües registervara, mille puhul tehakse notariaalne tehing. Nii on võimalik luua mulje toimunud tehingust ja maksuhalduril on väga keeruline välistada ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamine. Isegi kui maksuhaldur tugineb asjaolule, et kauba ostja teadis sellest, et puhvril eelnevate tehingute puhul on toimunud maksude mittemaksmine, siis on keeruline nõude esitamine. Just seetõttu ongi vajalikud erisätted, mis laiendaksid vastutust.

Ühe sellise näitena võib tuua Saksamaa käibemaksuseaduse § 25 d, mille kohaselt tekib ostjal müüjaga (või ka tarneahelas eelneva isikuga²⁸³) solidaarne vastutus, kui ta on teadlik asjaoludest, mille järgi müüjal puudus soov käibemaksu maksta. Kui algselt viitas seadus sellele, et isik peab teadlik olema (positiivne teadmine)²⁸⁴, siis käesolevaks ajaks on seadusesse lisatud tingimusena täiendavalt, et isik vastutab ka siis, kui ta pidi teadlik olema tulenevalt

²⁸² Inglise keelses käibemaksudirektiivi redaktsioonis on säte sõnastatud järgmiselt: *In the situations referred to in Articles 193 to 200 and Articles 202, 203 and 204, Member States may provide that a person other than the person liable for payment of VAT is to be held jointly and severally liable for payment of VAT.*

²⁸³ K. Tipke, J. Lang, lk 638.

²⁸⁴ J. Bunjes, R. Geist, lk 901.

tavapärasest hoolsusest äris²⁸⁵. Vastutuse aluseid on laiendatud ning seda sarnaselt Euroopa Kohtu praktikaga, mis võimaldab rakendada vastutust mitte ainult isiku suhtes, kes teadis asjaoludest, vaid vastutus kaasneb ka siis, kui isik pidi teadma. See tähendab, et vastutus kaasneb siis, kui isik on hooletult käitunud. Vastutus on kehtestatud seejuures just selliselt, et see ei teki ainult müüja või teenuse osutaja võlast, vaid vastutus võib tekkida ükskõik millise tarneahelas eelpool asuva isikuga. Kuna sätte eesmärk on karusellpettuste tõkestamine, siis oleks eelnevalt puhverühingu kasutamisel võimalik kergelt vastutusest pääseda²⁸⁶. Regulatsiooniga kaasneb see, et maksukohustuslasel on jätkuvalt võimalik sisendkäibemaks maha arvata, kuid tema käest võib nõuda mõne tarneahelas eespool asuva isiku maksuvõlga. Nagu märgib Klaus Tipke, siis on selle vastutuse eesmärk silmnähtavalt see, et tekkiva kohustusega tasarovestada ostja poolt mahaarvatav sisendkäibemaks²⁸⁷.

Märkimisväärne on see, et Saksamaal on isiku hoolsuskohustus (st kas isik teadis või pidi teadma) sõltuvuses sellest, kas isik on teinud tehingu alla turuhinna või turuhinnaga. Kui isik on teinud tehingu alla turuhinna ning kui ta ei suuda tõendada, et hinna kujunemine on majanduslikult põhjendatud, siis võib see kaasa tuua järelduse, et ta on käitunud pahauskselt²⁸⁸. Hinnale kesken-dumine viitab antud juhul sellele, et soovitakse raskendada nn karusellpettuste kasutamist, kus kaup muutub odavamaks müügiahelas, ning see asjaolu peaks seadusandja arvates tekitama ostjal kahtlusi. Arvestades, et turumajanduses on eduka äritegevuse puhul eesmärk võimalikult odavalt osta ja võimalikult kallilt müüa, siis seadusandja poolt sellise regulatsiooni kehtestamine on äärmiselt problemaatiline. Turul tegutsev ettevõtja võib tõesti teada turuhinda ning seetõttu võib ka eeldada, et odavamalt ostmine võib äratada tähelepanu. Samas on ebaõige eeldada, et hea tehingu puhul peaks ostja eeldama, et tegemist võib olla maksupettusega. Asjaolu, et odava kauba ostmine võib kaasa tuua vastutuse selle käibemaksu eest, mis on jäänud müüja poolt tasumata, ei ole normaalne ning tavapärase äririsk ja see on vastuolus terve mõistusega²⁸⁹. Odav hind ei tähenda automaatselt maksupettust, vaid võib olla tingitud mingitest muudest põhjustest. Just seetõttu annab Saksamaal seadus (UstG § 25d lg 2) võimaluse ettevõtjal tõendada, et hinnakujundus on turumajanduses põhjendatud (sks k *betriebswirtschaftlich begründet*).

Kirjanduses suhtutakse Saksamaa regulatsiooni veel kriitiliselt põhjusel, et asjaolu, et isik teadis või pidi teadma kauba müüja või teenuse osutaja kavatsustest, ei saa tekitada maksukohustust, sest maksukohustuse tekkeks peaks olema vastutuse alus (sks k *Zurechnungsgrund*), mis seisneks õigusvastases

²⁸⁵ Saksa keeles on UStG § 25d lg 1 vastav osa sõnastatud järgmiselt: „...und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen.“

²⁸⁶ J. Bunjes, R. Geist, lk 900.

²⁸⁷ K. Tipke, J. Lang, lk 638.

²⁸⁸ H. Stadie, lk 1298.

²⁸⁹ C. Amand, K. Boucquez, lk 235.

käitumises²⁹⁰. Klaus Tipke nimetab seda regulatsiooni lausa kohutavaks näiteks sellest, kuidas kehtestatakse sümboolselt, hirmutamisele suunatud regulatsioone või õiguskuulekaid isikuid koormav regulatsioon, millega eiratakse (sks k *Umgehung*) kuendat direktiivi ja Euroopa Kohtu praktikat²⁹¹. Sisuliselt ollakse seisukohal, et see asjaolu, kas isik teadis või pidi teadma võõrast maksu-
pettusest, ei saa olla aluseks, millest saaks tuletada vastutuse maksude mitte-
laekumise eest. Seetõttu asutakse kirjanduses seisukohale, et säte on sellisel
kujul vastuolus põhiseaduses sätestatud riigivõimu omavoli keelu põhimõttega
(sks k *verfassungsrechtliches Willkürverbot*)²⁹². Lisaks sellele on H. Stadie
asunud seisukohale, et see regulatsioon ei saa toetuda käibemaksudirektiivi
artiklile 205, sest ei ole kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega²⁹³.

Kui kõrvale jätta põhimõttelised probleemid, siis tekivad solidaarse vastu-
tuse kehtestamisega mitmed praktilised probleemid, millest üheks on maksu-
saladust puudutav. Kuigi maksusaladuse regulatsioon on menetluse küsimus
ning võib liikmesriigiti erineda²⁹⁴, siis vähemalt Eestis²⁹⁵ võib sellega seoses
tekkida probleem solidaarse nõude esitamisel. Kui solidaarselt peaksid vastu-
tama mitu isikut, siis see eeldab ka seda, et neil on omavahel regressnõuded.
Eeltoodust tuleneb, et nõue tuleks esitada mitme isiku suhtes korraga. Samal
ajal kui tarneahelast esitatakse nõuded mitme isiku suhtes, ei pea tegemist
olema tehingupartneritega ning sellest tulenevalt tähendaks solidaarse nõude
esitamine maksusaladuse avaldamist kolmandatele isikutele. Seega peab
maksusaladuse mõiste olema sedavõrd paindlik, et mitmepoolse õigussuhte või
tarneahela osalised saavad infot ka teisi osalisi puudutavas osas, mis on seotud
sama suhtega ning millega seoses on neile määratud maksukohustus. Teiseks on
keeruline ja lahendamata küsimus, kuidas realiseerub karusellpettuse puhul
solidaarne vastutus, kui vastutavad on erinevad isikud – sellisel juhul peab
olema kindlaks tehtud kõik solidaarvõlgnikud²⁹⁶.

²⁹⁰ H. Stadie, lk 1299.

²⁹¹ K. Tipke, J. Lang, lk 639.

²⁹² H. Stadie, lk 1299. Eesti põhiseaduses (Eesti Vabariigi põhiseadus. RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.) tuleneb riigivõimu omavoli keeld § 13 lg-st 2.

²⁹³ H. Stadie, lk 1299.

²⁹⁴ Erandiks on Euroopa Ühenduste tolliseadustiku (Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92, 12.10.1992. a, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik. – ELT L 302, 19.10.1992, lk 1–50) art 15: „Toll ei avalda teavet ilma seda andnud isiku või ametiasutuse otsese loata; teabe edastamine on lubatud, kui see on tolli kohustus või tollil on õigus seda teha vastavalt kehtivatele õigusaktidele, eriti andmekaitse küsimustes või seoses kohtumenetlusega. Sellega tolliseadustiku regulatsioon maksusaladuse osas piirdub”.

²⁹⁵ MKS-is käsitleb maksusaladust 1. peatüki 4. jagu. MKS § 26 lg 1 sätestab maksusaladuse piirid ning subjektide ringi, kes on kohustatud maksusaladust hoidma. Maksusaladuse mõiste hõlmab igasugust informatsiooni, mis maksuhaldurile saab maksude kogumise ja maksu-
menetluse käigus teatavaks ning mida üldreeglina kolmandatele isikutele maksukohustuslane
ise ei avalda. MKS § 26 lg 1 nimetab eraldi ära, et maksusaladusega on kaetud kõik
andmekandjad (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta ning
ka teave andmekandjate olemasolu kohta.

²⁹⁶ J. Bunjes, R. Geist, lk 900.

Saksamaa regulatsiooni puhul eraldi on mõneti arusaamatu see, et lähtutakse teadlikkuse ja hoolsuse hindamisel lepingu sõlmimisest (sks k *bei Abschluss des Vertrags*). Arvestades, et lepingu sõlmimine ja käibe tekkimine võivad ajaliselt oluliselt lahkneeda, siis on selge, et selline sõnastus piirab oluliselt sätte rakendumisvõimalusi.

Mõneti sarnane regulatsioon on olnud ka Suurbritannias seoses elektroonika-seadmetega. Suurbritannias kehtestati 2003. aasta riigieelarve seadusega (§-d 17 ja 18) eriregulatsioon seaduse (VAT Act 1994) artikkel 77A ja lisa 11 § 4, mille kohaselt teatud elektroonikaseadmete puhul oli maksuhalduril võimalik nõuda tagatist ning teiseks kehtestati vastutuse eeldused, mille puhul sai eeldada, et isik vastutab müüja maksukohustuse eest (eelkõige kui isik soetas kaupa liialt odavalt). Sisuliselt oli tegemist meetmetega, millega sooviti võidelda karusell-
pettuste vastu. Nimetatud Suurbritannia regulatsiooni on analüüsitud Euroopa Kohtu kohtuasjas C-384/04²⁹⁷. Ühest küljest lubas Euroopa kohus sellist regulatsiooni, mis näeb ette osja solidaarse vastutuse müüjaga tingimusel, et ostja teadis või tal oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata. Samas on kohus rõhutanud, et sellised õigusnormid peavad siiski järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa ühenduse õiguskorrast, sh eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid.

Kui eelnevaid regulatsioone võib kritiseerida, siis on solidaarse vastutuse kehtestamisel olemas kindlasti paremad võimalused. Saksamaal on käibemaksudirektiivi art 205 alusel kehtestatud UStG § 13c regulatsioon, mis näeb ette solidaarse vastutuse juhtudel, kui toimub nõude loovutamine või nõude pantimine ning nõude loovutajal on maksuvõlg. H. Stadie märgib, et loovutuse saaja vastutus nõudega kaasneva käibemaksu eest on antud juhul kohane, sest kaupa võõrandav või teenust osutav ettevõtja on riigi kui võlausaldaja abiline ja kogub riigile käibemaksu²⁹⁸. Kui loovutuse saaja omandab nõude brutosummana ning nõuab sisse ka käibemaksu osa, siis ta tegelikult rikastub alusetult riigi nõude arvelt. See muidugi tähendab, et nõuete loovutamisel peab isik arvestama nõude väärtuse hindamisel sellega, et käibemaksu osast tuleb loobuda²⁹⁹.

Eesti seadusandja ei ole kehtestanud eraldi regulatsioone seoses solidaarnse vastutuse ja hoolsuskohustusega. Üheks põhjuseks võib olla ka see, et kohtupraktikast ei nähtu karusellskeemide kasutamist ja nende tuvastamist maksu-

²⁹⁷ Euroopa Kohtu otsuses on viidatud asjakohaste sätetena kuuenda direktiivi art 21 ja art 22 lg 7 ja 8. Käibemaksudirektiivi vastavustabeli kohaselt vastavad nendele sätetele käibemaksudirektiivis muu hulgas ka artiklid 193, 194, 195, 196, 203, 204, 205.

²⁹⁸ H. Stadie, lk 848.

²⁹⁹ Mõtlemisainet annab näiteks ka see, et loovutamise instituut võib olla äärmiselt paindlik. Loovutada võib nii olemasolevaid kui tulevikus tekkivaid nõudeid. Eestis lubab seda VÕS § 165, mille kohaselt loovutada võib ka tulevikus tekkivaid ja tingimuslikke nõudeid, kui need on loovutamise hetkel piisavalt määratletavad. Seega võib tekkida olukord, kus isik loovutab jooksvalt nõudeid, tal tekib jooksvalt käibemaksu võlg, kuid erisätte puudumisel ei saa loovutuse saajalt käibemaksu nõuda.

halduri poolt. Teiseks võib väita, et selliste regulatsioonide kehtestamine on problemaatiline ning seda kinnitab Saksamaal kehtestatud regulatsioon. Lisaks tuleb tõdeda, et praktikas esinevad tõendid ja asjaolud on sedavõrd mitmekülgsed ning enamasti hinnatakse sellistes kaasustes tõendite kogumit. Samuti on nii Euroopa Kohtu kui ka mitmete liikmesriikide praktikas välja töötatud kriteeriumid, kuidas hinnata isikute osalemist pettuses, ostjate heausksust ning äris tavapärasest hoolsust ning seetõttu oleks seaduse regulatsioon pigem üleliigne.

3.3. Käibemaksu arvestusmeetodi muutus

Lisandunud väärtuse arvutamiseks on põhimõtteliselt võimalik kasutada erinevaid meetodeid. Peamiselt nimetatakse aga kolme meetodit, millest nii Euroopa Liidus kui maailmas tervikuna rakendatakse käibemaksu arvutamisel kaudset meetodit (ing k *invoice credit method*)³⁰⁰.

Kaudse meetodi kohaselt koguvad maksukohustuslastena registreeritud ettevõtjad maksu nende poolt sooritatud võõrandamistelt (väljund ehk arvestatud käibemaks) ja maksavad maksu ettevõtluseks soetatult (sisendkäibemaks). Tööjõukulud jäetakse arvestusest välja. Kahe maksu vahe tasutakse riigile või kui tekib negatiivne saldo ehk enamakse, siis sellisel juhul on isikul võimalik enamakse tagasi nõuda või tasaarvestada. Selle tulemusel ei peaks maksukohustuslase ettevõtlusega seotud kuludelt käibemaksu maksma ning maksustatud oleks ainult tarbimine. Euroopa Kohus on korduvalt oma praktikas viidanud sellele, et kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgnevates artiklites sätestatud mahaarvamise õigus kuulub käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub otseselt kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehingud³⁰¹.

3.3.1. Otsese mahaarvamise meetod

Alternatiivseks meetodiks on otsese mahaarvamise meetod (ing k *subtraction method*), mille puhul lisandunud väärtuse arvutamine toimub otse. Otsese mahaarvamise meetodi puhul võetakse arvutamise aluseks kogu maksuperioodi müügitulu ja ettevõtluse tarbeks soetatu ning maksustatakse nende vahe. Selliselt sarnaneb see meetod mõningal määral äriühingu tulumaksule (maksubaas on veidi laiem) ning seetõttu tekib küsimus, kuidas on sel juhul üldse tegemist tarbimise maksustamisega, milleks üldjuhul käibemaksu soovitakse

³⁰⁰ Sama meetodit nimetatakse kirjanduses inglise keeles vahel ka *subtractive indirect method*. Vt O. Henkow. Financial Activities in European VAT. A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Austin: Kluwer Law International, 2008, lk 316.

³⁰¹ EKo 06.06.1995, C-62/93, *Soupergaz*, p 18. Samuti EKo 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, *Optigen*, p 53 või EKo 06.07.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 47.

kehtestada. Näiteks Ameerika Ühendriikides ongi soovitatud asendada äriühingute tulumaksu otsese mahaarvamise meetodil põhineva käibemaksuga³⁰². Mis puudutab otsese mahaarvamise meetodi rakendamist, siis väidetavalt kasutab praegu seda meetodit praktikas ainult Jaapan³⁰³.

Otsese mahaarvamise meetodi puhul viidatakse meetodi nõrkusele sellest aspektist, et meetodit pole võimalik rakendada erinevate maksumäärade või vabastustega³⁰⁴. Hoolimata sellest saab seda meetodit teatud juhtudel rakendada ja seda ka tehakse. Otsese mahaarvamise meetodit kasutatakse Euroopa Liidus eriskeemide puhul, kus maksustatav väärtus leitakse marginaalina: st ostu- ja müügihinna vahelt. Selliselt maksustatakse näiteks reisiteenuseid (käibemaksudirektiivi art 306-310), aga ka kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektiiv- ja antiikesemeid (käibemaksudirektiivi art 311-343). Kirjanduses märgitakse seoses käibemaksudirektiivi eriskeemidega, et kui otsese mahaarvamise meetodit õigesti rakendada, siis võib see Euroopa Liidus teatud skeemide puhul töötada³⁰⁵. Täielikul üleminekul otsesele meetodile tekiksid probleemid, sest siis tuleks maksukohustuslase üldkulud kõik kaubagruppide vahel ära jagada. See nõuaks eraldi arvestust, meetodikat ja ka eraldi aruandlust, mis lõppkokkuvõttes ei pakuks eeliseid kehtiva süsteemiga.

3.3.2. Lisamismeetodid

Teiseks alternatiivseks meetodiks on lisamismeetod (ing k *addition method*). Selle meetodi puhul võib maksu arvutamine samuti toimuda nii otseselt kui kaudselt. Kui maksu arvutamine toimub otse, siis lisamismeetodi puhul identifitseeritakse kõik lisandunud väärtused (palgad, kasumid, rent ja intress) ja liidetakse kokku ning sellelt arvutatakse lisandunud väärtuse maks. See meetod põhineb ideel, et ettevõtja poolt lisandunud väärtus – maksubaas – hõlmab kõiki sooritusi, mida ei ole eelnevalt tootmisahelas veel maksustatud käibemaksuga ning seetõttu sisaldabki see palku, intresse, dividende ja rendimakseid³⁰⁶. Kui maksu arvutamine toimuks lisamismeetodi järgi kaudselt, siis maksu arvutamisel ei võetaks arvesse palkasid ja kasumit³⁰⁷.

Kuivõrd selle meetodi puhul ei ole võimalik tagada sihtkoha printsiibi rakendamist ning sellel on ka teisi puudusi, ei ole see meetod ka erilist poolehoidu leidnud³⁰⁸. Lisamismeetodit on kasutanud mõned riigid (nt Iisrael ja Argentina) finantsteenuste maksustamisel, mis on osutunud problemaatiliseks sektoriks maksustamisel³⁰⁹.

³⁰² I. Grinberg, lk 8.

³⁰³ L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers. The Modern VAT. Washington: International Monetary Fund, 2001, lk 20.

³⁰⁴ O. Henkow, lk 319.

³⁰⁵ Sealsamas, lk 319.

³⁰⁶ Cahiers de droit fiscal international, lk 33.

³⁰⁷ O. Henkow, lk 317.

³⁰⁸ B. J. M, Terra, J. Kajus, lk 31.

³⁰⁹ L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, lk 20.

3.3.3. Rahavoogude meetod

Lisaks eelnevale tuakse kirjanduses välja rahavoogude meetod (ing k *cash flow method*). Selle meetodi puhul käsitletakse positiivset rahavoogu finants-teenustest kui maksustatavat käivet ning negatiivne rahavoog on käsitletav sisendina³¹⁰. Rahavoogude meetodi puhul võetakse arvesse kõik rahavood, mis eristab seda meetodit kaudsest meetodist ja teistest meetoditest³¹¹. Rahavoogude meetodit on edasi arendanud rahvusvaheline audiitorbüroo Ernst&Young oma uurimuses Euroopa Komisjonile, ning seda nimetatakse lühendatud raha-voogude meetodiks (ing k *truncated cash flow method*)³¹². Selle meetodi puhul toimuks arvestus eraldi kontol, mis peaks kõrvaldama tavapärase rahavoogude meetodi rakendamisel tekkiva põhilise probleemi – laenude maksustamise ja sellega kaasneva laenude kallinemise. Rahavoogude meetod koos selle modifi-katsioonidega on kitsalt finantsteenuste maksustamisele suunatud ning seetõttu ei oma ta laiemalt tähendust käibemaksupettuste tõkestamisel.

3.3.4. Meetodite võrdlus

Kaudne meetod ja otsese mahaarvamise meetod on kontseptuaalselt sarnased või lausa identsed³¹³, kuid põhimõtteline erinevus seisneb selles, et kaudne meetod on tehingupõhine ja otsene meetod subjektipõhine. Tehingupõhisus tähendab seda, et kaudse meetodi puhul arvestab maksukohustuslane tehinguid eraldi, st selgelt on eristatavad erineva maksumääraga tehingud ja tehingud, mida ei maksustata käibemaksuga. See ei tähenda, et iga ostetud kauba või teenuse kohta peaks olema kokku viidud sisend ja väljund, vaid teatud perioodi tehingud deklareeritakse. Otsese meetodi puhul sellist eraldi arvestust konkreetsete arvete alusel ei toimu. Samuti tasub tähele panna, et otsese meetodi puhul ei näe tarbija maksu arvel ning selles mõttes jääb selline käibemaks lõpptarbijale täiesti märkamatuks. Sellega tekib aga probleem impordikäibe-maksu määratlemisel³¹⁴. Nimelt peab impordi maksustamisel määratlema konkreetse tehingu ja selle maksustama käibemaksuga ning see ei vastaks enam otsesele meetodile. Lahenduseks oleks päritolumaa printsiibi kohaldamine, aga sellisel juhul tekivad mitmed probleemid seoses sellega, et kõik riigid peaksid

³¹⁰ Cahiers de droit fiscal international, lk 74.

³¹¹ O. Henkow, lk 322.

³¹² Vt selle kohta lähemalt: Value Added Tax. A study of Methods of Taxing Financial and Insurance Services. A study carried out for the European Commission by Ernst & Young, lk 117 jj. Arvutivõrgus:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/reports_published/methods_taxing.pdf (08.08.2011. a).

³¹³ I. Grinberg, lk 40.

³¹⁴ Sellele juhib tähelepanu ka A. Shenk. Prior U.S. Flirtations With VAT. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America, lk 59.

Arvutivõrgus: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SCHENK-4.pdf/\\$file/SCHENK-4.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SCHENK-4.pdf/$file/SCHENK-4.pdf) (15.07.2011. a).

sarnaselt käibemaksu kohaldama. Vastasel juhul tekiks riikide vahel konkurents ning eelistatud oleksid madalama maksumääraga riigid, kust oleks kasulikum importida kaupu või soetada teenuseid. Lisaks sellele tekib päritolumaa põhimõtte üleüldisel rakendamisel topeltmaksustamise vältimise küsimus. Ei ole eriti tõenäoline, et kõik maailma riigid suudaksid kehtestada sellise käibemaksuregulatsiooni, mis välistaks topeltmaksustamise³¹⁵. Omaksvõetud sihtkohamaa printsiibi rakendamine lahendab need probleemid suhteliselt loogiliselt ja lihtsalt ning seetõttu ollaksegi seisukohal, et kaudset meetodit on võimalik võrreldes otsese meetodiga lihtsamalt nii rakendada, et sellega ei kaasneks topeltmaksustamist või mõlemapoolset maksudest vabastamist piiriüleste teenuste osutamisel³¹⁶.

Esmapilgul võib tunduda, et otsesed meetodid võimaldaks vältida maksu-
pettuseid, sest käibemaksu lisamist arvetele ei toimuks ning seetõttu esmapilgul poleks ka mõtet pettustel, mille eesmärk oleks fiktiivselt käibemaksu lisamine arvetele. Tegelikult pole see päris nii, sest ka otsese meetodil puhul on võimalik esitada maksukohustuse vähendamiseks fiktiivseid arveid teenuste või kaupade eest, mida tegelikult pole soetatud.

Seni on eelistatud kaudset meetodit just seetõttu, et sellega on võimalik kõige efektiivsemalt ära hoida maksude vältimist. Samuti on avaldatud arvamust, et kuna sisendkäibemaksu lubatakse maha arvata ka soetatud põhivaralt, siis välistab see meetod kumuleeruva maksustamise³¹⁷. Otsese mahaarvamise meetodi juures on peetud probleemiks just erinevate maksumäärade kehtestamist. Näiteks tähendaks see seda, et maksukohustuslased peaksid oma raamatupidamises ikkagi eristama erinevad müügid. See muudaks lisamis-
meetodi sarnaseks kaudsele meetodile, sest maksukohustuslased peaksid eristama erinevaid müüke oma raamatupidamises³¹⁸. Lisaks sellele viidatakse otsese meetodi puhul probleemile, mis puudutab siirdehindu. Kuigi siirdehindade problemaatika on üldiselt tulumaksu küsimus, siis arvestades otsese meetodi ja äriühingute tulumaksustamise sarnasust, selgub nende puutepunkt. Nii ongi kirjanduses selgitatud, et siirdehindade probleemi saab välistada, kui käibemaks on rahvusvaheliselt ühtlustatud ja eksisteerib siseriiklikult koos tulumaksuga³¹⁹.

³¹⁵ Pärilolumaa printsiibi rakendamisel tekivad raskused täpse maa määratlemisel, seega on lihtsam rakendada sihtkohamaa printsiipi, mis ei tekita konkurentsimoonusi. Kui võrrelda kahe printsiibi majanduslikku mõju, siis sihtkohamaa printsiip seab kõik ettevõtjad ühes maksujurisidiksioonis võrdsesse seisu, kuid päritolumaa printsiip seab ettevõtjad erinevates jurisdiksioonides võrdsesse seisu. Pärilolumaa printsiibi rakendamise seniseks peamiseks takistuseks on saanud just kaudse meetodi rakendamine, sest kaudse meetodi rakendamisel koos päritolumaa printsiibiga peaks üks riik lubama maha arvata veel teise riigi käibemaksu, sest vastasel juhul tekiks kumuleerumine. Selline lahendus on peaaegu võimatu, sest see tähendaks seda, et osa riike jääks ilma oma maksutuludest, sest maksukohustuslased vähendaksid enda maksukohustust teiste riikide maksukohustusega.

³¹⁶ I. Grinberg, lk 35.

³¹⁷ K. C. Messere. *Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993, lk 375–376.

³¹⁸ A. Shenk, lk 59.

³¹⁹ I. Grinberg, lk 12.

Kaudse meetodi puhul on tagatud see, et maksukohustuslased kontrollivad üksteist, sest sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub korrektse dokumendi (arve) alusel, kus on täpselt näidatud käibemaksusumma. See aga tähendab, et tehingupooled on kergelt tuvastatavad ja ostjad on huvitatud korrektsete dokumentide saamisest müüjatelt, kes peavad olema registreeritud maksukohustuslased. Samuti on selgelt korrespondeeruv müüja maksukohustus ja ostja sisendkäibemaks sama arve alusel. Ka otsese meetodi puhul on kahtlemata võimalik kontrollida tehingu teist poolt, kuid on raske ette kujutada samasugust korrastatud süsteemi nagu kaudse meetodi puhul, kus maksukohustuslaste ring on selgelt määratletud ning nendevahelisi tehinguid on maksuhalduril võimalik jälgida. Seega pole mõeldav, et käibemaksu meetodi muutus oleks võimalik, sest sisuliselt tähendaks see taganemist senisest süsteemist ning sellega kaasneksid tõsised probleemid.

Otsese meetodi rakendamine oleks eriskeemina mõeldav teatud tehingute maksustamisel nagu fintantstehingud, mille maksustamisel on seni maksustatava väärtuse leidmine osutunud peaaegu ületamatuks raskuseks. Võib nõustuda seisukohaga, et näiteks finantsteeenuste maksustamisel ei ole kaudne meetod sobiv³²⁰. Seda küll põhjusel, et finantstehingute puhul on maksustatava väärtuse leidmine tehingupõhiselt võimatu ning selle asemel oleks vajalik rakendada otseseid meetodeid. Sellises teatud valdkonnas eriskeemi rakendamises pole midagi uut ja enneolematut. Seda kinnitavad juba praegu kehtivad reisisteenuste, kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsooni- ja antiikesemete maksustamise eriskeemid, mille puhul toimib edukalt tavapärasest kaudsest meetodist erinev meetod. Eriskeemide rakendamine peakski toimuma ainult sellistes valdkondades, mis puudutavad teatud kindlaid ettevõtjaid. Senised eriskeemid on sellised, mida peavad rakendama teatud valdkonna ettevõtjad ning need ei puuduta üldjuhul tavalisi maksukohustuslasi. Ei oleks mõeldav, et enamik maksumaksjaid peaks hakkama pidama eraldi meetodite järgi arvestust. Selline maksusüsteem oleks ebamõistlikult keeruline ning tooks kaasa raskused maksukohustuste täitmisel.

3.4. Käibemaksu laekumise süsteemi modifitseerimine

3.4.1. Kehtiv süsteem

Kuna meetodite muutmine või modifitseerimine suures plaanis ei muuda olukorda, siis on otsitud teisi võimalusi, mis võimaldaks parandada maksude laekumist ja mis väldiksid maksupettuseid. Tõenäoliselt tulebki pöördmaksustamise kõrval kõige efektiivsemaks ja lihtsamini rakendatavaks pidada maksu laekumise süsteemi tehnilist muutmist. Kogu arvestus toimub kehtiva süsteemi puhul tekkepõhiselt, st oluline ei ole tasumine või laekumine, vaid oluline on reeglina

³²⁰ O. Henkow, lk 321.

käibemaksu arvestamisel kauba võõrandamine või teenuse osutamine ning sisendkäibemaksu mahaarvamisel kauba või teenuse ja arve saamine. Juhul kui isik tasub saadud kauba või teenuse eest, siis tasub ta käibemaksu kauba müüjale või teenuse osutajale, kes siis omakorda pärast oma arvestuse tegemist peab tasuma käibemaksu riigile. Kehtiva süsteemi kohaselt toimub käibemaksu tasumine pärast seda, kui isik on teinud arvestuse: arvestatud käibemaksust maha arvanud sisendkäibemaksu. Kui tulemus on positiivne, siis tasub isik riigile täiendavalt käibemaksu. Kui tulemus on negatiivne, siis tekib isikul tagastusnõue.

Käibemaksu rohelises raamatus on nimetatud täiendavalt nelja mudelit³²¹, millega parandada käibemaksu kogumist. Selliseid mudeleid iseloomustab tehnilise arengu ärakasutamine käibemaksu huvides. Kuigi neid mudeleid on nimetatud rohelise raamatu kõige vastuolulisemaks osaks³²² ja nende teostatavus on seatud kahtluse alla³²³, siis väärivad need põhjalikumat käsitlemist, sest võib juba etteruttavalt märkida, et osa mudeleid või mudelite kombinatsioone oleksid efektiivsed seni levinud maksupettuste vormide vastu. Esimese mudeli järgi toimuks kauba või teenuse eest tasumine panga vahendusel ning pank jagaks makse kaheks (kauba või teenuse hind ja maksusumma), millest käibemaksusumma tasutakse otse maksuhaldurile (ing k *split payment model*). Teise skeemi puhul koostatakse keskandmebaas käibemaksuga maksustatud arvetele, mida maksuhalduril on võimalik reaajas jälgida (ing k the *central VAT monitoring database model*). Kolmandaks kasutatakse eraldi käibemaksu andmebaase, millele maksuhalduril on väga kerge ligi pääseda ja kontrollida arveid (ing k the *data warehouse model*). Neljanda lahendusena nähakse sertifitseerimist (ing k *certified taxable person model*). Täpsemalt on neid mudeleid analüüsitud Euroopa Komisjoni tellitud mahukas rahvusvahelise audiitorbüroo PwC uuringus, milles on viidatud sellele, et rohelises raamatus käsitletud neli võimalust on töö käigus välja valitud 14 erinevast alternatiivist³²⁴.

³²¹ Roheline raamat, lk 20.

³²² J. Woolf. European Commission's VAT Green Paper. Tax Journal (02.03.2011.a). Arvutivõrgus: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/european-commissions-vat-green-paper> (19.07.2011. a). Seda kinnitavad muu hulgas ka mitmed konsultatsioonide käigus erinevate huvigruppide poolt esitatud arvamused. Vt nt Federation of Enterprises in Belgium. FEB reply to the Green Paper on the Future of VAT (31.05.2011.a), lk 33. Kättesaadav arvutivõrgus:

http://vbo-feb.be/media/uploads/public/_custom/Dossier/Tax/FEB_reply_VAT_Green_Paper_-_31.05.11.pdf (19.07.2011. a).

³²³ K. Vyncke, A. Cordewener, L. De Broe. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU level. International VAT Monitor. July/August 2011, IBFD, lk 242.

³²⁴ 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. PricewaterhouseCoopers. Final Report – 20.09. September 2010, lk 5. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (18.07.2011. a). Kõik alternatiivid on loetletud uurimuse lk 8.

3.4.2. Jagatud makse mudel

Kõige efektiivsemaks pöördmaksustamise kõrval tuleb lugeda esimest lahendust, kus makse jagatakse kaheks ning riigile laekub tasumisel käibemaks otse ostjalt. Selle mudeli puhul tasuks ostja käibemaksu blokeeritud käibemaksukontole, mida müüja saaks kasutada ainult selleks, et tasuda käibemaksu oma tarnijate blokeeritud käibemaksukontole³²⁵. Mudeli eelis on see, et juba varajases käibemaksu kogumise staadiumis kogutakse käibemaks füüsiliselt blokeeritud kontole, mida saab kasutada ainult teatud kindlal eesmärgil ning mida saab väga lihtsalt kontrollida ka maksuhaldur.

Jagatud makse mudeli rakendamisel ei saa müüja füüsiliselt enda kätte käibemaksu ostjalt ning selle mõju on sarnane pöördmaksustamisele. Lihtsalt kui pöördmaksustamisel jääb käibemaks ostja deklareerida, siis jagatud makse puhul tasutakse raha koheselt maksuhalduri kontole. Ostja jaoks ei muutu midagi, kui ta peab maksma raha müüja asemel kolmandale isikule. Müüja jaoks muutub olukord rahavoogudes ning tema saab väiksema summa. Selles osas on müüja jaoks see süsteem sarnane pöördmaksustamisega.

Positiivne aspekt selle süsteemi rakendamise osas on asjaolu, et kuna tänapäeval on elektroonsed makseviisid aina rohkem levinud ning seetõttu oleks käibemaksu tasumine sellisel moel suhteliselt lihtne. Ainsaks probleemiks ongi roheline raamatu kohaselt see, kuidas käsitleda sularaha- või krediitkaarditehinguid³²⁶. Kuigi teatud valdkondades on tänapäeval sularahas tehingute tegemine peaaegu et välistatud (näiteks lennukipiletite ostmise sularaha eest on suhteliselt keeruline, nagu ka näiteks hotellide broneerimine), siis pole mõeldav sunniviisiliselt sularahatehingute välistamine käibemaksupettuste vältimiseks. Samal ajal puudub käesoleval ajal ülevaade sellest, kuidas suur on sularaha käive, ja pole ka selge, mis on selle põhjused, et isikud eelistavad kaardimaksetele sularaha. Nimelt on vastavas PwC uuringus märgitud, et käesoleval ajal puudub teave selle kohta, kuidas kasutatakse ettevõtjate vahelistes tehingutes elektroonilisi makseid ja kui palju kasutatakse sularaha või krediit- või deebetkaarte³²⁷. Lisaks sellele kaasnevad selle süsteemiga suhteliselt suured ümberkorraldused ning see nõuaks põhjalikku ettevalmistust. Seetõttu on PwC uuringus peetud võimalikuks seda mudelit rakendada kõige positiivsema stsenaariumi puhul aastal 2020³²⁸.

Tervikuna, kui tutvuda konsultatsioonide käigus avaldatud erinevate huvigruppide arvamustega, siis tõstatatakse jagatud makse mudeliga mitmeid küsitavusi ja seda mudelit ei toetata. Nii viidatakse veel sellele, et tegemist on keerulise süsteemiga, süsteemi rakendamine eeldaks väga suuri infotehnoloogilisi investeeringuid (nii maksuhaldurilt kui ka maksukohustuslastelt), selle

³²⁵ Sealsamas lk 11.

³²⁶ Roheline raamat, lk 20.

³²⁷ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries. lk 5. Kõik alternatiivid on loetletud uurimuse lk-l 12.

³²⁸ Sealsamas, lk 12.

juurutamisel ja käigushoidmisel on kõrged kulud, sellel on väga tugev mõju rahavoogudele, blokeeritud raha ei saa investeerida (isegi kui ettevõtjal on raha väga vaja), see ei kata sularahatehinguid, tasasarvestusi, mitterahalisi makseid, bartertehinguid, krediitkaardi makseid, sellise mudeliga on eelistatud üks võlausaldaja ning see pole efektiivne varimajandusega võitlemisel (võib pigem seda soodustada)³²⁹. Samuti vajab lahendamist probleem, mis tekib siis, kui pooled kasutavad tehingu tegemisel erinevaid vääringuid³³⁰.

Tuleb nõustuda, et selle süsteemi rakendamisel saaks takistuseks just tehniline pool ning sellega kaasnevad kulud. Mõeldav oleks näiteks välistada teatud ettevõtjad käibemaksukohustuslaste ringist, eelkõige väikeettevõtjad, ning neid maksustada alternatiivsete meetoditega. Kuid ka sellega kaasnevad omad probleemid ning seda ei saa pidada sobivaks lahenduseks juba eelpool viidatud põhjustel – peamise alternatiivina kõne alla tuleva nn peamaksu kehtestamine ei arvesta maksevõimet ning täiendavate erandite tegemine muudaks käibemaksusüsteemi keeruliseks ja ebaülevaatlikumaks.

Siiski tuleb mainida, et sularahatehingute maksustamisel oleks võimalik lahendus see, et isikud peaksid perioodiliselt need eraldi deklareerima ja vastavalt tasuma ka maksu. Analoogilise mudeli (vt allpool reaaliajakäibemaksu kohta) puhul on isegi välja pakutud, et selleks perioodiks võiks olla kalendripäev³³¹.

Süsteemi juurutamisega seotud kulude osas aga tuleb meelde tuletada maksupettuste ulatust, mis on märkimisväärne. Jagatud makse süsteem välistaks teatud liiki pettused ning seetõttu isegi kui sellega kaasnevad tõsised investeringud, siis on ebatõenäoline, et need ületaksid maksupettustega tekitatud kahju. Väitega, et see mudel ei hoiä ära varimajandust, võib nõustuda, kuid seda ei saa pidada asjakohaseks. Varimajandusega võitlemine eeldab paremat järelevalvet ning teatud juhtudel tehnoloogilisi lahendusi (näiteks eelpool käsitletud nn *zapper*-programmidega tegelemisel).

Riik oleks võlausaldajana selle süsteemi puhul eelisseisus, kuid sõltuvalt liikmesriikide maksumenetlusest ja maksejõetuse menetlusest võib maksuhalduril niigi eeliseid olla, mida tavalistel võlausaldajatel pole. Seega ei saa seda pidada eriliseks puuduseks, et selline süsteem eelistab ühte võlausaldajat teisele. Isegi kui nõustuda kriitikaga, saaks jagatud makse mudelit rakendada

³²⁹ Vt nt Federation of Enterprises in Belgium. FEB reply to the Green Paper on the Future of VAT (31.05.2011. a). Arvutivõrgus:

http://vbo-feb.be/media/uploads/public/_custom/Dossier/Tax/FEB_reply_VAT_Green_Paper_-_31.05.11.pdf (19.07.2011. a).

³³⁰ Sellele on viidatud näiteks konsultatsioonide käigus. Vt näiteks: Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV), German Association of Tax Advisers, zum Grönbuch Mehrwertsteuer – Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System. MD 21-02-300-01/11 – S 08/11. Arvutivõrgus: <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/s-08-11-gruenbuch-ust-deutsch> (19.07.2011. a).

³³¹ RTVat Response to the European Commission's Green Paper On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, lk 4. Arvutivõrgus: http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/RTvat_response_to_Green_Paper_27-05.pdf (19.07.2011. a).

teatud tehingute või maksukohustuslaste suhtes kas vabatahtlikuna või siis erikorrana. Üheks selliseks võimaluseks oleks täitemenetlus, kus kohtutäitur jagaks makse ja käibemaks laekuks otse maksuhaldurile. Riskide maandamiseks ei keela ükski õigusakt juba praegu ostjal makse kaheks jagada ning kanda käibemaksu osa otse maksuhaldurile. See eeldaks poolte kokkulepet ning seda ei saa pooltelt nõuda, kuid see välistaks hilisemad võimalikud vaidlused seoses hoolsuskohustusega.

3.4.3. Keske andmebaasi mudel

Vastavat mudelit on võimalik rakendada ainult siis, kui e-arvete esitamine on maksukohustuslaste vaheliste tehingute puhul kohustuslik ja arvetel kajastatud andmeid kontrollib aktiivselt maksuhaldur³³². Andmete esitamine toimuks reaalajas. Ka selle mudeli puhul on märgitud, et seda oleks võimalik rakendada parimal juhul 2018. aastast³³³.

Keske andmebaasi mudel võib parandada järelevalvet, kuid otseselt ei taga paremat maksude laekumist. Olemasolev süsteem jääks sisuliselt samaks. Arvestades tehingute hulka, siis isegi kui maksuhaldur saaks kõiki tehinguid reaalajas jälgida, ei välistaks see käibemaksupettuste toimepanemist. See oleks kui nõela otsimine heinakuhjast. Selline süsteem lubab tõesti jälgida korrespondeeruvust ning maksuhalduril on ilma kohapealse kontrollita ülevaade sellest, kas ja kuidas pooled on ühte ja sama tehingut deklareerinud ning kas pooled täidavad enda kohustusi. Selline teave ei aita maksuhaldurit kaugemale, sest formaalselt õiguspärased tehingud ei erine kuritarvitustest ning maksuhalduril on vaja teha täiendavaid kontrollitoiminguid³³⁴ ja koguda informatsiooni tehingute tegeliku sisu kohta. Lõppkokkuvõttes peab maksuhaldur lähtuma ikkagi riskianalüüsist ja omama mingit eelinfot ning alles siis võib selline süsteem pakkuda paremaid võimalusi tehingute kontrollimiseks.

Eriti ilmekalt näitab probleemi ulatust näiteks see, et karusellpettuste puhul kasutatakse juba praegu ka tolliprotseduure, kus kaup ületab ühenduse piire või liigub läbi vabatsoonide. Sellised tehingud toimuvad otseselt maksuhalduri järelevalve all, kuid sellegipoolest on võimalikud kuritarvitused. Maksuhalduri järelevalvet kasutataksegi argumendina, mis loob kogu skeemile suurema usaldusväarsuse ja viib eri riikide maksuhaldureid eksitusse. Lisaks peab silmas pidama, et kõikide andmebaaside ja tehnoloogiliste lahendustega kaasneb

³³² Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries, lk 13.

³³³ Sealsamas, lk 13. Huvitav on siinkohal märkida, et Rohelises raamatus on sellega seoses oluliselt pehmem sõnastus. Nimelt on märgitud, et *kõige tõhusam ja vähem koormav oleks kasutada e-arveid kõigi ettevõtjatevaheliste tehingute puhul*. Vt Roheline raamat, lk 20.

³³⁴ Konspiratiivsuse huvides võib variühing esitada deklaratsioonid ja deklareerida andmeid, millel pole tegelikkusega midagi ühist. Tihtipeale nii tehaksegi ja näiteks lihtsama pettusevormi puhul variühing näiliselt deklareerib sisendkäibemaksu ja väldib selliselt käibemaksuvõla tekkimist.

kahtlemata risk, et neid võidakse kuritarvitada ja andmed võivad lekkida või süsteemi tegevus halvatakse³³⁵.

Tegemist on kahtlemata tõsise probleemiga, sest kui üks andmebaas sisaldab tervikuna kõikide maksukohustuslaste vahelisi tehinguid ja nende tehingute andmeid, siis on sellised andmed ärisaladus ja võivad huvi pakkuda väga erinevate huvidega isikutele. Sellist riski aga tuleb vähendada ning sellega peab lihtsalt arvestama. Vaevalt et makse puudutavad andmed tänapäeval oleksid kõige delikaatsemad või suurimate turvariskidega. Juba käesoleval ajal toimivad nii riigi tegevus kui ka eratettevõtjate tegevus, nagu pangandus, aga ka mitmeid muud majandusvaldkonnad kaitsetööstusest kuni meditsiinini infotehnoloogiliste lahenduste abil, ning hoolimata ajutistest probleemidest pole näha, et turvariskide tõttu loobutakse neist. Vastupidi, aina rohkem soovitakse juurutada infotehnoloogilisi lahendusi.

3.4.4. Arvete andmebaasi mudel

Selle mudeli kohaselt peab maksukohustuslase raamatupidamine olema võimeline looma standardse andmekogumi ja see peab olema üles laaditud keskkonda, millele on maksuhalduril ligipääs³³⁶. PwC uuring viitab sellele, et mõnedes liikmesriikides on seda mudelit rakendatud³³⁷ ning selle kohta on koostatud ka OECD juhend, mis selgitab tehnilist külge sellise mudeli rakendamisel³³⁸. PwC uuringus on näitena toodud Portugal ja Singapur, kus on rakendatud tehnilist lahendust, mille järgi edastatakse maksuhaldurile standardiseeritud fail³³⁹.

Selle mudeli puhul on samad probleemid, mis eelmise mudeli puhul. See parandab küll järelevalvet ja võimaldab kiiremini kontrollida tehingute korrespondeeruvust, kuid lõppkokkuvõttes ei välista see valeandmete deklareerimist ja maksude maksmata jätmist, mis on peamine probleem olemasoleva süsteemi puhul. Selline mudel võib kiirendada maksupetturite tuvastamist ja nende tegevuse tõkestamist, kuid see oleks ka kõik. Ka käibemaksu rohelises raamatus märgitakse seoses selle mudeliga, et selle mudeli kasutamine ei välista

³³⁵ Seoses käibemaksu rohelise raamatuga on sellisele probleemile viidatud konsultatsioonide käigus. Vt näiteks: Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV), German Association of Tax Advisers, zum Grünbuch Mehrwertsteuer – Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System. MD 21-02-300-01/11 – S 08/11. Arvutivõrgus: <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/s-08-11-gruenbuch-ust-deutsch> (19.07.2011. a).

³³⁶ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries, lk 14.

³³⁷ Sealsamas, lk 14.

³³⁸ Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. April 2010. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/dataoecd/42/35/45045602.pdf> (20.07.2011. a).

³³⁹ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries, lk 208.

varifirmade pettust, kuna kaupleja kadumise korral kaob ka tema käibemaksuandmebaas. Kuid see võimaldab pettusi kiiremini avastada³⁴⁰. Nii selle kui keskse andmebaasi mudeli puhul tekivad ka mitmed menetlusõiguslikud küsimused, mis kindlasti ei ole ületamatud, kuid vajavad samaaegselt reguleerimist. Andmete nõudmine ja nende kontrollimine riivab isiku õigusi ning tal peab olema õigus teada tema suhtes tehtavatest menetlustoimingutest ja nende ulatusest ning eesmärgist.

3.4.5. Sertifitseerimise mudel

Selle mudeli järgi peab maksukohustuslane vastama teatud tingimustele. See tähendab, et käibemaksualaste nõuete täitmise menetlus ja sisekontroll sertifitseeritakse³⁴¹. Sisuliselt saab selliselt korrastada ja ühtlustada erinevate maksukohustuslaste maksuarvestust ja tehingute kajastamist. Sertifitseerimine võib tähendada kohustust kasutada teatud kindlat tarkvara või teatud nõuetele vastavat tarkvara. Eelnevalt olen viidanud sularahatehingute puhul kassa- ja müügipunktide standardiseerimisele. Üheks võimaluseks on teha veel võimalikuks maksukohustuslastele kasutada teenuse osutajaid, kes võtavad üle vastutuse isiku arvepidamise eest (ing k *certified service providers* ehk lühendina CSP). Selline isik sarnaneks oma funktsioonilt maksuesindajale või aktsiisilaole, kes tagaks maksukohustuste nõuetekohase täitmise. Võib kindlasti nõustuda väitega, et ebareaalne oleks nõuda kõigilt Euroopa Liidu 35 miljonilt ettevõtjalt vastutavate isikute kasutamist³⁴².

PwC uuringus on selle mudeli eeliseks peetud täiendavat kindlust, et maksukohustuslased kasutavad ühesuguseid süsteeme ja selliselt vähenevad riskid. See võimaldab kontrollimisel suunata tähelepanu maksukohustuslastele, kes kujutavad endast suuremat riski³⁴³. Sertifitseerimise mudel on seega sisuliselt olemasolevate nõuete täiustamine. Juba praegu peab maksukohustuslane pidama täiendavat arvestust ning talle on tavapärasest rangemad nõuded esitatud.

Selle mudeli rakendamine võib parandada küll järelevalvet ja lihtsustada maksuhalduri toiminguid, kuid tõenäoliselt ei hoiu see ära maksupettuseid ega paku heausksetele ostjatele võimalusi enda paremaks kaitsmiseks. Maksupettuste puhul ollakse valmis täitma ka erinevaid formaalseid kriteeriume ning tõenäoliselt kasutatakse vajadusel ka sertifitseeritud tarkvara. Juba praegu võib liikmesriikides käibemaksukohustuslasena registreerimine tähendada teatud protseduuride läbimist, mille käigus isikud peavad tõendama ettevõtlusega tegemist. Sellegipoolest ei takista see maksupettuseid. Teisest küljest võib

³⁴⁰ Roheline raamat, lk 20.

³⁴¹ Sealsamas, lk 20.

³⁴² R.T. Ainsworth. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVat, D-VAT certification. International VAT Monitor, May/June 2011, IBFD, lk 160.

³⁴³ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries, lk 15.

selline lähenemine pakkuda liikmesriikidele huvi. Nagu eelnevalt viidatud, on mitmed liikmesriigid maksukohustuslasena registreerimiseks taotlenud erandina suhteliselt kõrged piirmäärad³⁴⁴, millega tegelikult piiratakse maksukohustuslaste hulka. Sisuliselt on sellega välistatud ettevõtjate hulgast väiksema haldussuutlikkusega ettevõtjad, keda on raskem kontrollida ja kellele korralik perioodiline arvepidamine võib osutada keeruliseks.

3.4.6. Täiendavad mudelid

Eelnevalt nimetatud mudeleid võib ka efektiivselt kombineerida ning sellele on viidatud ka rohelises raamatus³⁴⁵. Sarnaselt on PwC uurimuses asunud seiskohale, et kombinatsioon erinevatest mudelitest, mis lubavad jälgida tehingud reaajas või peaaegu reaajas (nn arvete andmebaasi mudel) ja samal ajal blokeerida rahalisi vahendeid teatud ülekannete puhul (jagatud makse mudel) pakub kõige suuremaid eduvõimalusi³⁴⁶. Pole kahtlust, et kõige efektiivsem saabki olla selline mudel, mille üheks osaks on makse jagamine, mille käigus tasutakse maks sisuliselt ennetavalt maksuhaldurile, ja selliselt kaob ära võimalus, et müüja saab omastada talle laekunud käibemaksu.

Üheks selliseks huvitavaks ja eraldi käsitlemist vääriks kombineeritud mudeliks on nn reaajaja käibemaks (ing k *realtime VAT* ehk RTvat³⁴⁷), mis tagaks raha laekumise riigile, kuid eeldab olemasoleva süsteemi olulist ümberkujundamist. Selle süsteemi sisu seisneks 27 identses serveris – üks iga Euroopa Liidu liikmesriigi kohta – mis oleksid omavahel ühendatud infovahetuseks ja maksutulude jagamiseks³⁴⁸. Samal ajal toimuks käibemaksu tasumine sarnaselt eelpool käsitletud jagatud makse mudeli järgi, st käibemaks tasutakse otse maksuhaldurile. Reaalaja käibemaksu keskne tunnus on see, et see keskendub rahale³⁴⁹. Selles seisneb kõikide sarnaste süsteemide eelis, sealhulgas ka eelnimetatud jagatud makse mudeli eelis, et keskendutakse mitte kaupade või teenuste jälgimisele, vaid rahale.

³⁴⁴ Vt selle kohta töö p 1.3.

³⁴⁵ Roheline raamat, lk 20.

³⁴⁶ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries, lk 16.

³⁴⁷ Sellist käibemaksu tasumise viisi propageerib eraldi mittetulunduslik algatus, mille kodulehekül on kättesaadav: <http://www.rtvat.eu/> (16.07.2011. a).

³⁴⁸ R. T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America, lk 211. Arvutivõrgus: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/\\$file/AINSWORTH-16.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/$file/AINSWORTH-16.pdf) (15.07.2011. a).

³⁴⁹ R.T. Ainsworth. Technology Can Solve MTIC Fraud – 3 and Final. International VAT Monitor, July/August 2011, IBFD, lk 232.

Ameerika Ühendriikide õigusteadlane R.T. Ainsworth, kes suhtub positiivselt reaalaraja käibemaksu mudelisse³⁵⁰, viitab sellele, et mõnes Ladina-Ameerika riigis laekub juba praegusel ajal käibemaks osaliselt otse igalt tehingult maksuhaldurile. Ta toob näiteks Dominikaani Vabariigi, kus krediitkaardi väljastaja (*credit card company*) peab igalt krediitkaardiga tasutud arvelt kinni 30% määras maksu ja edastab selle maksuhaldurile³⁵¹. Sarnasele süsteemile viitab R.T. Ainsworth ka Equadori puhul. Kui käibemaksuga maksustatud ost tehakse deebet- või kredikaardiga, siis Equadori regulatsioon nõuab kaarditeenuse pakujate poolt käibemaksu eraldamist ja koheselt maksuhaldurile kandmist. Seega, ostja peab käibemaksu kaarditeenuse osutaja abiga kinni. Ostja võib seejuures olla nii ettevõtja kui lõpptarbija³⁵².

Nagu eelnevalt juba viidatud, on selle mudeli puhul välja pakutud sularaha tehingute puhuks lahendus, et sularahatehinguid peaks igapäevaselt eraldi deklareerima. Sellega seoses on reaalarajakäibemaksu mudeli apoloogeid ausalt ka tunnistanud, et lõppkokkuvõttes tuleks sularaha kasutamist aktiivselt pärssida ning stimuleerida, et elektrooniliselt tehingute tegemine on mugavam, vähem aeganõudev ja odavam kui sularahas tehingute tegemine³⁵³. Nii on välja pakutud muu hulgas täiendavate nõuete täitmist sularahatehinguid tegevatele ettevõtjatele, kohustust igapäevaselt hoiustada sularahatehingutelt laekuv käibemaks, välistada kiirem käibemaksu tagastamine sularahas tehinguid tegevatele ettevõtjatele, kehtestada müüjatele ja ostjatele solidaarne vastutus ning ostjatele kohustus sularahatehingute puhul säilitada dokumente³⁵⁴. Selliste vahendite proportsionaalsuses võib tõsiselt kahelda, sest sisuliselt tähendaks see isikute ebavõrdset kohtlemist. Ei saa nõustuda, et üks legaalne viis tehinguid teha tooks kaasa sedavõrd erinevad kohustused teisest samaväärsest tehingute tegemise viisist. Pigem tuleks loota juba toimuvatele arengutele, mis soosivad pangavahendite ja pangakaartide abil tasumist. Mõnedes valdkondades, nagu näiteks lennukipiletite või ka mõnede ürituste pääsemete, pole sularahas tänapäeval enam võimalik tehinguid teha. Tõenäoliselt on see trend ning seetõttu oleks kahtlase väärtusega meetmete rakendamine küsitav.

On muidugi üheselt selge, et erinevad kombineeritud mudelid ei välista üldse maksupettuseid. Nende mudelitega saaks välistada karusellpettused ja muud

³⁵⁰ R.T. Ainsworth. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVat, D-VAT certification, lk 156.

³⁵¹ R. T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions, lk 212.

³⁵² R. T. Ainsworth. VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is The US Watching? VAT Withholding, RTVAT, and The Mittler Model. Boston University School of Law Working Paper No. 11-08 (February 24, 2011), lk 2. Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/Ainsworth022411.pdf> (19.07.2011. a).

³⁵³ RTVat Response to the European Commission's Green Paper On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, lk 5. Arvutivõrgus: http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/RTvat_response_to_Green_Paper_27-05.pdf (19.07.2011. a).

³⁵⁴ C. Williams. Technology Can Solve MTIC Fraud – 2. International VAT Monitor, July/August 2011, IBFD, lk 230.

skeemid, mille puhul müüja pahauskvalt oma kohustusi ei täida. Näiteks tarbijatele müümisel oleks ikkagi võimalik deklareerimata ehk nn must müük ning samuti ei saa sellega välistada kuidagi kuritarvitusi, mis seonduvad käibemaksu proportsionaalse arvestusega. Sama puudust saaks ette heita ka eelnevalt käsitletud pöördmaksustamisele. Samas on selge, et sularahas deklareerimata müügi vastu on reaalseks vahendiks elektrooniliste maksevahendite propageerimine. Samuti on võimalik mitme liikmesriigi eeskujul kehtestada kassaaparaatide paigaldamise nõue, kuid ka see lahendus ei välista pettuseid. Teatud valdkondades on veel mõeldav sellise erikorra rakendamine, mis on kehtestatud Portugalis ning mille järgi hulгимüüja maksab rändkaupmeeste eest maksu ära. Lisaks on lahenduseks tõsta registreerimiskohustuse ülempiiri ja pakkuda väikeettevõtjale mingeid lihtsamaid tegevusloamakse, kuid selline lahendus ei ole paindlik ning see võib rikkuda maksevõimelisuse põhimõtet³⁵⁵.

Eeltoodud tehnilised lahendused pakuksid teisigi positiivseid aspekte, mis seni on lahendamatuks tundunud. Seni näiteks on ühendusesisese käibe kord olnud ajutine kord, sest lõppeesmärgina on soovitud jõuda päritolumaal printsiibi rakendamiseni, kuid takistuseks on olnud erinevad maksumäärad³⁵⁶ ja probleem maksutulude jagamisega liikmesriikide vahel³⁵⁷. Alates esimesest Euroopa Liidu tasandil vastuvõetud käibemaksualasest õigusaktist kohustuti kehtestama ühtse turu nõuetele vastav käibemaksusüsteem, mis toimiks Euroopa Liidu siseselt samal viisil nagu liikmesriigi siseselt³⁵⁸. Seetõttu on päritolumaal printsiibi rakendamisega seotud probleemide vältimiseks välja pakutud kliiringusüsteem (ing k *clearing-system*) ehk tasaarvestuse süsteem, mis peaks ära hoidma ebavõrdse olukorra, mis tekib erinevatest maksumääradest ja sellest, et ekspordile orienteeritud maad saavad kogu käibemaksu ning teistes

³⁵⁵ Teoreetiliselt on võimalik ka maksude määramine hindamise teel (MKS § 94), kuid see on kulukas ja aeganõudev ning selle rakendamine mõeldav ikkagi üksikjuhtumitel juba maksumenetluses. Hindamine vastu räägib see, et tegemist on ressursimahuka ja kalli menetlusega, mille rakendamine on mõeldav ainult erandina.

³⁵⁶ Euroopa Komisjoni andmetest nähtub, et üldine käibemaksumäär on Euroopa Liidus vahemikus 15% kuni 25%. Lisaks sellele on aga alandatud määrad, mis erinevad tunduvalt (vahemikus 2,1% kuni 18%) ja mis on mõnes liikmesriigis omakorda diferentseeritud. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2011. European Commission, Taxation and Customs Union. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (09.09.2011. a).

³⁵⁷ Ajutise süsteemi tekke põhjus on selles, et alates 01.01.1993. a puudub liikmesriikide vahel tollikontroll. Kuigi piirikontroll puudub, peab arvestama siiski ettevõtja uue mõttelise piiriga. Euroopa Ühenduses on toodud piir vastava majandusüksuse sisse. Nimetatud ajutine süsteem lähtub sihtkohamaa printsiibist, kuid on selle modifikatsioon. Probleem on selles, et sihtkoha printsiibi rakendamine eeldab tollikontrolli ja sihtkohamaa printsiibi rakendamisel peab ekspordil tagastama kogu sisendkäibemaksu. Samas käsitletakse Euroopa Ühendust ühtse tolli- ja käibemaksupiirkonnana, mis tähendab seda, et ekspordiks on kaupade väljavedu Euroopa Ühendusest. Euroopa Ühenduse liikmesriikide vahel toimuvate tehingute puhul rakendatakse süsteemi, mis loob mõttelise piiri liikmesriikide ettevõtjate vahele ning tolli ülesanded maksude administreerimise osas pannakse maksukohustuslasele.

³⁵⁸ Roheline raamat, lk 6.

maades võib käibemaksu laekuda oluliselt vähem. Kesksete serverite rakendamine ja kõikide tehingute puhul jagatud maksete süsteemi kohaldamine võimaldaks jagada liikmesriikide vahel sobivalt maksutuluseid ning lõppkokkuvõttes oleks võimalik loobuda olemasolevast ajutisest korrast. Sellega kaasneks muidugi olukord, kus käibemaksu määrade osas tekiks liikmesriikide vahel teatud konkurents. Maksukohustuslase rahavoogudes on üsna oluline see, kas tasuda kauba või teenusega 15% käibemaksu või 25% käibemaksu. Kõrgema maksu määraga riigid satuksid seetõttu ebasoodsamasse olukorda.

Tehnoloogilistest lahendustest viidatakse jagatud makse mudelitest lihtsamatele mudelitele, nagu näiteks käibemaksu tehingunumbri süsteem³⁵⁹. Selle lahenduse puhul peaks kauba müüja või teenuse osutaja igale arvele trükkima krüpteeritud tehingunumbri³⁶⁰. Oma tehniliselt lahenduselt sarnaneb süsteem eelnevalt viidatud Saksamaa projektiga seoses sularahatehingutega. Iga tehing oleks kindla ajatempli või muu sarnase kordumatu koodiga tähistatud, mida ei saa muuta. Selle numbri saaks müüja maksuhaldurilt ning ostja saaks seda automaatselt kontrollida. Numbri andmisel saaks aga maksuhaldur juba läbi viia esmase riskianalüüsi. Selge on see, et selline riskianalüüs eeldaks automatiseeritud süsteemi, mis võtaks arvesse tehingupooli, tehingu väärtust ning poolte varasemat tegevust ja eristaks kahtlased tehingud. Iga tehingu kontrollimine inimeste poolt pole mõeldav. Kõige olulisem oleks selle süsteemi juures see, kui arvel vastav number puudub, siis ostja ei saaks käibemaksu maha arvata³⁶¹. Teisisõnu annaks ostja jaoks kinnituse saamine kindluse, et tegemist on tegutseva ühingu ja tehinguga ei kaasne riske. Sellises olukorras on võimalik, et pooled lepivad kokku, et käibemaks näiteks deponeeritakse ja müüja või teenuse osutaja ei saa seda enne, kui tema staatuse osas on selgus saanud. Alternatiivselt on võimalik kokkulepe, et ostja või teenuse saaja tasub käibemaksu otse maksuhaldurile.

3.5. Üleminek kassapõhisele arvestuspõhimõttele

3.5.1. Kehtiv regulatsioon

Juba eelnevalt viidatud ettepanekud seoses jagatud maksetega on seadnud küsimuse alla selle, kas käibemaksu arvestus peaks toimuma ikkagi tekkepõhiselt või peaks lähtuma hoopis kassapõhisest arvestusest. Just kassapõhisus, mille kohaselt saab ostja sisendi maha arvata sõltumata sellest, kas müüja käibemaksu tasub või mitte, võimaldab pettuseid. Seetõttu nõuabki see küsimus eraldi käsitlemist.

Direktiivi artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks kaubarne teostamise või teenuse osutamise hetkest. Üldreeglis on erand tehtud seoses

³⁵⁹ Inglise keeles kasutatakse sellega seoses terminit *VAT Locator number* (lühendina VLN).

³⁶⁰ R.T. Ainsworth. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVat, D-VAT certification. *International VAT Monitor*, May/June 2011, IBFD, lk 156.

³⁶¹ Sealsamas, lk 156.

ettemaksudega, mille puhul tekib maksu maksmise kohustus laekunud summalt (direktiivi art 65). Kehtiv direktiivi art 66 lubab seejuures liikmesriikidele üsna laia otsustuspädevuse selleks, et teha üldreeglist erandeid, ning seda reeglit on liikmesriigid ka kasutanud, taotledes erandi kohaldamist Euroopa Liidult. Nii on Eesti, Sloveenia, Rootsi ja Ühendkuningriik saanud Euroopa Nõukogu otsusega erandi kehtestamise õiguse³⁶². Märkimisväärne on see, et künnised on üsnagi erinevad. Maksukohustuslaste aastakäive ei tohi Sloveenia puhul ületada 208 646 eurot, Rootsi puhul 3 000 000 Rootsi krooni, Ühendkuningriigi puhul 1 350 000 naelsterlingit ning Eesti puhul kehtis varem nõue, et maksukohustuslane pidi olema registreeritud füüsilisest isikust ettevõtjana.

Seejuures on vastavas Euroopa Nõukogu otsuses selgitatud, et kassapõhine raamatupidamisarvestuse kava on lihtsustamismeede väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate jaoks. Ühendkuningriigi puhul võimaldab lihtsustatud kava ülemmäära suurendamine rohkematel äriühingutel kava valida. Käibepiiri tõstmine võimaldaks kava rakendusala tõenäoliselt laiendada veel 57 000 äriühingule. Eesti taotletud erand võimaldab 5700 äriühingul kasutada kassapõhise raamatupidamisarvestuse kava. Sloveenia puhul saab kassapõhise raamatupidamisarvestuse kava kasutamise valida 62 000 äriühingut. Rootsis saab kava kasutada 630 000 äriühingut. Direktiivi kohaselt võibki liikmesriik rakendada kassapõhise arvestuse meetmeid teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul. Sloveenia, Rootsi ja Ühendkuningriigi puhul on valitud väiksema käibega ettevõtjad, kelle rahavood on väiksemad ning seetõttu arvete laekumata jätmise võiks kaasa tuua keerulisema olukorra.

Kriitiliselt võis vaadelda Eesti lahendust, sest Eesti on eelistanud formaalset õigusvormist lähtuvat kriteeriumit sisulisele kriteeriumile. Raske on põhjendada seda, miks füüsilisest isikust ettevõtjat eelistatakse sama suure käibega täisühingule, usaldusühingule või ka osühingule. Sellest tulenevalt muudeti hiljem erandit ning alates 1.01.2011. a kohaldatakse erandit kõikide nende maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive ei ületa Eesti poolt kindlaks määratud ülemmäära, mis võib olla kuni 200 000 eurot³⁶³. Erikord on Eestis

³⁶² Nõukogu otsus, 30.01.2007. a, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklist 167 kõrvale kalduvat erimeedet. 2007/133/EÜ. – Euroopa Liidu Teataja L 057, 24.02.2007, lk 12. Konkreetset erandit kohaldati 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2009.

³⁶³ Nõukogu 15.12.2009. a rakendusotsus nr 2009/1022/EL. – ELT L 351, 30.12.2009. a, lk 4. Tulenevalt sellest otsusest muudeti Eesti käibemaksuseaduse § 44 lg 1 selliselt, et enam ei kohaldunud kassapõhine erikord ainult füüsilisest isikust ettevõtjate suhtes, vaid see kohaldus kõikide maksukohustuslaste suhtes, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot. Eesti maksualases kirjanduses on märgitud: „Kuigi Euroopa Liidu nõuded olid teada juba 2009. aasta suvel, suutis Rahandusministeerium muudatusi menetleda „mõnuga”, nii et uus kord sai kehtima hakata alles 2011. aastast. Samas ei ole maksumaksjad ka eriti millediski ilma jäänud, sest arvukate piirangute ja lisanõuete tõttu on § 44 uus redaktsioon nagunii muutunud väikeettevõtjale üsna eemaletõukavaks ja nagu arvata oli, ei ole uus kord massilist rakendust

siiski ebaõnnestunud, sest see ei täida enda eesmärki – lihtsustada maksukohustuse täitmist³⁶⁴. Maksuhalduri andmetel rakendas 31.12.2010. seisuga 636 isikut ning 31.08.2011. a seisuga oli selliseid isikuid 678³⁶⁵.

Käibemaksu maksmise kohustusele korrespondeerub aga sisendkäibemaksu mahaarvamine. Direktiivi art 167 kohaselt mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal³⁶⁶. Seega on direktiivi art 167 sõnastatud selliselt, et isiku arvestus käibemaksu arvestamisel ja sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab lähtuma samast põhimõttest. Kui käibemaksu arvestamine on tekkepõhine, siis on tekkepõhine ka sisendkäibemaksu mahaarvamine. Ning vastupidi.

3.5.2. Kehtiva regulatsiooniga kaasnevad probleemid

Käibemaksu tekkepõhine arvestust tähendab seda, et kauba müüja või teenuse osutaja peab tasuma käibemaksu enne, kui ta raha ostjalt saab (kui üldse saab). Sellise olukorra saavad enamasti endale tekitada suured ettevõtjad, kes saavad tarne- ja makseaegu partneritele dikteerida (tüüptingimustega)³⁶⁷. Mõned autorid peavad seda nähtust käibemaksu puhul ebanormaalseks ning märgivad, et see võib tekitada käibemakuskohustuslasele ebasoodsa rahavoo. Kuid samas viidatakse sellele, et enamikus riikides ei ole see probleem siiski oluline, sest sama isik saab hoopis suurema rahavoo eelise sellest, et ta saab enda käsutusse mitmeks nädalaks enne käibemaksu tasumise kuupäeva klientidelt kogutud käibemaksu³⁶⁸.

Saksamaa õigusteadlane H. Stadie peab tekkepõhist regulatsiooni puudulikuks ning on seisukohal, et selleks puudub igasugune mõistlik põhjus³⁶⁹. Ta viitab sellele, et kui ostja ei maksa kauba või teenuse eest, kuid samal ajal arwab

leidnud". Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011 Lasse Lehide kommentaaridega. 3 köide. Kommentaarid. Tartu 2011, lk 347.

³⁶⁴ Tulenevalt KMS § 44 lg 12 peab maksukohustuslane esitama käibedeklaratsiooni kui ka vastava lisa INF 1 (kehtestatud Rahandusministri 21.12.2010. a määrusega nr 72 „Käibedeklaratsiooni lisa vorm ja selle täitmise kord”. – RT I, 29.12.2010, 108), milles tuleb deklareerida info kõikide laekumata ja maksmata arvete kohta. Teiseks sätestab seadus rea tehinguid, millele ei saa kassapõhist arvestust mingil juhul kohaldada ning kolmandaks kehtestab seadus maksukohustuslasele üleminekureeglid kassapõhisele arvestusele üleminekul. Eeltoodu annabki kokku tulemuse, et üldkord on palju lihtsam ning seetõttu kohaldavadki 5700 asemel seda vähem kui 700 äriühingut.

³⁶⁵ Ja ei saanudki kassapõhisest käibemaksuarvestusest Eesti Nokiat. MaksuMaksja, 2011, nr 9. Arvutivõrgus:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1122>
(30.10.2011. a).

³⁶⁶ Ingliskeelses käibemaksudirektiivi redaktsioonis on vastav säte sõnastatud järgmiselt: *A right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable.*

³⁶⁷ Just selliste mõjudega võitlemiseks on asutud direktiivi muutma. Vt Euroopa Nõukogu 13.07.2010. a direktiivi 2010/45/EL kohta allpool p 3.5.3.

³⁶⁸ Tax Law Design and Drafting, lk 221.

³⁶⁹ H. Stadie, lk 980.

sisendkäibemaksu maha, siis tegelikult saab ostja põhjendamatu eelise. Kõigepealt saab ta intressisoodustuse selle läbi, et tasumisega viivitamisel, kuid sisendkäibemaksu maha arvates tekib olukord, kus isik vähendab oma maksukohustust maksuga, mida ta tegelikult tasunud ei ole. Ning kui müüja muutub maksevõimetuks või õnnestub ostjal mingil muul moel vältida kauba või teenuse eest tasumist, siis sellisel juhul viib tekkepõhine arvestus lõplikult selleni, et isik saab riigi poolt toetuse sisendkäibemaksu ulatuses³⁷⁰. Eeltooduga võib nõustuda, sest tekkepõhine arvestus tõepoolest võib kaasa tuua olukorra, kus isik saab sisendkäibemaksu mahaarvamise, millele on raske leida ratsionaalset põhjendust. Kuna kauba müüjal või teenuse osutajal tekib kohustus tasuda käibemaksu, siis võib tekkepõhine arvestus põhjustada raskusi maksude tasumisel.

Eriti just majanduslikult keerukas olukorras, kus paljud kauba ostjad või teenuse saajad peaksid jätma arved tasumata, võib selline olukord kaasa tuua müüjale rasked majanduslikud tagajärjed. Käibemaksudirektiivis on see lahendatud maksustatava väärtuse kaudu artiklis 90. Selle järgi saab maksustatavat väärtust maksejõuetuse puhul vähendada vastavalt osalisele või mitteamelikule tasumisele. Selles osas on liikmesriikidele antud õigus selline regulatsioon kehtestada, mida aga kõik riigid (näiteks Eesti) pole senimaani teinud³⁷¹. Kuna kauba ostja või teenuse saaja, kes on käibemaksu maha arvanud ning tegelikult kauba või teenuse ei ole eest tasunud põhjusel, et ta ei tunnista arvel näidatud summasid, peaks ta enda käibemaksuarvestust parandama, et tagada korrespondeeruvus.

Eelnevate probleemide pinnalt tekib küsimus, miks üldse on käibemaksuarvestus tekkepõhine. Põhjus seisneb tõenäoliselt selles, et raamatupidamisarvestus toimub peaaesjalikult tekkepõhiselt ning seetõttu on ka käibemaksuarvestus sünkroonis raamatupidamisega. Kuigi käibemaksuarvestuses on ette nähtud täiendavad nõuded, mis eeldavad raamatupidamises täiendavaid tegevusi, siis selline korraldus peab säästma maksukohustuslasi ja välistama üleliigselt keerulise ja mahuka arvestuse. Tõenäoliselt pole mõistlik eeldada, et raamatupidamisarvestus võiks toimuda käibemaksu pärast kassapõhiselt. Seda põhjusel, et tekkepõhine raamatupidamine on ülemaailmselt levinud ning Euroopa Liidus raamatupidamisarvestuse muutmise kassapõhiseks tooks kaasa tõsised ebakõlad ja probleemid rahvusvaheliselt tegutsetaval ettevõtjatel ning nõuaks Euroopa Liidus tegutsevatelt ettevõtjalt topeltarvestuse pidamist. Samal ajal peab silmas pidama seda, et tänapäeval sõltub arvestus oluliselt ka infotehnoloogilistest lahendustest ning sõltuvalt ettevõtjast ei pruugi kahe arvestuse pidamine osutada eriti keeruliseks³⁷².

³⁷⁰ Sealsamas, lk 980.

³⁷¹ Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. EML, Lasse Lehise kommentaar – MaksuMaksja, 2010, nr 4, lk 12-15.

³⁷² Eestis toimub tulumaksuarvestus ettevõtjatel kassapõhiselt ning see ei ole tekitanud erilisi raskusi. Samuti sisaldab tekkepõhine raamatupidamine endas kassapõhist arvestust, sest rahavoogude aruanne tuleb koostada kassapõhiselt. Peamine lisakoormus tekiks arvete osaliselt tasumisel, mille tulemusel muutuks sisendkäibemaksu arvestus.

Juhul kui anda isikutele võimalus vabatahtlikult rakendada kassapõhist arvestust, siis oleks isikute enda valik, kas nad soovivad keerulisemat arvestust ning vastutasuks saaksid enda jaoks soodsama maksurežiimi, mis võimaldaks paremini rahavoogusid juhtida. Sellist lahendust tervikuna siiski toetada ei saa, sest see muudaks maksuhalduri tegevuse keeruliseks. Isegi kui maksuhaldur omaks ülevaadet sellest, kuidas üks või teine ettevõtja kajastab käibemaksuarvestust, siis muudaks see järelevalve keerulisemaks. Teiseks, vabatahtlik kassapõhine arvestus ei välistaks maksupettuseid ning teatud maksupetturid oleksid edaspidigi huvitatud tekkepõhisest arvestusest, mis annaks paremaid võimalusi kuritarvitusteks.

3.5.3. Direktiivi muutmise ja võimalikud arengud

Hiljuti võeti vastu käibemaksudirektiivi muudatused³⁷³, mis võimaldavad liikmesriikidel edaspidi kehtestada kassapõhise käibemaksuarvestuse erikordi ilma selleks Euroopa Nõukogult erandit taotlemata³⁷⁴. Sellega soovitakse kassapõhist arvestust lubada selliselt, et see ei kujutaks enam erandit. Muudatuse ühe põhjendusena märgitakse direktiivis eesmärki aidata väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtjaid, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega pädevale asutusele enne teenuse saajatelt või soetajatelt makse saamist³⁷⁵. Lahendusena näeb vastav muudatus ette, et võimaldatakse kohaldada vabatahtlikku kassapõhist raamatupidamisarvestust, millel ei ole negatiivset mõju käibemaksulaekumistega seotud rahavoogudele. Selleks täiendatigi käibemaksudirektiivi artikliga 167a, mille kohaselt liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamise õigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarni-

³⁷³ Euroopa Nõukogu 13.07.2010. a direktiiv 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ.

³⁷⁴ Näiteks eelpool viidatud Nõukogu 15.12.2009. a rakendusotsusega nr 2009/1022/EL kehtestati sellega seoses Eesti suhtes juba tähtjalisena: „Otsust kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2010 kuni kuupäevani, mil jõustub direktiiv, millega lubatakse liikmesriikidel lükata edasi maksukohustuslaste käibemaksu mahaarvamise õigus seni, kuni käibemaks on tasutud kaupade tarnijale või teenuste osutajale, kui asjaomaste maksukohustuslaste aastakäive ei ületa teatavat ülempiiri ja nad võivad seetõttu kasutada vabatahtlikku skeemi, mille kohaselt muutub käibemaks nende tarnitud kaupadelt ja osutatud teenustelt sissenõutavaks nende eest tasu kättesaamisel”.

³⁷⁵ Direktiivi seletuskirja kohaselt tehakse ettepanek laiendada kõnealust vabatahtlikku kassapõhist raamatupidamisarvestust lihtsustavat meetet kõigile liikmesriikidele. Kassapõhist raamatupidamisarvestust võiksid kasutada kõik mikroettevõtjad, kelle aastakäive ei ületa 2 miljonit eurot, nagu on määratletud komisjoni soovitusel (2003/361/EÜ) mikroettevõtjate ning väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate määratlemise kohta. Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. KOM(2009)21 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:ET:PDF> (29.05.2011. a).

tud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud³⁷⁶. Viidatud artikkel 66 punktis b ongi sätestatud reegel, et käibemaks võib muutuda sissenõutavaks tasu kättesaamisel. Eelviidatud erandi kehtestamisel nõuab sama direktiivi art 167a, et liikmesriigid sätestaksid künnise, milleks on aastakäive. See künnis ei tohi olla suurem kui 500 000 eurot või võrdväärne summa liikmesriigi vääringus. Liikmesriigid võivad suurendada nimetatud künnist 2 000 000 euroni või võrdväärse summani liikmesriigi vääringus pärast konsulteerimist käibemaksukomiteega³⁷⁷. Absoluutset ja kõigile kassapõhise arvestuse kehtestamist direktiivi muudatus ette ei näe. See on ka arusaadav, sest sellega kaasneks kogu süsteemi oluline muutmine ning see mõjutaks ajutiselt ka liikmesriikide maksutulude rahavoogusid. Just viimane argument on tõenäoliselt põhjus, miks ei saa kassapõhist arvestust rakendada suuremad ettevõtjad ning seda isegi siis, kui nad seda tahaksid.

Liikmesriikide praktikast võib siiski välja tuua regulatsioone, millega on soovitud muuta käibemaksuarvestust teatud määral kassapõhiseks. Ungari regulatsiooni kohaselt võis maksukohustuslane enammakse tervenisti või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kanda, kui ta ei olnud tasunud oma tarnijatele kogu vastavat ostuhinda. Enammakse tagastamist rahas maksukohustuslasel enne ostuhinna tasumist võimalik nõuda ei olnud. Enammakse tagastamise eelduseks oli see, et isik tasuks müüjale kauba või teenuse eest. Euroopa Komisjon algatas seoses Ungariga rikkumismenetluse ja pöördus Euroopa Kohtu poole, mis asus seisukohale, et selline regulatsioon on vastuolus käibemaksudirektiiviga³⁷⁸. Euroopa Kohtu otsuses (punkt 46) on selgelt viidatud, et direktiivi artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest, st kõnealuse tehingu teemisest, sõltumata asjaolust, kas selle tehingu eest on tasu juba makstud või mitte. Järelikult tuleb kauba tarnijal või teenuse osutajal käibemaks riigikassasse tasuda isegi siis, kui nende kliendid ei ole neile osutatud kaubarne või teenuse eest veel maksnud. Eeltooduga seoses on kohus viidanud veel ka direktiivi artiklitele (art 167, 168 ja 179) ja selgitanud, et maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu maha arvata hõlmab mitte ainult „tasutud käibemaksu”, vaid ka „tasumisele kuuluvat käibemaksu”. Sellest tulenebki loogiline järeldus, et kuna tervikuna tasumine ja maharvamine toimuvad tekkepõhiselt ja sünkroonselt, siis ei saa teha takistusi enammakse tagastamisele. Seejuures ei saa ka formaalselt vahet teha sellel, et isik saab sisendkäibemaksu maha arvata, kuid enammakse tagastamine alluks eriregulatsioonile. Kohus on selles osas seetõttu

³⁷⁶ Käibemaksudirektiivi ingliskeelses redaktsioonis on vastav säte sõnastatud järgmiselt: *Member States may provide within an optional scheme that the right of deduction of a taxable person whose VAT solely becomes chargeable in accordance with Article 66(b) be postponed until the VAT on the goods or services supplied to him has been paid to his supplier.*

³⁷⁷ Käibemaksukomiteega konsulteerimine ei ole siiski nõutav liikmesriikide puhul, kes kohaldasid 31. detsembril 2012. a künnist, mis oli suurem kui 500 000 eurot või võrdväärne summa omavääringus.

³⁷⁸ EKo 28.07.2011, C-274/10, *Euroopa Komisjon vs Ungari vabariik*.

selgelt märkinud: „Seega võib mahaarvatava käibemaksu ülejäägi – mille tagastamine on nimetatud õiguse tekkimisele järgnev etapp – tagastamisele nimetatud tingimuse kehtestamine mahaarvamisõigust mõjutada samamoodi kui sama tingimuse kohaldamine selle õiguse tekkimise ajal. Järelikult seab see juba olemuslikult kahtluse alla mahaarvamisõiguse kasuliku mõju”³⁷⁹.

Kui seni on kassapõhist arvestust peetud siiski erandiks, mida saaksid rakendada väiksemad ettevõtjad, siis on tehtud ka ettepanekuid kassapõhise arvestuse laiemaks kasutamiseks. Nii on välja pakutud nn *cross-check* süsteemi, mis kombineerib kassapõhise arvestuse ja elektroonse maksesüsteemi. Selle süsteemi kohaselt hakkaks isikute maksuarvestus teatud tehinguväärtusel alates toimuma kassapõhiselt, st kassapõhiseks muutuks vastupidi senisele just suuremate tehingute maksuarvestus. Kui müüjal tekkiks käive arve laekumisel, siis ostja saaks sisendi maha arvata alles siis, kui müüja on käibemaksu tasunud riigile. Kogu arvestuse aluseks oleks deklaratsioonid, kus iga isikuga tehtud tehing eraldi deklareeritakse, st iga laekumise kohta tuleks eraldi deklaratsioon esitada³⁸⁰. Süsteemi tuleb pidada seni siiski intellektuaalselt huvitavaks arutluseks ning ei ole eriti tõenäoline, et seda soovitaks rakendada, sest sellega kaasneksid liialt suured kohustused maksukohustuslaste jaoks. Selline lahendus oleks mõeldav tulevikus, kui arvestust ja laekumissüsteeme oleks võimalik sedavõrd hästi kohandada deklareerimisega, et kõik deklareerimised toimuksid automaatselt.

3.6. Tagatise nõudmine maksumaksjalt

Teatud võimalusi pakub isikutelt tagatiste nõudmine, mis võib seisneda deposiidis, pangagarantiis, käenduses või vara pantimises maksuhalduri kasuks võimaliku maksuvõla tasumise tagamiseks. Tagatise nõudmine peaks vältima variühingute teket, sest vara puudumine ja kohustuste mittetäitmine on variühingu peamine tunnus. Tagatise andmine peaks välistama variühingute loomise soovi, sest kohustuste mittetäitmisele järgneks tagatise täitmiseks pööramine. Tagatise võib kasutada erinevalt. Üldistavalt välja tuua järgmised tagatiste liigid:

- 1) tulevikus tekkiva maksukohustuse katteks – sellisel juhul sätestab õigusakt alused ning maksuhalduril on õigus ka ise rakendada abinõusid või taotleda kohtult abinõude rakendamist, mis peaksid tagama maksunõude täitmise. Sellisteks alusteks võib olla näiteks maksuhalduri kahtlus, et maks võib jääda tasumata.
- 2) tagastusnõuete täitmisel – tehniliselt võib tagastusnõuetega seotud asjaolude uurimine võtta aega, kuid maksuhaldur ei saa sellel ajal keelduda täielikult tagastusnõude täitmisest, sest ettevõtja suhtes võib see olla ebamõistlik. Näiteks eksportiv ettevõtja kaotaks oluliselt rahavoogudes, kui tema ostudelt

³⁷⁹ EKo 28.07.2011, C-274/10, *Euroopa Komisjon vs Ungari Vabariik*, p 52.

³⁸⁰ Seda mehhanismi on kirjeldatud täpsemalt *Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward*, lk 32-33.

tasutud sisendkäibemaksu tagastamine mitmel perioodil järjest toob kaasa kontrolli ja maksuhaldur peataks tekkinud enammakse tagastamise³⁸¹. Sellises olukorras on tagatis paindlik vahend, mis võimaldab ühest küljest jätkata majandustegevusega, kuid teiselt poolt välistab maksude mitte-laekumise riski. Sellist tüüpi tagatis on kehtestatud Saksamaal³⁸², aga samuti on selline tagatis kehtestatud ka Eestis³⁸³.

- 3) äriühingu käibemaksukohustuslaste registrisse kandmise ajal, st alustavate ettevõtjate käest. Tõenäosus, et pikalt tegutsenud ettevõtja osutub osaliseks skeemis, mille ainus eesmärk on karusellpettus või muu sarnane skeem, on üldjuhul väiksem. Praktika on näidanud, et õigusrikkumiste toimepanemiseks kasutatakse tihtipeale äsja alustanud ettevõtjaid. Seega, sellistelt ettevõtjatelt tagatise nõudmine peaks välistama või muutma keerulisemaks subjektide asutamise, mis oleksid käibemaksukohustuslased ja mida saaks kasutada õigusvastastes skeemides.

Kõikidel juhtudel on selge, et tagatise määramine peab olema paindlik. Paindlikkus tähendab seda, et tagatise määramine toimub kaalutusotsuse põhimõttel. Kaalutusotsuse langetamisel arvestatakse isiku usaldusväarsust, andes hinnangu isiku maksukäitumisele või tegevusele arvestades seejuures tema tegevuse iseloomu ja ulatust ning võimalikke riske. Sedavõrd erinevate asjaolude arvestamine tekitab küsimuse õiguskindlusest ja proportsionaalsusest. Eelkõige seetõttu, et isikul peab olema juba enne tegevuse algust võimalik planeerida oma kulusid ja kohustusi³⁸⁴. Juhul kui maksuhaldurile jääb väga suur otsustusvabadus, võib prognoosimine muutuda keeruliseks ning kui siia tuua juurde asjaolu, et liikmesriigid kipuvad erinevalt kujundama oma halduspraktikat, siis võivad tagatise määramised olla täiesti ettearvamatud käibemaksukohustuslase jaoks. Teisest küljest nõuab kaalutusotsuse tegemine maksuhaldurile ressursse ning seetõttu muudab see tagatise rakendamise kulukaks maksude kogumise efektiivsust silmas pidades. Tagatise määramist ei saa muuta automaatseks protsessiks ning iga isiku suhtes peab toimuma menetlus, millega kogutakse tõendid, mida analüüsitakse, ning nende pinnalt tehakse otsus tagatise määramise kohta.

Just proportsionaalsuse aspektist lähtudes on Euroopa Kohus lahendanud probleemi, mis puudutas võimalikke tagatise kohtuasjas nr C-384/04 (*Commissioners of Customs & Excise, Attorney General vs. Federation of Technological*

³⁸¹ MKS § 107 lg 1 annab maksuhaldurile õiguse peatada maksupettuse kahtluse korral enammakse tagastamine. Peatamisega seonduvat on ka Riigikohus käsitlenud mitmes oma lahendis: RKHKo 3-3-1-17-98, RKHKo 3-3-1-18-03, RKHKo 3-3-1-19-03, RKHKo 3-3-1-36-03, RKHKo 3-3-1-39-03, RKHKo 3-3-1-8-06.

³⁸² UStG § 18f kohaselt maksukohustuslasel on võimalik anda tagatis, et saada tagasi enammakse kontrolli ajal.

³⁸³ MKS § 107 lg 5 kohaselt tagastusnõude täitmise pikendamise või peatamise korral käesolevas seaduses või maksuseaduses sätestatud juhtudel on maksukohustuslasel õigus tagastusnõude täitmisele, kui maksukohustuslane esitab piisava tagatise.

³⁸⁴ Tõenäoliselt ei saa ettevõtlusega alustamist teha liiga kulukaks ja keeruliseks, sest see hakkaks pärssima majandusarengut.

Industries e.a). Nimelt sätestas Suurbritannia akt maksuhaldurile õiguse juhul, kui ta peab seda riigitulude kaitsmisel vajalikuks, nõuda maksukohustuslaselt tagatise andmist kauba või teenuste maksustatava tarne teostamise või saamise eeltingimusena, või uue tagatise andmist kogu käibemaksu tasumiseks, mis on või muutub sissenõutavaks. Tagatist võis nõuda nii maksukohustuslaselt endalt kui isikult, kellelt või kellele asjaomaseid kaupu või teenuseid tarnitakse.

Selles kohtuasjas on kohtujurist märkinud, et isik võib olla käibemaksu tasumise eest vastutavaks siis, kui ta tehingu teostamise ajal teadis või oleks pidanud mõistlikel eeldustel teadma, et kõnealuses turustusahelas jääb käibemaks tasumata. Selles suhtes võib siseriiklik maksuhaldur tugineda niisuguse teadmise presumptsioonidele. Nende presumptsioonidega ei tohi siiski *de facto* luua süüst sõltumatu vastutuse süsteemi³⁸⁵. Presumptsioonide puhul pidas kohtujurist silmas presumptsioone, mis olid Suurbritannias kehtestatud hinna suhtes³⁸⁶. Kohtu otsuses paraku presumptsioone sellise põhjalikkusega ei käsitletud³⁸⁷. Seega pidaski Euroopa Kohus võimalikuks solidaarse vastustuse kehtestamist, kuid leidis, et tagatiste osas on Suurbritannia läinud liiga kaugele ja seda asjakohane direktiivi säte ei võimalda³⁸⁸.

Näiteks võib tekkida tagatiste puhul, mille esitamisel isikul on võimalik kiiremini tagasi saada enammakse, küsimus, kas selline regulatsioon on kooskõlas üldpõhimõtetega. Nimelt on isikul koheselt võimalik sisendkäibemaks maha arvata ning seega võiks järeldada, et enammakse tagastamine peab toimuma samuti viivitamatult. Näiteks seoses eelpool viidatud Saksamaa UStG § 18f on asutud seisukohale, et selline regulatsioon on Euroopa Liidu õigusega kooskõlas, sest direktiiv lähtub maksukohustuslase õiguspärasest käitumisest ühise käibemaksusüsteemi raames, kuid see ei puuduta meetmeid riikide maksulaekumiste tagamiseks³⁸⁹. Seejuures on enammakse tagastamine menetluslik

³⁸⁵ EK 07.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*, kohtujurist M. Poirares'e ettepanek, p 27.

³⁸⁶ Suurbritannia regulatsiooni kohaselt eeldati, et isikul on piisavalt alust kahtlustada maksupettuste toimepanemist müüja poolt siis, kui vastava kauba eest küsitud hind:

a) oli madalam kui kõige madalam hind, mille maksmist võib nende kaupade eest turul põhjendatult eeldada,

b) oli madalam kui sama kauba kõikide varasemate ja hilisemate tarnete eest küsitud hind.

³⁸⁷ Samas on just sellised presumptsioonid need, mis on olulised ostja seisukohast. Seejuures on märkmisväärne kohtujuristi ettepaneku p 28-29 märgitu: „Käibemaksupettuse presumpstioon peab tulenema asjaoludest, mis annavad tunnistust käibemaksupettusest, millest teadlik olemist saab kaubandusettevõtjalt mõistlikult eeldada. Liikmesriigid võivad kohustada kaubandusettevõtjaid olema valvel ja tegema endale selgeks kauba tausta. Siiski ei tohi selle kohustusega asetada liiga rasket koormust nendele kaubandusettevõtjatele, kes võtavad vajalikud meetmed, et tagada oma kaubandustehingute heauskus. Lisaks peavad kõnealused presumpstioonid olema kummutatavad, ilma et nõutaks tõendeid faktide kohta, mille tõendamine on kaubandusettevõtjate jaoks ülemäära raske.”

³⁸⁸ Suurbritannia tugines kuuenda direktiivi art 22 lg-le 8, mis lubas liikmesriikidel kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi.

³⁸⁹ J. Bunjes, R. Geist, lk 773.

probleem ning selles osas on liikmesriikidel pädevus jätkuvalt kehtestada erinevad menetluskorrad. Ainus, mida silmas peab pidama, on proportsionaalsus, mida on Euroopa Kohus lisaks eeltoodud kohtuasjale nr C-384/04 käsitletud näiteks Euroopa Kohtu ühendatud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96³⁹⁰.

Tagatiste kehtestamine seoses maksupettuste tõkestamisega on muutunud aktuaalseks Eestis kütusevaldkonnas. Nagu sissejuhatuses juba viidatud, siis on Eestis hinnatud 2010. aastal riigieelarvesse laekumata jäävaks käibemaksusummaks vedelkütuse müügilt 732 miljonit krooni (st 46,78 miljonit eurot). Tegemist on märkimisväärse summaga ning probleemi lahendust on nähtud peamiselt tagatiste kehtestamises, mis peaks välistama rohkete variühingute kasutamise. Esimene katse tagatiste kehtestamiseks tehti juba 01.01.2010. a jõustunud muudatustega KMS-is³⁹¹, kuid regulatsioon oli puudulik, sest KMS § 44² oli jäänud teiste seaduses sätestatud tingimustega sidumata ning puudus sanktsioon või üldse tagajärg, kui isik ei tasunud talle määratud tagatist³⁹². Seetõttu lahendati teisel katsel probleem terviklahendusega ning viidi peamine regulatsioon VKS-i, mis jõustus 01.04.2011. a³⁹³. Selle regulatsiooni järgi on tagatis diferentseeritud ning miljoni eurost tagatist nõutakse nendelt kütusekäitlejatelt, kes tegelevad kütuse tarbimisse lubamisega (st kes ostavad aktsiisilaost aktsiisiga maksustatud kütuse ja peavad esimesena kogu kütuse hinnalt käibemaksu maksuma) (VKS § 4² lg 1). Väiksem tagatis, st 100 000 eurot, jäi käitlejatele, kes tegelevad tarbimisse lubatud kütuse käitlemisega (st kes ostavad kütust nendelt, kes on kohustatud müügil käibemaksu maksuma) (VKS § 4² lg 2). Tegemist ei ole siiski lõplike summadega, sest riskide hindamise tulemusel võib maksuhaldur määrata suurema tagatise (VKS § 4² lg 4), kuid teatud maksukohustuslaste puhul võib vähendada tagatist (VKS § 4² lg

³⁹⁰ EKO 18.12.1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, *Hof van Beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge – Belgia*. Selles kohtuasjas vaieldi Belgia regulatsiooni üle, mis lubas maksuhalduril peatada enamakse tagastamise juhul, kui oli tekkinud kahtlus, et tegemist on maksupettusega. Seejuures ei pidanud maksuhaldur veel kindlaks määrama maksusummat, piisav oli vaid kahtlus. Vastava otsuse osas oli ette nähtud piiratud kohtulik kontroll ning maksumaksjal puudus võimalus esitada tagatist enamakse tagastamiseks.

³⁹¹ Käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadusega (RT I 2009, 56, 376) täiendati KMS-i § 44² järgmises sõnastuses: Maksuhalduril on õigus nõuda tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks alkoholi käitlejalt, tubakatoote käitlejalt ja kütuse käitlejalt tagatist maksukorralduse seaduses kehtestatud korras. Seaduseelnõu seletuskirjas selgitati muudatust järgmiselt: Seoses käibemaksupettustega, mis on maksuhalduri hinnangul eriti suuremahulised aktsiisikaupade puhul, lisatakse KMSi säte, mille alusel on maksuhalduril õigus nõuda aktsiisikauba käitlejalt tagatist, kui on alust arvata, et maksukohustus jäetakse täitmata. Käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 551 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Kätesaadav aadressil www.riigikogu.ee (09.09.2011.a).

³⁹² L. Lehis. Kuidas maksuamet kütuseturgu korrastab. – *MaksuMaksja*, 2010, nr 8, lk 8–9.

³⁹³ Vedelkütuse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 15.03.2011, 11.

5 ja lg 6). Vastav regulatsioon on tekitanud mitmeid vaidlusi ning käesoleval ajal on osa regulatsioonid tunnistanud põhiseaduse vastaseks³⁹⁴.

Tagatiste kehtestamise puhul seisneb peamine probleem selles, et see puudutab kitsast valdkonda ning tõenäoliselt liigub pettuste laine mõnda teise valdkonda. Selleks võivad saada mõned muud vabalt kaubeldavad kaubad (ing k *commodity*), millega toimub rohkelt ja suures mahus tehinguid³⁹⁵. Üldine tagatiste kehtestamine pärsiks ettevõtlust ja hakkaks takistama majandusarengut, sest uutele ettevõtjatele oleks tagatiste tasumine täiendav kulutus, mille finantseerimine võib osutada ületamatuks takistuseks.

3.7. Maksu deklareerimise korra täiustamine

Maksud võib jagada sissenõutavaks-määratavaks või perioodiliseks³⁹⁶. Esimesel juhul esitab maksuhaldur maksumaksjale haldusakti, millega määratakse maksusumma. Teisel juhul peab isik ise deklareerima ja tasuma maksu. Käibemaksu puhul on tegemist perioodilise maksuga, mille arvestust peab maksukohustuslane ise, esitades selle kohta deklaratsioonid ja tasudes tähtaegselt maksu. Käibemaksudirektiivi art 252 lg 2 kohaselt liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud. Liikmesriigid võivad määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis pole ühest aastast pikemad³⁹⁷. Juhul kui maksustamisperiood on aasta, on enamasti kehtestatud nõue, et maksukohustuslased peavad jooksvalt esitama eeldeklaratsioone³⁹⁸.

³⁹⁴ RKPko 3-4-1-24-11 tunnistati kehtetuks VKS-i üleminekusäte (VKS § 36 lg 5), mis kehtestas varasemate registreeringute kehtivuse ajaks 31.05.2011. a. Riigikohus leidis, et regulatsiooni kehtestamine sellisel moel rikkus õiguspärasuse ootuse põhimõtet, sest isikutele ei jäetud enda tegevuse ümberkorraldamiseks piisavalt aega ning samuti ei olnud piisav *vacatio legis* (2,5 kuud). Samuti tunnistas Riigikohus kehtetuks VKS § 4² lõike 5 punkti 1. Riigikohus leidis, et regulatsioon, mis ei võimalda maksuhalduril kaaluda vähem kui kolm aastat kütuseturul tegutsenud ettevõtjate tagatise vähendamist, on vastuolus põhiseadusega.

³⁹⁵ Seetõttu pole imestada, et kurjategijad kasutavad ära saastekvootide müügisüsteemi või liiguvad edasi mõnda muusse valdkonda. Üheks selliseks näiteks on Eestis kütusevaldkonnast pettuste takistamise järel toimunud muutused, millele ka varasemalt siin töös on juba viidatud. Vt lähemalt: Kurjategijate uus rahaauk. Piret Reiljan. Äripäev 08.07.2011. a. Arvutivõrgus: http://www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=5099/uud_uudid_509904 (11.09.2011. a).

³⁹⁶ O.-G. Lippross. Umsatzsteuer. 20. Auflage. Achim bei Bremen: Erich Fleischer Verlag, 2000, lk 41.

³⁹⁷ Käibemaksudirektiivi ingliskeelses tekstis on vastav säte sõnastatud järgmiselt: *The tax period shall be set by each Member State at one month, two months or three months. Member States may, however, set different tax periods provided that those periods do not exceed one year.*

³⁹⁸ Nii toimub käibemaksu deklareerimine Saksamaal. Vt selle kohta D. Birk, lk 457.

Maksu administreerimist silmas pidades poleks Euroopa Liidu liikmesriikides mõeldav, et käibemaks oleks määratav maks³⁹⁹. Käibemaks määratava maksuna oleks võimalik siis, kui maksukohustuslasi on suhteliselt vähe. Määratav maks on olemuselt kulukam ning seetõttu on määratavad enamasti varamaksud või muud sarnased maksud (nt pärandimaks), millel on pikk maksustamisperiood või mille tasumise kohustus saabub kindla sündmuse puhul (nt kinnisasja võõrandamine või pärandi vastuvõtmine) ning mille puhul on võimalik tehniliselt maksu määramine lihtsustatult⁴⁰⁰.

Kuna tegemist on perioodilise maksuga, siis saab riik maksumaksjalt esmase ja peamise info käibedeklaratsioonide alusel. Käibemaksukohustuslane esitab deklaratsiooni enda tegevuse peamised andmed ning arvutab nende põhjal tasumisele kuuluva käibemaksusumma. Arvestades käibemaksukohustuslaste hulka, ei ole mõeldav, et kõiki maksukohustuslasi ja tehinguid saaks maksuhaldur kontrollida. Seega peab maksuhaldur saama deklaratsioonides piisavalt olulist infot, kuid samas ei tohi need deklaratsioonid olla liiga detailsed, sest sellisel juhul nad koormaksid liialt maksukohustuslasi. Vajadusel on maksuhalduril võimalik kontrollida maksukohustuslase raamatupidamise dokumente ning võrrelda andmeid deklareerituga, kuid seda tuleb pidada äärmuslikuks võimaluseks. Lisaks deklareerimisele kaasnevad käibemaksukohustusega spetsiifilised arvestuse nõuded. Enamasti sätestab seadus või muu õigusakt käibemaksukohustuslastele ka spetsiifilised arvepidamise reeglid, mille sisu on liigitada käive maksumäärade lõikes, maksuvaba käive ja erikorrad, et tagada maksuarvestuse läbipaistvus⁴⁰¹.

³⁹⁹ Siinkohal sõltub palju ka maksusüsteemi enda suutlikkusest ja ka käibemaks võib olla määratav maks. Näiteks IMF-i uurimus jagab riigid kolme kategooriasse lähtudes kohustuste täitmise mahust (ing k *self assessment*). Esimese rühma moodustavad riigid, kus käibemaks on tähtajaline maks ja kohustuste täitmiseks on mõistlik hulk protseduure ning maksu deklareerimine ja tasumine ei ole eriti aeganõudev protsess. Teises rühmas on riigid, kus käibemaks on samuti tähtajaline maks, kuid kohustuste täitmiseks on kehtestatud formaalsused: näiteks deklaratsioonivormid on mitmeleheküljelised, deklaratsioonile peab lisama täiendavalt dokumente, deklaratsiooni esitamine ja maksu tasumine toimub erinevates kohtades jne. Kolmanda rühma moodustavad riigid, kus käibemaks on sisuliselt sissenõutav maks. IMF-i andmetel oli käibemaks 16 riigis 120-st sissenõutav. Sellistes riikides toimuvat kirjeldatakse järgmiselt: (1) maksukohustuslane esitab maksuhaldurile deklaratsiooni; (2) maksuhaldur vaatab deklaratsiooni läbi ja koostab maksuteate; (3) maksukohustuslasele saadetakse maksuteade; (4) maksukohustuslane tasub pangas maksu; (5) maksuhaldur võrdleb maksuteates nõutud ja tegelikult laekunud summat. IMF toob näitena Venemaa, kus nende andmetel saab maksukohustuslane maksuteate kätte kohapeal, kus ta peab aga enne ootama, kuni tema deklaratsiooni kontrollitakse. Samuti viidatakse ka Ugandale, kus sellist keerulist protseduuri kasutati kuni 1998. a. Vt lähemalt L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, lk 139-140.

⁴⁰⁰ Maksu määramine iseenesest ei pruugi lihtne olla, sest näiteks varamaksude puhul on alati probleem maksustatava väärtusega, mille leidmine on kulukas ja mis sõltub turu liikumisest. Seda protsessi on käibemaksu puhul võimalik lihtsustada kahtlemata.

⁴⁰¹ Eelkõige seisneb see selles, et isik peab eraldi arvestust pidama seoses proportsiooni arvestusega või kapitalikaupade ehk põhivara arvestusega. Lisaks nõutakse eraldi arvestust erikordade rakendamiseks. Selle kõige eesmärk on kontrollitavuse tagamine ning

Kirjanduses on varasemalt viidatud sellele, et muu hulgas soovitakse lühendada ühendusesisese käibe aruannete tähtaegu⁴⁰². Nii ongi käesolevaks ajaks Nõukogu direktiiviga 2008/117/EÜ⁴⁰³ muudetud käibemaksudirektiivi artikkel 263 ning ette nähtud, et koondaruanne koostatakse iga kalendrikuu kohta kõige enam ühe kuu jooksul liikmesriikide kehtestatud korras. Direktiivi preambulas on selgesõnaliselt märgitud, et muudatuse eesmärk on tõhustada võitlust ühendusesiseste tehingutega seotud maksupettustega ning selleks peavad haldusasutused liikmesriigis, kus tuleb käibemaksu tasuda, saada teavet ühendusesiseste kaubatarnete kohta hiljemalt ühe kuu jooksul. Eeltoodust tulenevalt Eestis muutuski ühendusesisese käibe aruannete esitamine alates 01.01.2011. a. igakuiseks⁴⁰⁴. Seejuures kaasnesid süsteemi muutusega tehnilised probleemid ning seda rakendati kahes etapis⁴⁰⁵.

Tegelikult vajaks kogu aruandlus ülevaatamist, lisaks ühendusesisese käibe teemadele võib olla vajadus näiteks kehtestada eraldi väljad või lisad finants-teenustele. Aruandlus peaks olema „mitmekihiline” ja sisaldama lisasid, kus esitatakse lisaandmed. Deklareerimise täiendamisel tuleb arvestada suurema halduskoormusega, kuid see ei pruugi kooskõlas olla Lissaboni strateegiaga, kus soovitakse ettevõtjate halduskoormust vahendada 25%⁴⁰⁶. Igasugused protsen did ja muud arvuliselt väljendatud eesmärgid on tervikuna raskesti mõõdetavad ning sellised eesmärgipüstited on ennegi jäänud loosungite tasemele. Pigem

maksukohustuslase kaasaitamise kohustuse sisustamine. Eestis reguleerib arvestuse pidamist KMS § 36 ja Rahandusministri 30.03.2004. a määrus nr 40 „Maksukohustuslase käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise kord”. – RT I, 29.12.2010, 127.

⁴⁰² M. Achatz, M. Tumpel, lk 40

⁴⁰³ Nõukogu direktiiv 2008/117/EÜ, 16.12.2008. a, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi), et võidelda ühendusesiseste tehingutega seotud maksupettustega. – ELT L 014, 20.01.2009, lk 7–9.

⁴⁰⁴ KMS § 28 lg 2 kohaselt ühendusesisese käibe aruanne esitatakse maksuhaldurile kalendrikuule järgneva kuu 20. kuupäevaks.

⁴⁰⁵ Seaduseelnõu seletuskirjas selgitati: Ühendusesisese käibe igakuise deklareerimise osas on maksuhaldur planeerinud arendustegevusi kahes etapis:

- 1) esimese etapi tähtaeg on 1.01.2010. a. Etapp hõlmab käibemaksu infovahetuse süsteemi VIES (*VAT Information Exchange System*) arendust, et tagada teiste liikmesriikide igakuiste andmete vastuvõtmine. Eesti jätkab teistele liikmesriikidele kvartaalsete andmete edastamist kuni 01.01.2011. a;
- 2) teise etapi tähtaeg on 1.01.2011.a. Etapp hõlmab ühendusesisese käibe aruannete (deklaratsioonide VD/VDP/VDA) ja VIESe arendusi, et koguda Eesti maksukohustuslastelt igakuiselt ühendusesisese käibe aruandeid ning edastada need VIESe kaudu igakuiselt teistele liikmesriikidele. Käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 551 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Kättesaadav aadressil www.riigikogu.ee (09.09.2011.a).

⁴⁰⁶ Kuigi võiks arvata, et maksuhaldur ja täitevvõim pooldavad deklareerimise täiustamist, on Eestis olukord vastupidine. Eesti Maksu- ja Tolliamet Liidu poolt tehtud ettepanekutele võtta eeskjuu teiste riikide deklaratsioonivormidest, mis sisaldavad võrreldes Eestiga täiendavaid andmeid, ei ole poolehoidu avaldatud ning selliseid täiendusi on peetud ebavajalikeks. Õ. Varend. Käibedeklaratsiooni vormi muutmise. EML ettepanek MTA-le muuta deklaratsioonivormi, MTA vastus sellele ja EML kompromissettepanek Lasse Lehise sulest. MaksuMaksja 2006, 2, lk 7–9.

tuleks tervikuna vaadelda deklareerimiskohustust ning appi võtta infotehnoloogilised lahendused, mis muudaksid ettevõtjate elu kergemaks ja lihtsustaksid aruandlust.

Eelviidatud Nõukogu direktiivis 2008/117/EÜ, millega täiustati deklareerimist ning pealtnäha suurendati halduskoormust, on preambulas viidatud ka vastumeetmetele halduskoormuse osas. Esiteks on preambula p-s 5 viidatud sellele, et võttes arvesse ettevõtjate töökeskkonna ja töövahendite arengut, tuleks veenduda, et neil on võimalik täita oma deklareerimiskohustust lihtsate elektrooniliste menetluste abil, et maksimaalselt vähendada halduskoormust. Teiseks on preambula p-s 6 viidatud sellele, et säilitada tasakaal ühenduse maksupettustega võitlemise valdkonna eesmärkide ja halduskoormuse vähendamise alaste eesmärkide vahel, tuleks liikmesriikidele ette näha võimalus lubada ettevõtjatel esitada koondaruandeid ühendusesiseste kaubatarnete kohta kvartalite kaupa, kui tarnete väärtus ei ole märkimisväärne. Liikmesriigid, kes soovivad nimetatud võimalust järk-järguliselt rakendada, peaksid ajutiselt saama võimaluse kehtestada kõrgem piirväärtus. Samuti tuleks liikmesriikidele ette näha võimalus lubada ettevõtjatel esitada kvartalite kaupa teavet ühendusesisese teenuste osutamise kohta. Lihtsustatult öelduna tuleb liikuda selles suunas, et kasutada võimalikult rohkem elektroonilisi vahendeid, ning teiseks peab regulatsioon olema paindlik ja deklareerivad need, kellel on midagi deklareerida.

Seejuures peab diferentseeritud aruandluse puhul vahet tegema ka sellel, et keerulisem aruandlus puudutaks tihtipeale selliseid ettevõtjaid nagu krediidiasutused, mille puhul võibki sätestada kõrgemaid standardeid ka maksude deklareerimisel. Praegusel ajal selline vahetegu deklareerimisel puudub ja seetõttu esitab väikeettevõtja, kelle tegevus piirdub ühe kaubaliigi võõrandamisega, samasuguse deklaratsiooni kui näiteks krediidiasutus, mille tehingute maht ja eripära on piiratud⁴⁰⁷. On ilmselge, et selline olukord ei ole mõistlik, sest väikeettevõtja puhul on maksuhalduril olemas ettekujutus tema tegevusest, kuid krediidiasutuse tegevuse mõistmine eeldab kindlalt isiku kontrollimist. Arvestades kehtivat käibemaksudirektiivi, on nõutav selle muutmine, sest direktiivi artiklid 250 ja 251 piirduvad üldiste andmetega.

Käibemaksu rohelises raamatus on hetkeolukorraga seoses tõdemus, et käibemaksudirektiivis on sätestatud ühtsed kohustused ja liikmesriikidel on nende täitmisel teatav vabadus. Seetõttu on liikmesriikides kehtivad käibemaksukohustused erinevad ning eelkõige käibemaksudeklaratsioonide esitamisel nõutakse eri laadi ja eri mahus andmeid. Nõuete täitmisega seotud kulude vähendamiseks võib koostada ühtse ELi käibemaksudeklaratsiooni, mis on saadaval kõigis keeltes ning mida ettevõtjad võivad kasutada, kuid mida kõik liikmesriigid peavad vastu võtma⁴⁰⁸. Seega on mõistetud vajadust, et ühtlustada

⁴⁰⁷ Ainsa erandi teeb direktiiv Rootsi suhtes. Artikkel 253 kohaselt Rootsi võib kohaldada lihtsustatud menetlust väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjatele, kusjuures maksukohustuslased, kes teevad üksnes siseriiklikult maksustatavaid tehinguid, võivad esitada käibedeklaratsioone kolm kuud pärast iga-aastase otsese maksustamise perioodi lõppu.

⁴⁰⁸ Roheline raamat, lk 16.

ja muuta deklareerimise korda⁴⁰⁹. Kuid siinkohal tasub meelde tuletada, et varasemalt on viidatud vajadusele hakata rakendama diferentseeritud aruandlust. Nii on Euroopa Komisjon oma eelpool viidatud teatises maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta märkinud, et üldise deklareerimiskohustuse tõhustamist tuleks kaaluda, kui sellega kaasneks selle kohustuse lihtsustamine ettevõtjatele, kes saavad vastava loa, kohustudes maksuametkondadega koostööd tegema, nii nagu see on tolli valdkonnas. Eesmärgiks oleks säilitada üksikasjalik deklareerimiskohustus üksnes maksukohustuslaste riskigrupile. Samal ajal või *a contrario* võiks tõsiselt mõelda kohustuste suurendamisele nende ettevõtjate puhul, keda riskianalüüsi alusel problemaatilisteks tunnistatakse⁴¹⁰.

Seejuures ei tohiks karta, et erinevatel ettevõtjatel on erinevad deklaratsioonivormid või on üks deklaratsioonivorm üles ehitatud mitmetest osadest, millest reeglina maksukohustuslane peab täitma ainult mingi osa. Spetsiifilises valdkonnas tegutseva ettevõtja jaoks ei kujuta deklaratsioonis täiendavate andmete esitamine üldjuhul olulist probleemi. Iseasi on see, kuidas oskab maksuhaldur neid andmeid kasutada ning kas selleks on loodud maksuhalduri töös sobivad tehnoloogilised lahendused. Andmete kogumisel on mõtet ainult siis, kui neid on võimalik eesmärgipäraselt kasutada.

⁴⁰⁹ Esialgu on tehtud ettepanek rakendada nn ühe-akna-süsteemi maksude deklareerimisel, mis peaks lihtsustama deklareerimist mõnedel ettevõtjatel. Ühe-akna-süsteemi soovitakse rakendada alates 01.01.2015 ELis telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja e-teenuste pakkujatele. See süsteem võimaldab ettevõtjatel deklareerida ja maksta käibemaksu selles liikmesriigis, kus ta on asutatud, aga mitte seal, kus on tema kliendid. See tähendab seda, et isik saaks deklareerida ka teistes riikides tasumisele kuuluva käibemaksu. Tulevikus on Euroopa Komisjonil plaan seda süsteem laiendada muudele tegevusaladele, sealhulgas kaupade tarnimisele. Hetkel kehtib selline süsteem EL-i välistele e-teenuste pakkujatele (KMS § 43). Vt ettepaneku kohta: Maksustamine: ühe-akna-süsteemi loomine käibemaksukohustuse piiriüleseks täitmiseks. Euroopa Komisjon – 13.01.2012 pressiteade.

Arvutivõrgus: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/17&format=HTML&aged=0&language=ET&guiLanguage=en> (14.01.2012. a).

⁴¹⁰ Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta. KOM(2006)254 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.09.2010. a).

KOKKUVÕTE

Käibemaks on kujunenud oluliseks tuluallikaks enamikes maailma riikides ning eriti suure osakaalu riigi tuludest annab käibemaks EL-is. Kuigi käibemaks algselt oli lihtne maks, on tänaseks ilmnunud mitmed tõsised probleemid, millest üheks on kuritarvituste ja pettuste suur osakaal. Ükskõik milliseid uuringuid vaadata, on käibemaksupettuste osakaal väga suur. Siin töös viidatud uurimuste kohaselt on maksupettuste osakaal 2 kuni 2,5% SKT-st või Euroopa Liidu puhul räägitakse rohkem kui 100 miljardist eurost aastas. Ükskõik, milliseid arvnäitajaid ja analüüse vaadata, saab järeldus olla vaid üks: pettuste osakaal on üsna suur ning riikidel jäävad saamata suured maksutulud.

Analüüsides peamisi pettuseid, siis tuleb tõdeda, et käibemaks võimaldab eripalgelisi pettuseid, alates sularahatehingute ja käibe varjamisest kuni keerulisemate kuritarvitusteni, mis seisnevad sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise manipulatsioonides. Kõige ohtlikumaks ja tõenäoliselt kõige suuremat maksukahju tekitavaks võib pidada ahelتهinguid ja karusellpettuseid. Selliste pettuste ühiseks tunnuseks on variühingute kasutamine, mis jätavad käibemaksu ettekavatsetult maksmata. Need pettused on võimalikud tulenevalt käibemaksu rakendamise lisandunud väärtuse maksuna, mis annab maksukogumise funktsiooni maksukohustuslastele ja eeldab tegelikult seda, et maksukohustuslased on ausad ja täidavad oma kohustusi. Kuna maksu arvestamine toimub tekkepõhiselt ning sisendkäibemaksu mahaarvamine ei sõltu sellest, kas müüja on käibemaksu tasunud või mitte, siis loob see võimaluse pettusteks. Kuigi algselt oli lisandunud väärtuse maksuna rakendatava käibemaksu eeliseks just see, et käibemaksu kogumine toimub kogu tootmisahelas ning ühe isiku poolt maksu maksmata jätmise ei tekita suurt maksukahju, siis teatud valdkondades see loogika ei kehti. Näiteks seal kus käibemaks rakendub otsese maksuna või lisandunud väärtus kui selline on suur, sest sisend on väike. See kehtib näiteks toorainete suhtes, aga ka piiriüleste tehingute suhtes, kus ühendusesisese käibe puhul on võimalik omandada kaupu või teenuseid ilma käibemaksu maksmata. Eelõeldu puudutab ahelتهinguid, mis oma olemuselt on suhteliselt lihtsad. Karusellpettuse puhul nimetatud eeldused pole alati vajalikud. Tegemist võib olla väärtuslike, aga väiksemahuliste kaupadega, mida on mugav transportida, või ainult paberil eksisteerivate kaupade või teenustega. Karusellpettus on suunatud otseselt sisendkäibemaksu mahaarvamise kuritarvitamisele, mis võimaldab alandada nii kauba hinda kui tekitada põhjendamatu tagastusnõude.

Analüüsides kohtupraktikat, siis on nii Eesti kui Euroopa Kohtu praktikas korduvalt analüüsitud heausksuse küsimust sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Eesti Riigikohtu ja Euroopa Kohtu praktika on kooskõlas ning mõlemad lähtuvad samadest kriteeriumitest sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Olen seisukohal, et nii Eesti kui ka Euroopa Kohtu praktikas omaksvõetud seisukohad, millega on sisendkäibemaksu mahaarvamine on välistatud ostjatele, kes osalevad või on seotud maksupettusega, on õige ja põhjendatud. Põhjendatuks ei saa aga pidada olukorda, kus sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatakse põhjusel, et ostja teadis või pidi teadma, et müüja ei ole tegelik müüja. See

lähenemine ei ole piisav, et eristada isikuid, kes peaks kandma vastutust müüja maksukohustuse eest. Hoosuskohustuse sisustamine on loominguine tegevus, mis sõltub konkreetsest majandusvaldkonnast, isiku tegevuse mahust ning seetõttu on isikutel äärmiselt keeruline ka oma riske hinnata. Mõistlikuks ei saa pidada olukorda, kui eksimus dokumentide vormistamisel, mis ei seendu otseselt isiku sooviga makse vähem maksta, võib kaasa tuua maksukohustuse. Olukord muutub keerulisemaks neile ettevõtjatele, kes soovivad tegeleda majandustegevusega teises liikmesriigis. Kuigi käibemaksusüsteemi osas võivad nad teha üldisi järeldusi, kuidas nad peavad käituma, siis hoosuskohustus võib sõltuda oluliselt iga riigi õiguskorrast ja praktikast. Seetõttu on ettevõtjatel äärmiselt keeruline erinevates Euroopa Liidu liikmesriikides tegutseda ja nad ei saa kunagi kindlad olla selles, kuidas üks või teine riik täpselt hoosuskohustust sisustab ning milliste dokumentide vormistamine või protseduuride teostamine võib kaasneda tehinguga, et isikut saaks käsitleda heauskse ostjana. Tihtipeale võivadki ettevõtjad alles kohtumenetluses teada saada oma hoosuskohustuse täpse sisu, kuid sellega kaasneb maksukohustus koos sanktsioonidega.

Teiseks on tervikuna küsitav ostja maksukohustuse sõltuvus asjaolust, kas ostja teadis või pidi teadma müüja õigusvastasest käitumisest. Lihtsustatult on tegemist olukorraga, kus teadmine kellegi teise võimalikust ebaseaduslikust tegevusest toob kaasa maksukohustuse. Eriti problemaatiline on see juhul, kui räägitakse sellest, et isik pidanuks hoosuskohustuse täitmisel nendest asjaoludest teadma. Sisuliselt püstitatakse pahauskuse eeldus, mis on autori arvates põhjendamatu ning seab maksukohustuslastele ebamõistlikud kohustused ning sunnib tegema maksuhalduri tööd, et kontrollida tehingupartnereid. Sisendkäibemaksu mahaarvamine peaks lähtuma objektiivsetest, mitte aga subjektiivsetest eeldustest.

Kui analüüsida erinevaid kuritarvitusi, siis on tegemist mitmetahuliste probleemidega ning seetõttu puuduvad ka universaalsed lahendused. Probleemide lahendamise tarbeks tehtud ettepanekud saab laias laastus kaheks jagada. Esiteks on tegemist ettepanekutega, mis näevad ette õigusaktide täiendamise ja muutmise nii, et paraneks maksude laekumine. Just selliseid lahendusi on seni eelistatud EL-is ja ka liikmesriikide tasandil, kehtestades erikordi pöördmaksustamiseks või kassapõhiseks arvestuseks. Teiseks on tegemist ettepanekutega, mis püüavad ära kasutada tehnoloogilisi lahendusi kas siis maksude laekumise parandamiseks või efektiivsema järelevalve teostamiseks. Seni on tehnoloogilised lahendused leidnud väljundi eelkõige elektroonses deklareerimises ja järelevalvesüsteemide parandamises. Tehnoloogiliste lahenduste eeliseks ongi see, et need võimaldavad lahendada probleeme erinevate pettustega suhteliselt edukalt. Üheks huvitavaks võimaluseks on näiteks sularahatehingute kontrollimine, mille puhul olen käesolevas töös viidanud Rootsisis rakendatavale kassaaparaatide sertifitseerimisele ja Saksamaa INSIKA projektile. Kuigi nende pettuste uurimine ei olnud käesoleva töö puhul kõige olulisem, siis on need kasulikud lahendused, milles kasutatakse ära oskuslikult tehnoloogia arengut.

Tagasi tulles õigusaktide täiendamise juurde ning selle pinnalt hinnata erinevaid lahendusi, mis peaksid vähendama maksupettuseid või neid vältima, siis kõige sobivam lahendus on hetkel pöördmaksustamine ja selle laiaulatuslik kehtestamine direktiivis. Deklareerimise parandamine, tagatiste määramine või infovahetuse parandamine on tegelemine probleemi tagajärgedega ning seetõttu ei saa neid pidada parimaks lahenduseks. Need lahendused võivad tagada efektiivsema maksuhalduri järelevalve ja niimoodi ära hoida käibemaksupettuseid, kuid samas pole lootust, et sellised vahendid lõppkokkuvõttes tooksid kaasa maksupettuste olulise vähenemise. Käibemaksu karusellide korraldajad arvestaksid parema infovahetusega ja otsiksid süsteemi kitsaskohti, nii nagu seda tehakse juba praegu. Vajadusel välditakse tugevama järelevalvega liikmesriike tehingute tegemisel. Lõppkokkuvõttes võib tõsiselt kahelda ka selles, kas kõik liikmesriigid on nõus hakkama tegema suuremaid kulutusi, mida nõuaks tõhusam järelevalve ning mis piirini ollakse nõus minema. Kui analüüsida veel teisi lahendusi, siis on need rakendatavad kas teatud kindlates valdkondades või on nende mõju väike. Üheks selliseks võimaluseks on kassapõhise arvestuse laiem rakendamine. Arvestades aga asjaolu, et nii aheltehingute kui karusellpettuste puhul toimub pealtnäha tavapärane majandustegevus, millega kaasneb ka soetatud kaupade ja teenuste eest tasumine, siis ei vähendaks kassapõhise meetodi rakendamine peamisi maksupettusi. Sarnaselt ei saa pidada efektiivseks tagatiste määramist. Absoluutne tagatiste määramine kõikides valdkondades on mõeldamatu, sest sellega kaasneksid kulud ning see hakkaks piirama ettevõtlust. Seetõttu saab tagatise nõuda ainult teatud kaupade või teenuste puhul valdkondades, mis võimaldavad erinõuete kehtestamist. Deklareerimise muutmise aitaks saada paremat ülevaadet, kuid pole kahtlust ka selles, et korrektseid deklaratsioone oskavad esitada isikud, kes tegelevad maksupettuste toimepanemisega. Kokkuvõtvalt on kõik sedalaadi pingutused kindlasti olulised ning vajalikud, kuid need ei lahenda probleeme.

Efektiivseim lahendus maksupettuste tõkestamisel on pöördmaksustamine. Pöördmaksustamise eeliseks tuleb pidada just seda, et see võimaldaks maksupettuseid suhteliselt lihtsalt vältida ja sellega kaasneksid minimaalsed negatiivsed mõjud. Pöördmaksustamine aitaks lisaks laialt levinud aheltehingutele ja karusellpettustele lahendada probleemid, mis tekivad maksejõuetutel isikutel või vara müügil täitemenetluses. Kuigi neid probleeme oleks võimalik teistmoodi lahendada, kehtestades kohtuäituritele täiendavad kohustused, on lihtsamaks lahenduseks pöördmaksustamine, mis väldib seda, et müüja saaks enda käsutusse käibemaksu. Käesoleval ajal piirab pöördmaksustamise rakendamist käibemaksudirektiiv, mille artiklid 199 ja 199a piiravad pöördmaksustamist teatud kindlate valdkondadega. Pöördmaksustamise mõju on hinnatud liikmesriikides positiivselt ja seda kinnitab pöördmaksustamise võidukäik. Aina rohkem riike kasutab ära direktiivis antud võimalusi ja rakendab pöördmaksustamist nii ehituse kui ka vanametalli jmt valdkondades. Senine praktika on aga selgelt näidanud seda, et pöördmaksustamine teatud kaupadele või teenustele toob kaasa selle, et pettused liiguvad teise valdkonda, millele omakorda järgneb pöördmaksustamise regulatsiooni laiendamine. Kõige ilmekamaks näiteks on

saastekvootidega tekkinud probleemid, mis tipnesidki pöördmaksustamise kehtestamisega. Sama saastekvootidega kaasnenud käibemaksuprobleem näitab veel seda, et maksupettused võivad liikuda ühest liikmesriigist teise. Lihtsalt selgitatuna peab arvestama, et kaupade, teenuste ja tööjõu vaba liikumine aitab kaasa ka maksupettuste ja kuritarvituste liikuvusele. Seetõttu tulebki tõdeda, et pöördmaksustamine on efektiivne vahend, kuid kui seda rakendada senisel moel, siis ei täida see täielikult eesmärki. Seetõttu peaks pöördmaksustamine kujunema reegliks, mida tuleks rakendada kõikidele tehingutele alates teatud piirmäärast. Võib vaielda senises diskussioonis välja pakutud piirmäära 5000 euro suuruse üle, kuid pöördmaksustamine ei tohiks piirduda teatud kindlate valdkondadega. Pöördmaksustamise rakendamisel tuleks loobuda päritolumaa printsiibist kui eesmärgist, mis on seatud EL-is käibemaksule. Arvestades, et päritolumaa printsiibi rakendamine on nagunii takerdunud juba peaaegu 20 aastat, siis ei oleks see eriti suur kaotus, vaid pigem reaalsusega leppimine.

Pöördmaksustamise üheks eeliseks on seejuures asjaolu, et see ei ole maksukohustuslaste jaoks võõras süsteem. Nagu eelpool viidatud, siis kohaldatakse pöördmaksustamist käesoleval ajal käibemaksudirektiivi artiklites 199 ja 199a. Pöördmaksustamine kehtib ka teenuse saamisel teisest EL riigist ning teatud juhtudel ka kauba impordil. Seetõttu on maksukohustuslased selle süsteemiga tuttavad ning neil on kogemus selle rakendamiseks ja seetõttu ei peaks maksukohustuslased eriliselt ümber korraldama oma arvestussüsteeme ja tegema suuri investeringuid raamatupidamistarkvara muutmiseks. Samuti ei vajaks pöördmaksustamise kehtestamine suuri muutusi direktiivis, sest vajalikud oleks suhteliselt vähesed muudatused. Pöördmaksustamisega kaasnevad kahtlemata omad riskid. Peamine risk oleks juba praegu ühendusesisese käibe puhul kasutatav pettus, mille puhul omandatakse kaupu või teenuseid ilma käibemaksuta. Seni on sellise pettuseliigi edukus tuginenud liikmesriikide ebapiisava infovahetuse ärakasutamisele. Üleüldise pöördmaksustamise kehtestamisel pole seetõttu karta plahvatuslikku pettuste kasvu.

Pöördmaksustamisega samaväärne oleks jagatud makse või reaalaaja käibemaksu mudeli kohaldamine koos teiste infotehnoloogiliste vahenditega, mis tagaksid maksude laekumise riigile. Tegemist on ühe mudeliga, mis on välja pakutud käibemaksu rohelises raamatus, kuid mis ei leidnud konsultatsioonide käigus paraku erilist toetust. Siiski väärivad kõik sellised mudelid tähelepanu, sest tehnoloogia arenedes võivad need muutuda liikmesriikidele vastuvõetavaks. Kõige keerulisemaks võibki kujuneda ühtse tehnilise lahenduse leidmine ja juurutamine, mida aktsepteeriks kõik liikmesriigid. Nii selle kui kõikide teiste laiaulatuslike muudatustega tekibki koheselt probleem seoses nende rakendamise ja liikmesriikide võimekusega. Arvestades samal ajal maksupettustega tekitatud kahju suurust ning tervikuna majanduslikku olukorda, mis sunnib täiendavalt otsima rahalisi vahendeid ja kokkuhoiuvõimalusi, peaks maksutulude suurendamise perspektiiv motiveerima liikmesriike ka tõsisemate muudatuste rakendamisel.

Tuleb silmas pidada, et kõikidel lahendustel on omad eelised, aga ka puudused. Seejuures peab arvestama, et ükski neist lahendustest ei oleks universaalne ning üldiselt kohaldatav selliselt, et kehtiva süsteemi kompleksel muutmisel oleks senituntud maksupettused välistatud. See tähendab seda, et tulevikus on käibemaksuõiguses EL-is jätkuvalt korruga rakendatavad erinevad süsteemid ning seetõttu on maksu administreerimine ja maksuarvestus keerulised. Sellele olukorrale on raske alternatiivi leida, sest käibemaksust paremat riigitulude allikat on raske leida ja seda ei saa asendada mõne teise maksuga nagu tulumaks. Kui arvestada erinevate maksudega kaasnevaid kohustusi ja maksude keerukust, siis võrreldes tulumaksuga ei saa käibemaksule ette heita erilist keerukust. Klassikalise äriühingute tulumaksusüsteemi puhul on maksuarvestus äriühingute jaoks piisavalt keeruline ning kui sellega kaasneb rahvusvaheline element, siis nõuab see eriteadmisi ja enamasti täiendavaid ressursse kohustuste täitmiseks. Nii deklareerimise kui arvestuse puhul pakuvad leevendust kindlasti tehnoloogilised lahendused, mis on juba praegu muutnud lihtsamaks just arvestuse ja deklareerimise maksukohustuslasel ja parandanud maksuhalduril kontrollivõimalusi. Samamoodi on aga selge, et seni ei ole EL-is tehnoloogilisi lahendusi täielikult osatud ära kasutada. Käesolevas töös analüüsitud jagatud makse mudel või sarnased mudelid erinevates modifikatsioonides pakuksid häid ja efektiivseid võimalusi maksupettuste tõkestamisel. Kuna aga nende süsteemide rakendamisele kaasnevad kulutused, seda nii arendusele kui juurutamisele, siis lähitulevikus nende lahendustega arvestada ei saa. Seetõttu tuleb nõustuda väitega, pöördmaksustamine on olemasolevatest ettepanekutest kõige efektiivsem ja lihtsamini rakendatav meede, mis oluliselt vähendaks maksupettuseid. Rohelise raamatu arutelu ja nende tulemused näitavad aga paraku seda, et Euroopa Komisjoni ettepanekud puudutavad infovahetuse ja järelevalve parandamist. Radikaalseid muutuseid, mis muudaksid oluliselt käibemaksu pettustele vastupidavamaks, ei peeta võimalikuks ning selle põhjus on poliitilise tahte puudumine. Ühehäälsuse nõue käibemaksudirektiivi muutmiseks välistab tõenäoliselt lähitulevikus igasugused radikaalsed muutused ja seetõttu jääbki ainsaks võimaluseks olemasolevat süsteemi parandada.

SUMMARY

VAT Fraud and its Prevention Introduction

Value added tax has become an important source of income in a majority of the world countries, and an especially large percentage of state revenues comes from value added tax in the EU. This also applies in Estonia, where the planned receipt of value added tax in the state budget of 2011 is EUR 1.3 billion⁴¹¹. Considering the receipt of value added tax, it currently has no considerable alternative that would replace the income received from it and could be collected as easily⁴¹². It is not realistic to replace the value added tax with excise duties, property taxes or employ a higher income tax rate. Although initially the advantage of value added tax was in its simplicity, several serious problems have evolved these days, one of which being the large percentage of abuse and fraud. There are no data on the exact extent and percentage of fiscal fraud, but the European Commission published a communication on 31 May 2006 concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud (COM(2006) 254)⁴¹³. Among other things, this communication brings out the lack of sufficient evaluations on the share of taxes not collected due to fiscal fraud. Business literature highlights that fiscal fraud constitutes approximately between 2 and 2.5% of the GDP. The same was reiterated in the 31 May 2006 memorandum 06/221⁴¹⁴, however, the data of Germany and Great Britain were taken as a reference, according to which the estimated annual amount of value added tax not collected in Germany was EUR 17 billion (this number includes carousel frauds, but also black economy, unfounded deductions of input value added tax, and bankruptcies). The estimated share of value added tax of the total receipt not collected in Great Britain is 13.5% and the estimated annual share of

⁴¹¹ State Budget Act 2011. State Gazette I, 28.12.2010, 6. At the same time, the total revenue of the State Budget is EUR 5,609,205,346.

⁴¹² In the explanatory memorandum of the 2011 State Budget Act budget, it is stated, *inter alia*: “The share of consumption taxes will increase from 39.9% in 2010 to 41% in 2011. In the medium term, the growth of the share of consumption taxes is faster than the growth in the share of taxes on labour, reaching 42.4% by 2014. The main source of growth is receipt of value added tax”. Explanatory memorandum to the draft 2011 State Budget Act. Explanatory memorandum to draft Act No. 822. 11th membership of the Riigikogu. Available at: www.riigikogu.ee (4.2.2011).

⁴¹³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud. COM(2006) 254 final. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.9.2010).

⁴¹⁴ EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions. MEMO/06/221. Available at: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/221&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> (16.1.2011).

carousel frauds is between EUR 1.5 and 3 billion. This represents between 1.5 and 2.5 per cent of the total receipt of value added tax. The communication makes no closer reference to business literature, but it is likely that these are the figures that need to be accepted because data on all kinds of black economy, fiscal fraud and other unlawful activity can only be evaluative⁴¹⁵. In the analysis on value added tax receipt commissioned by the European Commission, the figures related to fiscal fraud vary rather significantly⁴¹⁶. For example, in the case of Great Britain referred to above, the Great Britain tax administrator has evaluated that the difference between the potential returns and fraud-induced losses to be GBP 12.8 billion in 2006; however, at the same time, the difference was BP 18.4 billion according to the people that carried out the research⁴¹⁷. If one is to proceed from the above-mentioned study, the difference in value added tax receipts in 25 Member States in 2006 totalled EUR 106.7 billion (Bulgaria and Romania had not yet acceded to the EU and the study did not cover Cyprus)⁴¹⁸. It should be noted for comparison purposes that the first bailout package to Greece was EUR 110 billion⁴¹⁹. There are no reliable sources or analyses in Estonia to measure the percentage of value added tax fraud against. Recently, in relation to the fuel sector, the amount of value added tax not collected on the sale of liquid fuel in 2010 has been said to be EEK 732 million (i.e., EUR 46.78 million)⁴²⁰. According to the data of the tax administrator, it was established in 2010 on the basis of controls carried out in 2010 that persons had left a total amount of EUR 63 million (EEK 980 million) of taxes undeclared and unpaid. Seventy per cent of that were VAT infringements and the tax administrator has highlighted the use of fictitious invoices as the biggest problem⁴²¹. The above-mentioned European Commission's study finds that the value added tax receipts difference in Estonia is EUR 111 million, which

⁴¹⁵ The recently published Green Paper on VAT also gives no further references. See Green Paper. On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. COM(2010) 695 final, p. 5 *ff.* Available at:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_et.pdf (21.2.2011)

⁴¹⁶ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. Reckon LLP. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (6.6.2011).

⁴¹⁷ *Ibid.*, p. 97.

⁴¹⁸ *Ibid.*, p. 9.

⁴¹⁹ Greece Faces "Unprecedented" Cuts as \$159B Rescue Nears. By Gabi Thesing and Flavia Krause-Jackson. Bloomberg, 3.5.2010. Available at: <http://www.bloomberg.com/news/2010-05-02/greece-faces-unprecedented-cuts-as-159b-rescue-nears.html> (20.11.2011).

⁴²⁰ Act amending the Liquid Fuel Act and Value Added Tax Act. Explanatory memorandum to draft Act No. 895. 11th membership of the Riigikogu. Available at: www.riigikogu.ee (4.2.2011).

⁴²¹ EUR 63 million of undeclared taxes in a year. 21.2.2011 press release of the Tax and Customs Board. Available at: <http://www.emta.ee/index.php?id=29645&tpl=1026> (21.2.2011).

amounts to 8% of the receipts. At the same time, the same rate for Greece is 30%⁴²².

Regardless of what kind of studies we look at, it has to be concluded that the percentage of frauds is extremely high and the situation needs action. This is the reason why the European Commission has initiated a discussion on the future of value added tax to find ways to improve monitoring, as well as systematic changes that could make the entire value added tax system more effective and less bureaucratic. The main document is the already mentioned Green Paper⁴²³ that outlines the different possibilities and has opened a comprehensive consultation, also having a significant effect on this study. Although the results of the consultation have been published⁴²⁴ and the solutions, concerning mainly improvement in supervision, have been presented, the solutions cannot be considered sufficient. Therefore, the possibilities outlined in the Green Paper need comprehensive analysis for the future.

In general, the fight against abuse can be divided into three groups⁴²⁵. The first group involves the nature of the current system and whether or not it is possible to modify it to prevent fiscal fraud. The other group concerns the consequences, i.e., the way of identifying fiscal frauds as quickly as possible and have an overview of the system without the accompanying higher administrative burden for both the tax administrator and taxable persons. The third set of problems concerns sanctions applied fiscal fraudsters and recovery of the taxes not collected due to fraud. This article concentrates on the first two groups. It does not address sanctions or the recovery of taxes. This thesis analyses the main types of abuse and fraud, case-law of the European Court of Justice and the courts of Estonia, as well as the efficiency of the measured proposed during the discussions to date and the challenged faced in connection with their implementation. This thesis is based on the assumption that the current system is prone to frauds and this situation cannot be effectively solved with better monitoring or improvement of the monitoring mechanisms. The main claim made in this thesis is that reverse charge procedure is the most effective and the most easily implemented measure among the existing set of proposals, and would significantly reduce the number of fiscal fraud.

⁴²² Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, p. 9.

⁴²³ Green Paper, p. 5 *ff.*

⁴²⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market. COM(2011) 851 final. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:ET:PDF> (1.4.2012).

⁴²⁵ This classification derives from the communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee on a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union. COM(2008) 807 final. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ET:PDF> (12.5.2011).

Main types of fraud

Value added tax facilitates very diverse frauds, starting from underreporting of cash transactions and turnover, and ending with more complex abuses that involve manipulation of the partial deductions on input value added tax, or chain and carousel transactions. The first chapter of this thesis outlines the main forms of abuse, explains the reasons for their emerging and the measures that have been taken to date towards these abuses. Below is a short overview of the issues addressed in the thesis.

Firstly, I have pointed out underreporting of sales turnover, which, due to modern technology, has evolved into a complicated form of fraud that is difficult to identify. It enables to use the cash and accounting programmes in a way that only a certain section of the retail sale turnover is reflected in the books for taxation purposes, in addition to all of the electronic payments that can be checked. However, it is possible to erase cash transactions or manipulate with the data in a way that a part of these transactions would not be reflected in the books for taxation purposes. Such programmes are called ‘zappers’. Not unlike the evolution of fraud, the solution to tackle such fraud needs to be technological, and therefore several interesting solutions have been suggested in global practice. For example, R. T. Ainsworth brings an example of Sweden, Germany, but also the Quebec province of Canada, and Belgium⁴²⁶. In Sweden, it has been compulsory since 1 January 2010 to certify all cash registers and have a certain control device installed⁴²⁷. In Germany, the INSIKA⁴²⁸ project has been established, technologically based on a smart card and a time stamp that fixes the cash data, thus attempting to implement a system that rules out the possibility of changing any data at a later data. However, so far, INSIKA is still a project and has not been enacted as law.

When previously I discussed the underreporting of sales turnover, I will now address the issue of unregistered taxable persons. It partially overlaps with what was discussed in the first section, but nevertheless has certain distinctive features. When a person does not register him/herself as a taxable person, he/she

⁴²⁶ R. T. Ainsworth. Zappers – Retail VAT Fraud. Boston University School of Law Working Paper 10-04, pp. 11–13. Available at: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/Ainsworth-Zap-Retail-VAT-Fraud.html> (15.7.2011).

⁴²⁷ In Sweden, this is handled by the standards body Swedac (an abbreviation of the Swedish name *Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll*, English: Swedish Board for Accreditation and Conformity Assessment). As regards the cash register systems, Swedac has been authorised to accredit persons who have a right to certify the control devices. Available at: <http://www.swedac.se/en/Working-areas/Certification/Cash-registers/> (16.7.2011).

⁴²⁸ This is an abbreviation form the words *Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme*. This is currently a research project supported by the Federal Ministry of Economics and Technology in Germany (*Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie der Bundesrepublik Deutschland*). The project is available at: <http://www.insika.de/index.php/de> (16.7.2011).

completely avoids tax liability. At the same time, in order to avoid the overly large number of taxable persons, certain persons are allowed to be left unregistered in order to ensure functioning of the value added tax system and limit the number of taxable persons. It is mostly related to the amount of turnover, on which an annual limit is set. This limit should take into consideration the situation of the relevant country and the possibilities of the tax administrator, and be high enough to exclude small enterprises that would be expensive to administer and yield low tax revenue. At the same time it has to be noted that the larger is the number of undertakings and by thus, final consumption that has been excluded from the scope of value added tax, the largest the teleological gap is. K. Tipke has said that the Value Added Tax Act involves a teleological gap because taxation of a final consumer depends on whether transaction is made by a person liable to value added tax or not⁴²⁹. In certain fields, it is possible to implement technical solutions that would improve monitoring, for example, laying down special requirements in accounting and linking it with electronic systems that would make it complicated to underreport turnover. Another option would be to decide upon a higher permission, licence or some other similar tax that would replace value added tax. The third option would be to implement a simplified procedure. However, for the last two ones, there is a problem that they may give a large competitive advantage on one side, or, on the contrary, make VAT similar with the capitation tax.

Thirdly, I have pointed out the EU-related abuse of the 0% tax rate⁴³⁰, in which goods are transferred in a way that they are not subject to tax in the target country (i.e., in another Member State). For that, a buyer acting unlawfully has to mislead the seller in order for the latter to implement a 0% tax rate. When in the case of customs frontiers, countries often have to deal with illicit traffic, after the customs frontiers were abolished in the European Union such form of deception has replaced illicit trafficking⁴³¹. Often reference is made to the opinion that such situation has been caused by abolition of borders and lack of control by the customs authorities between the Member States, wherefore the goods travel uncontrollably⁴³². However, such statement cannot be completely

⁴²⁹ K. Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*. Band II. Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993, p. 1023.

⁴³⁰ In Estonian legislation, 'turnover exempt from tax' is the turnover of goods and services on which no VAT should be added and on which no input VAT can be deducted. In other countries, often a turnover exempt from tax is distinguished, giving a right to deduct input VAT, and a turnover exempt from tax that does not give such a right. The VAT Directive differentiates between tax exemptions that give a right to deduct input VAT (0% turnover in the Value Added Tax Act) and tax exemptions that do not give a right to deduct input VAT (turnover exempt from tax).

⁴³¹ Illicit trafficking is, however, not completely ruled out. Excise duty rates, but also excise duty exemptions are so different in different countries that transferring products subject to excise duty from one Member State to another may present a significant taxation advantage.

⁴³² For example, W. Haslehner takes a position that the European internal market with its harmonised rules and lack of control by the customs authorities, as well as an autonomous

agreed with, because abolition of borders has considerably simplified the movement of goods, at the same time involving reporting, and all the transactions can be bilaterally controlled. Rather we are dealing with a monitoring problem that can be solved by updating the reporting procedure – for example, by establishing systems that monitor and declare goods in real time⁴³³. The above-mentioned 0% tax rate (or exemption from tax by deduction on input value added tax) abuse is different from abuse of turnover exempt from tax (both the one that gives a right to deduct input value added tax, and the one that does not give such right) and reduced rate⁴³⁴. Such abuses may be called real abuses of tax exemption and reduced rate. Mostly, it is related to incorrect qualification of a product or a service, allowing one to gain an advantage.

Fourthly, I have brought out the problems in which abuses are enabled by insolvency of a seller or service provider. Favourable conditions are created by the fact that value added tax is a periodic tax that is calculated accrually. This means that declaration and payment of the tax takes place later than the transactions and receipts. When a period of taxation is a calendar month, declaration and payment of a tax takes place in the following month, but there may be no more resources for paying the tax by that time, because other liabilities have been covered from the received amount. Most of all, this concerns immovables⁴³⁵, but also other valuable assets like capital equipment and vehicles. For example, when as a general rule, turnover on immovables is exempt from tax, the directive allows for a choice in transfer of immovables (Article 137 (1) (b) and (c)). This has brought about problems, mainly for undertakings in difficulties who are forced to realise their assets to cover debts, but do not pay value added tax on the declared turnover. Therefore, if a creditor forces a person with solvency problems and liable to value added tax to sell their immovable and implement their right for choice, all of the money could be received by the creditor and no value added tax is paid. However, the person

right of the Member States to set procedural rules, opens a door to abuse. See M. Achatz, M. Tumpel (Hrsg.). *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht*. Wien, 2008, p. 73.

⁴³³ Six years after abolition of the border control between the Member States, the European Commission had to acknowledge that six years have been enough for fraudsters to start using the transition regulation in their interests but the Member States have not been able to stop frauds. COM (2000)28, p. 5. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0028:FIN:DE:PDF> (26.5.2011).

⁴³⁴ Pursuant to Article 98 (1), the Member States may apply either one or two reduced tax rates. Pursuant to Article 99 (1), reduced tax rates shall be determined as a certain percent from the taxed value, and it may not be lower than 5%.

⁴³⁵ In the report of the Court of Auditors of the Federal Republic of Germany there is a separate section dedicated to a situation regarding immovables, in which the State is the party that incurs losses due to insolvency. See *Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber* (Report of the Court of Auditors of the Federal Republic of Germany on VAT frauds), pp. 43–44. Available at: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/bericht-umsatzsteuerbetrug.pdf> (14.8.2011).

who bought this object may want to deduct this value added tax as an input VAT. As expressively explained by Wolfgang Jakob in relation to establishing of the reverse charge procedure, the situation in Germany before turnover of immovables was that the tax administrator was left in a tight situation, having to return the input VAT to the buyer, but being unable to collect it from the seller⁴³⁶. At the same time, in such activity it is very difficult to establish bad faith, because insolvency may be a completely objective and tangible result that can be established directly by the court in bankruptcy proceedings. At the same time, a creditor can also not be blamed for wanting to realise the guarantee of a loan in case of a person in debt. The fact that the creditor receives the entire amount, including value added tax, is an insignificant circumstance for him/her as a debtor and a person not concerned with the state's tax relations.

The fifth topic covered is deduction of input value added tax on expenditure related to turnover received by fiscal fraud, unrelated to business, or exempt from tax. The easiest way is to make expenses not related to business, which may be purchasing goods or services that are actually used outside the enterprise for personal use (for example, in the personal use of a Board Member or an employee). The schemes that create artificial opportunities to deduct input value added tax from expenses related to turnover exempt from tax are more complicated. So are the schemes in which the necessary corrections upon a later change in the application of the assets are left undone (the same problem occurs also in transfer of fixed assets⁴³⁷). To that end different transactions can be used, either artificially increasing the taxable turnover or establishing a structure of concern or transactions, as a result of which unfounded deduction of input VAT occurs⁴³⁸.

The sixth topic I have addressed is the chain and carousel transactions that can be considered the most dangerous abuse that probably causes the largest loss in taxes. Differentiation between chain and carousel frauds is conditional, since the common feature of all these frauds is the use of shadow entities that do not pay value added tax. These are transactions specifically made for the purpose of value added tax fraud, establishing an unfounded possibility for deduction of input VAT. As the Advocate-General Colomer rightly states, fraud exists in reality in as odd and complicated forms as is the imagination of their forgers⁴³⁹. These frauds are possible due to implementation of value added tax

⁴³⁶ W. Jakob. *Umsatzsteuer*. 4. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2009, p. 327.

⁴³⁷ For example, in Estonia, the Value Added Tax Act unfortunately still does not establish the concept of fixed assets and therefore taxable persons can define this concept as it suits them. Such a shortcoming in legislation may bring about serious forfeitures, but for some reason, Estonian legislator has not wished to eliminate this shortcoming.

⁴³⁸ An expressive example of such abuse are the circumstances brought out in the Court of Justice Halifax case (ECR, 21.2.2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, vs. Commissioners of Customs & Excise).

⁴³⁹ ECR, 14.3.2006, C-439/04 and C-440/04, *Axel Kittel*, Opinion of Advocate General Ruiz-Jarabo Colomer.

as an added value tax handing the function of tax collection to taxable persons and actually presuming that the taxable persons are honest and fulfil their duties.

The core of a chain transaction lies in an ostensible transaction⁴⁴⁰. Under ostensible transactions, a situation is considered in which a person has wished to deduct input VAT, but the goods or services are actually lacking or there is a missing trader⁴⁴¹ involved in the transaction as an intermediate, embezzling the amount received for the goods or services and does not declare or pay the value added tax or submits random fabricated values to cover their tracks. A chain transaction may be internal, but an intra-Community trade may also be used for this. Chain transactions serve the wish to achieve unfounded deduction of input VAT and receive cash in order to pay out envelope salaries or have non-business related expenses, incl. distribute profit.

Carousel frauds have been described differently, but most importantly it has been done by the Great Britain tax administrator in case No. C-384/04 of the European Court of Justice⁴⁴²: The name of this category derives from the way how the same goods go around in circles from one Member State to another in the Union, being resold without reaching the final consumer. In its simplest form, such a fraud needs three undertakings who have been registered as persons liable to value added tax in two different Member States, although generally, there are at least six or seven of them in two or more Member States (paragraph 12 of the judgment)⁴⁴³. The scheme works in a way that a person in another Member States sells goods duty-free and the buyer is a missing trader, that is a person who does not perform his/her duties and sells the goods to a broker who deducts the input VAT (may also request for return of excess payment) and sells the goods to another country. In carousel fraud, the goods may also return to the original seller, but the scheme may also be spiral and make several circles⁴⁴⁴. In case of a spiral, the goods may end up on the black market

⁴⁴⁰ These are often called fictitious transactions, although it has to be said that the word 'fictitious' is used relatively freely since it includes transactions with no goods or services, as well as transactions with goods and services purchased from unknown third persons.

⁴⁴¹ This missing trader can even declare a tax that is left unpaid.

⁴⁴² ECR, 11.5.2006, C-384/04, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General, p. 12.

⁴⁴³ The scheme of a carousel fraud has been expressly depicted in the opinion of the Advocate General, ECR, 14.3.2006, C-439/04 and C-440/04, *Axel Kittel*, p. 28 ff. The nature of carousel frauds has also been explained in the 16 April 2004 communication of the European Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud (COM(2004) 260). Available at:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:DE:PDF> (10.10.2010).

⁴⁴⁴ I. Oellerich. *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts. Legislative Verantwortung für Vollzugsdefizite, Rechtsfolgen und Rechtsschutz*. Baden-Baden: Nomos, 2008, p. 35.

(acquisition fraud)⁴⁴⁵. This in where the carousel fraud scheme differs from chain transactions – in carousel fraud, unfounded deduction of input value added tax may be achieved several times. In chain transactions, it only happens once. In addition, the objective of carousel frauds is usually making the goods cheaper and thus gaining a competitive advantage. Due to that, it is correct to treat carousel scheme as a comprehensive embezzlement of State's tax returns (large scale theft)⁴⁴⁶.

Analysis of judicial practice

In my analysis of judicial practice, I have concentrated specially on transactions made for the purpose of value added tax fraud. Solely in the practice of Estonian Supreme Court, there have currently been 18 decisions regarding due diligence in deduction of input VAT and in relation to income taxation, 14 decisions concerning the same topic can be brought out. This is a remarkable number because there are not nearly as many decisions on any other taxation related issue. At that, only chain transactions are involved since no cases on carousel schemes have been proceeded in the practice of Estonian Supreme Court.

Also, the Court of Justice has made several decisions regarding due diligence, the most important of which is the *Kittel* case⁴⁴⁷, but as to the seller's due diligence, also *Albert Colle* case⁴⁴⁸ or *Teleos* case⁴⁴⁹.

In analysing the court practice I believe that the positions taken in both Estonian and the European Court of Justice practice, by which deduction on input VAT is excluded for buyers who participate in or are related to fiscal fraud, is right and justified. However, a situation in which deduction of input VAT is excluded for a reason that the buyer knew or had reasonable grounds to know that the seller is not an actual seller, cannot be considered founded. Such an approach is enough to distinguish the person who should bear responsibility for seller's tax obligations. By that I mean the statement in paragraph 56 of the *Kittel* case of the European Court of Justice: Also, in the view of the Sixth Directive, a taxable person who knew or had to know that by buying, he/she participated in a transaction that was related to VAT fraud, can be considered a participant in this fraud regardless of whether he/she gained profit from reselling the goods or not⁴⁵⁰. The same position has been repeatedly expressed

⁴⁴⁵ F. Borselli. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. International VAT Monitor. September/October 2008, IBFD, p. 334.

⁴⁴⁶ F. Borselli, p. 333.

⁴⁴⁷ ECR, 6.6.2006, C-439/04 and C-440/04, *Axel Kittel*,

⁴⁴⁸ ECR, 27.9.2007, C-146/05, *Albert Collée*.

⁴⁴⁹ ECR, 27.9.2007, C-409/04, High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) – United Kingdom.

⁴⁵⁰ ECR, 6.6.2006, C-439/04 and C-440/04, *Axel Kittel*, p. 56.

in the practice of the Supreme Court as well⁴⁵¹. This means that the determining factor will be buyer's due diligence and his/her right for deduction of input VAT depends on that. Since accommodation of due diligence is dependent on the specific field of economy, its practices and extent of the person's activity, it is extremely difficult for persons to assess their own risks. A situation in which a mistake in preparing the documentation, not directly related to person's wish to pay less taxes, may bring about a payment obligation. The situation becomes more complicated to these undertakings who wish to have economic activity in another country. Although they can make general conclusions on how to act on the VAT system, the due diligence may largely depend on the legal order and practice of each country. Therefore it is extremely complicated for different undertakings to operate in different European Union Member States and they can never be sure of how exactly one or another country accommodates due diligence and what kind of document preparation and procedures may accompany with a transaction in order to consider a person a bona fide buyer. It is not rare that undertakings find out the exact essence of their due diligence only in judicial proceedings, but it is accompanied by a tax liability and sanctions.

Secondly, buyer's tax liability's dependence on the fact whether the buyer knew or had reasonable grounds to know about seller's unlawful activities is questionable as a whole. It is especially problematic in cases in which it is discussed whether a person should have known about these circumstances in performing his/her due diligence. In essence, an assumption is made in bad faith, which the author of this thesis finds unfounded and setting taxable persons unreasonable obligations and forces them to perform the duties of a tax administrator to check their transaction partners. Deduction of input VAT is made dependant on the subjective side: what did the person know and did he/she have to know certain circumstances that are related to the activity of his/her transaction partner. In certain fields of economy, especially where transactions are made with many transaction partners and transactions require a minimum contact with the seller, this puts taxable persons in a risky situation which is very complicated to avoid. This fact is also acknowledged in the Green Paper, stating: "Tax administrations must prove such knowledge in each individual case. This is a lengthy, costly and complicated procedure. In addition, it risks leaving taxable persons in a vulnerable position, particularly when dealing with a new supplier. They have to perform additional checks on the compliance of each supplier. Bona fide businesses nonetheless run a risk that their right to deduct will be challenged because they have inadvertently been dealing with fraudsters"⁴⁵².

⁴⁵¹ The criteria of "knowingly, or with reasonable grounds to know" was first used in the practice of the Supreme Court in judgement 3-3-1-34-06 of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court, paragraph 12.

⁴⁵² See Green Paper, p. 20.

Possible solutions to the problems

In analysing different abuses it becomes clear that these are multifaceted problems that have no common solution. Looking at the proposals for the problems, they can roughly be divided into two by approach. First are the suggestions that envisage improving and changing legislation in a way that would improve receipt of taxes. These are the solutions that have been preferred so far in the EU and by the Member States, laying down special arrangements for reverse charge procedure or cash-based accounting. Secondly there are suggestions that try to utilise technological solutions whether to improve receipt of taxes or to make monitoring more efficient. So far, technological solutions have found their use mostly in electronic declaration and improvement of monitoring systems, having gained popularity in the recent decade.

To assess different solutions that should reduce or avoid fiscal frauds, the most suitable solution at the moment would be reverse charge procedure and its extensive implementation in the directive. Improvement of declaration, setting of guarantees or improvement of information exchange is dealing with the results of the problem and cannot therefore be considered the best solution to the problem. Changes related to declaration would help get a better overview but undoubtedly persons who commit fiscal fraud are also capable of filing correct tax returns. Similar solutions may ensure better monitoring by the tax administrator and thus avoid value added tax fraud, but at the same time there is no hope that these measures would bring about significant reduction of fiscal frauds in the end. Organisers of value added tax carousels would take better information exchange into account and look for the bottlenecks in the systems, as it is done now. Member States with stronger monitoring would be avoided in making transactions, if necessary. To analyse other solutions, these can be implemented either in certain fields or have a small impact. One of these possibilities would be more extensive implementation of cash-based accounting. However, considering the fact that for both, chain transactions and carousel frauds, a seemingly ordinary economic activity takes place, involving paying for the purchased goods and services, implementation of cash-based accounting would not reduce the main fiscal frauds. Setting of guarantees that may include providing sureties for certain claim for payment, a bank guarantee, pledging etc., can also not be considered effective. Absolute setting of sureties in all fields would be incomprehensible because it would bring about expenses and start to restrain business. The activity of starting undertakings would be especially impacted because additional resources would be needed for business. Therefore, provision of sureties can be asked for goods and services for which laying down of particular requirements is founded anyway (for example, dangerous fields). Changing of methods also has limited impact. Alternatives to the indirect method used so far are effective in certain cases in certain fields, for example taxing of financial services which have proved difficult so far. This is how travel services are taxed (VAT Directive Articles 306–310), but it is also used on used goods, art, collectibles and antiques (VAT Directive Articles

311–343). It has been mentioned in literature in relation to the VAT special schemes that upon correct implementation of the direct deduction method, it may work for certain schemes in the European Union⁴⁵³.

Member States can also implement solidary liability in accordance with the Value Added Tax Directive Article 205. According to this provision, in the situations referred to in Articles 193 to 200 and Articles 202, 203 and 204, Member States may provide that a person other than the person liable for payment of VAT is to be held jointly and severally liable for payment of VAT⁴⁵⁴. When usually good faith can be assessed through the relations of the transaction partners, the provisions of solidary responsibility enable to go further and responsibility may arise with a person who is more ahead in the transaction chain. At the first glance, solidary liability is an alternative that enables to establish a possibility of implementation of solidary liability to, for example, cellular phones, fuel or other similar goods used in frauds, instead of the reverse charge procedure. However, it should rather be agreed to the fact that such provisions are problematic. So, in relation to the corresponding German regulation, it has been stated that the circumstance that a person was knowing or had reasonable grounds to know about the intentions of the seller of goods or provider of services cannot raise tax liability because in order for that to originate, there would have to be a basis of responsibility (German: *Zurechnungsgrund*) that would lie in unlawful conduct⁴⁵⁵. It is also often unclear how to ensure that the tax would not be collected twice from the people in the transaction chain. Due to tax confidentiality regulation acknowledged in most countries, a person cannot find out if and how has the tax administrator qualified the transactions in the chain before. It cannot even be excluded that tax authority itself has no clear overview of the transaction chain, especially when these transactions have taken place between different Member States, and due to that, there may be a situation in which tax is claimed from several persons or some persons are limited in deduction on their input VAT at the same time.

From the solutions offered so far, reverse charge procedure has the best outlook. One of the advantages of reverse charge procedures is that it would enable to avoid fiscal frauds relatively easily and with minimal negative impacts. In addition to widespread chain transactions and carousel frauds, reverse charge procedure would help to solve the problems that occur for insolvent persons or in sales of assets in execution proceeding. Currently, implementation of reverse charge procedure is restricted by the VAT Directive,

⁴⁵³ O. Henkow. *Financial Activities in European VAT. A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. Austin: Kluwer Law International, 2008, p. 319.

⁴⁵⁴ In the English wording of the VAT Directive, this provision has been stated as follows: In the situations referred to in Articles 193 to 200 and Articles 202, 203 and 204, Member States may provide that a person other than the person liable for payment of VAT is to be held jointly and severally liable for payment of VAT.

⁴⁵⁵ H. Stadie. *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*. Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2009, p. 1299.

Articles 199 and 199a limit implementation of reverse charge procedure with certain fields that have turned out to be risky (construction services, real-estate transactions, waste metal, transactions under insolvency procedures, EU allowances). In addition, several Member States have been given a right to implement reverse charge procedure on certain goods and services as an exemption. For example, in Latvia⁴⁵⁶, a separate reverse charge procedure in forestry⁴⁵⁷ is still in force as an exception by the European Commission, and currently this exception is allowed to be implemented until 31.12.2012⁴⁵⁸. This exception has been constantly extended for the reason of fiscal frauds in the field of forestry⁴⁵⁹. Forestry is also a problem in Romania that has also received an exception with the Council decision⁴⁶⁰. By the same exception, Romania has received an exception for insolvent undertakings (supplies and services of such a taxable person towards whom insolvency proceedings are applied (except retailers)). A similar exception has also been implemented in Lithuania where special arrangement have been set to forest material and a reverse charge procedure is also applied in case of insolvency⁴⁶¹. An unusual situation applies in Portugal on door-to-door sales. When in other schemes, tax liability is on the buyer of goods, the in accordance with the exception given to Portugal⁴⁶², a

⁴⁵⁶ In Estonia, reverse charge procedure for forest material was in force from 1.1.2000 to 30.4.2004.

⁴⁵⁷ The relevant special arrangements have been stated in Latvian Value Added Tax Act §13². Available at:

http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Value_Added_Tax.doc (8.9.2011).

⁴⁵⁸ Council Implementing Decision of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 2009/1008/EU. – OJ L 347, 24.12.2009, p. 30.

⁴⁵⁹ Initially in the Act of Accession of 2003 (OJ L 236, 23.9.2003, p. 33), to be more precise, Annex VIII Chapter 7 Section 1 Subsection b until 20 April 2005. Then the application time of the measure was extended with the Council 24 January 2006 decision 2006/42/EC (OJ L 25, 28.1.2006, p. 31) to 31.12.2009. In relation to the exception and Latvia, it has been stated that a common method of tax evasion is disappearance of a supplier after submitting an invoice on supply, without paying taxes to the tax administrator but leaving a valid invoice for the client for deduction of VAT. See Proposal. Council decision authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. COM(2009) 582 final. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0582:FIN:ET:PDF> (9.6.2011).

⁴⁶⁰ Council Implementing Decision of 27 September 2010 authorising the Romania to introduce a special measure derogating from article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 2010/583/EU. – OJ L 256, 30.9.2010, pp. 27–28.

⁴⁶¹ Council implementing decision of 16 February 2010 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 2010/99/EU. – OJ L 045, 20.2.2010, pp. 10–11.

⁴⁶² Council Implementing Decision on 19 January 2010 authorising the Portuguese Republic to apply a measure derogating from articles 168, 193 and 250 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 2010/39/EU. – OJ L 019, 23.01.2010, pp. 5–6. This

seller has a double tax liability on sales turnover. The objective of this exception was to stop controlling the numerous packmen. The scheme works in a way that packmen are exempt from value added tax, but can only buy goods for sale from registered wholesale dealers and sell it on the basis of a fixed price list. On the basis of this price list, these registered wholesale dealers will pay VAT pursuant to general procedure on their wholesale price and under special arrangements also on the difference between retail and wholesale prices, thus also performing the duties of a retail seller. Another different special arrangement is used on Netherlands, where the clothing industry has implemented a reverse charge procedure due to numerous outsourcing and accompanying fiscal frauds⁴⁶³. Several countries have expressed their wish to implement reverse charge procedure to manage carousel schemes. So, as an exception, Great Britain, Germany, Italy and Austria are allowed to implement reverse charge procedure to cellular phones and integral switching devices (for example, micro processors and central processors)⁴⁶⁴.

Practice so far has clearly showed that reverse charge procedure on certain goods or services brings about the tendency of frauds moving to another field, which is in turn followed by extension of the reverse charge procedure regulation. Mobility and flexibility of frauds is demonstrated by the fact that nowadays, carousel frauds do not only concern goods, but also services. So there are references to sales of carbon permits, talking minutes of Voice over Internet Protocol (VOIP) and cellular phones, cloud computing, etc.⁴⁶⁵. In Europe, there are references to problems related to sales of carbon permits in the last few years and EUROPOL has stated a loss of five billion euros⁴⁶⁶. There have been problems with carbon permits that ended in implementation of reverse charge procedure (Article 199a).

implementing decision extended the applicability of the derogation authorised by the Council Decision 2004/738/EC from 1.1.2010 to 31.12.2012.

⁴⁶³ Council Decision of 13 November 2007 authorising the Kingdom of the Netherlands to apply a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 2007/740/EC. – OJ L 300, 17.11.2007, pp. 71–72. This Decision extended the applicability of the derogation authorised by the Council Decision 1998/20/EC to 31.12.2009.

⁴⁶⁴ Council Implementing Decision of 22 November 2010 authorising Germany, Italy and Austria to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC and amending Decision 2007/250/EC to extend the period of validity of the authorisation granted to the United Kingdom. 2010/710/EU. – OJ L 309, 25.11.2010, pp. 5–6.

⁴⁶⁵ R. T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America, p. 206. Available at: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/\\$file/AINSWORTH-16.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/$file/AINSWORTH-16.pdf) (15.7.2011).

⁴⁶⁶ Europol 28.12.2010 press release "Further Investigations Into VAT Fraud Linked To The Carbon Emissions Trading System". Available at: <https://www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbon-emissions-trading-system-641> (15.7.2011).

Although reverse charge procedure has been considered an efficient means on the EU level⁴⁶⁷, it is difficult to reason why it can be used on only certain fields. Setting all kinds of exceptions from the norm is complicated and in turn changes the value added tax system more complicated, which cannot be recommended in consideration of the current system. There will certainly be difficulties in defining the tax object and thus different undertakings may receive different unfounded treatment⁴⁶⁸. Selective reverse charge procedure may also create distortions of competition, because upon reverse charge procedure, buyers can manage cash flows more easily, because they need a sum that is reduced by the amount of VAT to pay for the goods.

In am in a position that reverse charge procedure should become a rule that should be implemented to all transactions that exceed a certain limit. The European Commission Consultation document is based on the PwC study⁴⁶⁹ that covers the different scenarios for implementation of reverse charge procedure and suggests that heightened due diligence and burden of proof would arise in cash transactions and in the fields in which private consumption of more than EUR 5000 is customary⁴⁷⁰. The offered limit of EUR 5000 is arguable, but in principle, such a solution is correct and prevents the current fiscal frauds. Upon implementation of reverse charge procedure, the principle of country of origin should indeed be abandoned as an objective that is set to value added tax in the EU. Considering that implementation of the principle of country of origin is already held up for almost 20 years, it would not be a significant loss, but rather accepting the reality.

One of the advantages of reverse charge procedure is the fact that this is not an unknown system for a taxable person. As referred to above, reverse charge procedure is currently applied in Articles 199 and 199a, but in addition to that, reverse charge procedure also applies to intra-Community turnover and on acquisition of services outside the EU. Taxable persons are familiar with this system and have experience in its implementation, therefore taxable persons should not need to specifically arrange their record-keeping systems or make big investments into changing their accounting software. Implementation of reverse charge procedure would also not need significant changes in the Directive – only minor adjustments would be necessary.

⁴⁶⁷ For example, it has been noted on reverse charge procedure of construction services in the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud. COM(2006)254 final. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.9.2010).

⁴⁶⁸ For example, W. Jakob refers to the problems with construction services in Germany and finds that this provision should be declared invalid in such form. See W. Jakob, p. 327.

⁴⁶⁹ Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. PricewaterhouseCoopers. Final Report to the European Commission. Order No. TAXUD/2007/DE/305. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (4.10.2011).

⁴⁷⁰ See M. Achatz, M. Tumpel, p. 47.

The interest of the Member States towards reverse charge procedure can be considered high, which is demonstrated best by the fact that Austria and Germany wanted to introduce total reverse charge procedure (all transactions that exceed a certain transaction value), but the European Commission refused to make an exception to Germany and Austria, referring to different reasons – mostly to proportionality and the fact that Article 27 (1) of Directive 77/388/EEC was prescribed for making exceptions, but the wishes of Germany and Austria would have exceeded the limits of exception and cover all sectors of the economy, significantly changing the entire VAT system⁴⁷¹. Such a conclusion is correct since both, in accordance with the Sixth Directive and the current VAT Directive, reverse charge procedure is an exception, and an exception cannot be turned into a rule, especially when it only applies to certain Member States.

However, in implementation of reverse charge procedure, the accompanying problems cannot be overlooked. The European Commission has referred to the fact that passing down the tax liability would make it more interesting for the last business in the supply chain to disappear⁴⁷². By that, a situation is meant in which a missing trader is sold goods at a zero rate and this incorporated entity sells the purchased goods in a way in which it does not declare taxes, or a third person sells the goods but does not declare the sales. This problem is already existing in relation to intra-Community turnover, but it is difficult to imagine that such a fraud scheme would become widespread. Tax fraud in such a form would give an advantage mostly when the goods are already sold to the final consumer and sales without VAT would be possible. Therefore, it can only concern a part of retail trade monitoring of which is complicated already now and which does not need improvement of monitoring. In relation to the monitoring, it has been referred to the fact that a larger number of taxable persons would pay value added tax, which would mean that monitoring over payment of taxes would have to be intensified⁴⁷³. When transactions between undertakings are no longer taxed and the actual obligation to pay the tax would go over to the persons who transfer goods and services to the final consumers this would bring about focusing of the control to these persons. Although, according to the current system, the VAT revenues are received from a small number of taxable persons, at least the efforts of Estonian tax administrator have not generally been limited to only controlling a narrow circle of persons. Therefore this problem cannot be considered very serious.

When in the case of reverse charge procedure discussed above, mainly modification of legislation could be discussed, another effective solution that would give a similar results as reverse charge procedure, but would expect

⁴⁷¹ Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27 (3) of Directive 77/388/EEC. COM(2006)404.

⁴⁷² *Ibid.*

⁴⁷³ J. Swinkels. Carousel Fraud in the European Union. International VAT Monitor. March/April 2008, IBFD, p. 112.

substantial technological reorganisation, would be implementation of the split payment or realtime VAT model together with other infotechnological means. The model of split payment is one of the four models covered in the Green Paper⁴⁷⁴. Although these models are considered to be the most controversial part of the Green Paper⁴⁷⁵, they deserve attention – in particular, the model of split payment, according to which a buyer would pay VAT to a blocked VAT account that the seller could only use for paying value added tax to the blocked VAT account of his/her suppliers⁴⁷⁶. The advantage of this model is that already in the early stage of VAT collection it is collected to a physically blocked account that can only be used for a certain purpose and is also very easily controlled by the tax administrator.

Undoubtedly effective, but unfortunately expensive and time-consuming method would be to implement the split payment model in which receipt of the money to the State would be directly ensured, because for each transaction, there would be a separate receipt of VAT to either a special account or directly to the tax administrator⁴⁷⁷. For this model, the most complicated part would be finding and introducing a common technical solution that would be accepted by all Member States. For example, in the PwC study, implementation of the split payment model has been considered possible in 2020 according to the most positive scenario⁴⁷⁸. The same problem probably plagues also the other similar systems, for example the realtime VAT⁴⁷⁹ covered in the thesis. They may be very good and fulfil the objectives set to them perfectly⁴⁸⁰, but, similarly with the split payment model. Their implementation is complicated and time-consuming.

In the case of this and all other comprehensive changes, the first problem that occurs is related to their implementation and capabilities of the Member

⁴⁷⁴ In addition to the shared payment model, there are central database, invoice database and certification models. I shall not cover these models separately in this summary, since they concern better tax administration and rather handle the consequences than prevention and avoidance of fraud.

⁴⁷⁵ J. Woolf. European Commission's VAT Green Paper. Tax Journal (2.3.2011). Available at: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/european-commissions-vat-green-paper> (19.7.2011). *Inter alia*, it is supported by the opinions presented by different stakeholders during the consultations. E.g., see Federation of Enterprises in Belgium. FEB reply to the Green Paper on the Future of VAT (31.5.2011), p. 33. Available at: http://vbo-feb.be/media/uploads/public/_custom/Dossier/Tax/FEB_reply_VAT_Green_Paper_-_31.05.11.pdf (19.7.2011).

⁴⁷⁶ 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. PricewaterhouseCoopers. Final Report – 20 September 2010, p. 11. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (18.7.2011).

⁴⁷⁷ *Ibid.*, p. 11.

⁴⁷⁸ *Ibid.*, p. 12.

⁴⁷⁹ Realtime VAT or RTvat.

⁴⁸⁰ Such way of paying VAT is separately promoted by a non-profit initiative whose webpage is available at: <http://www.rtvat.eu/> (16.7.2011).

States. Considering the extent of loss caused by financial fraud at that time, as well as the economic situation in general that force the States to seek additional resources and means of saving, the perspective of increasing the tax revenues should motivate the Member States also in implementation of more serious changes. Although harmonisation of VAT rules, better information exchange and other similar means could, as a whole, improve the situation and seem like measures on which it is easier to find political compromises, the currently widespread fiscal frauds could not be avoided. VAT frauds are evolving, taking advantage of the differences in national regulations and implement new technologies fast, wherefore we need changes that do not fight the consequences so much as prevent fiscal frauds.

Final conclusions

When analysing carousel frauds and chain transactions, then on the one hand, these are still favoured by the temporary special arrangements of intra-Community turnover, enabling to purchase goods from another country VAT-free. Thus it is clear that for taxable persons, a common VAT all over Europe would be the perfect solution. Unfortunately it is unlikely that the Member States would achieve a compromise and abandon the numerous exceptions, give away an even larger extent of their competence and agree to fundamental changes. On the other hand, taxation of intra-Community turnover cannot be blamed for everything since part of the problem is related to the valid VAT system. As far as payment and collection of taxes has been trusted in the hands of a large number of undertakings, use of missing traders and causing of losses is possible.

It has to be kept in mind that the solutions offered so far have their advantages, but also some shortcomings, and none of them is universal, i.e., applicable in a way that in complex changing of the current system the currently known fiscal frauds would be ruled out or the changes would not make the system more complicated. To put it simply – you cannot eat your cake and have it. Taking into consideration the liabilities related to different tax calculations and the complexity of taxes, VAT is not considerably complicated compared to the income tax. In the case of classical incorporated entity income tax system, tax calculation for these incorporated entities is quite complicated and when it also involves an international element, it requires special knowledge and usually also additional resources for performing the duties. Technological solutions undoubtedly offer some ease in both declaration and accounting, having already simplified accounting and declaration for taxed persons, and improve the control possibilities of the tax administration. Therefore, some differentiation in the VAT system would not change the current situation in a way that would make declaration and payment of the tax too complicated.

By analysing different solutions I have come to the conclusion that the most effective model in terms of fight against fiscal fraud would be a split payment

model or some other similar model. However, since introduction of these systems are accompanied by expenses on both system development and the introduction process, they cannot be relied upon in the near future. Therefore we must agree with the statement that reverse charge procedure is the most effective and the most easily implementable of the existing proposals, and would significantly reduce the number of fiscal frauds. Sadly, the results of consultations of the Green Paper show that changes can be radical only in words. Without political support all changes today are focused on the current system and therefore in reality we can have better cooperation and supervision but not radical changes.

KASUTATUD KIRJANDUS

1. 2011. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri. Seaduseelnõu nr 822 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee (04.02.2011. a).
2. M. Achatz, M. Tumpel (Hrsg). *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht*. Wien, 2008.
3. R. T. Ainsworth. *The Morphing of MTIC Fraud: VAT Fraud Infects Tradable CO₂ Permits*. Boston University School of Law Working Paper No. 09-35 (August 3, 2009 Rev. 8/26/09), lk 2. Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/AinsworthR080309REV2.pdf> (31.08.2011. a).
4. R. T. Ainsworth. *Zappers -Retail VAT Fraud*. Boston Boston University School of Law Working Paper 10-04. Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/Ainsworth-Zap-Retail-VAT-Fraud.html> (15.07.2011. a).
5. R.T. Ainsworth. *Technology Can Solve MTIC Fraud – 3 and Final*. *International VAT Monitor*, July/August 2011, IBFD, lk 232–233.
6. R.T. Ainsworth. *Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTVat, D-VAT certification*. *International VAT Monitor*, May/June 2011, IBFD, lk 156–160.
7. R. T. Ainsworth. *VAT Fraud as a Policy Stimulus – Is The US Watching? VAT Withholding, RTVAT, and The Mittler Model*. Boston University School of Law Working Paper No. 11-08 (February 24, 2011). Arvutivõrgus: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/documents/Ainsworth022411.pdf> (19.07.2011. a).
8. C. Amand, K. Boucquez. *A New Defence for Victims of EU Missing Trader Fraud?* *International VAT Monitor*. July/August 2011, IBFD.
9. F. Annacondia, W. van der Corput. *VAT Registration Thresholds in Europe*. *International VAT Monitor*. November/December 2010, lk 428–430.
10. D. Birk. *Steuerrecht*. 11. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2008.
11. F. Borselli. *Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union*. *International VAT Monitor*. September/October 2008, IBFD, lk 333–342.
12. L. Browning jt. *Revenue Law – Principles and Practice*. Twenty-second edition. London: LexisNexis UK, 2004.
13. Bundesrechnungshof. *Bemerkungen 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes*, lk 31–32. Arvutivõrgus: <http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/bemerkungen-2003.pdf> (16.07.2011. a).
14. J. Bunjes, R. Geist. *Umsatzsteuergesetz. Kommentar*. 7. Auflage, München: C. H. Beck, 2003.
15. *Cahiers de droit fiscal international*. Studies by the International Fiscal Association. Volume LXXXVIIIb. Subject II. Consumption taxation and financial services. International Fiscal Association. Hague: Kluwer, 2003.
16. *Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward*. International VAT Association. Report Presented to the European Commission – March 2007. Arvutivõrgus: http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf (01.11.2011. a).
17. L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.

18. Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011 Lasse Lehise kommentaaridega. 3 köide. Kommentaarid. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011.
19. Ettepanek Nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksukohustuse lihtsustamiseks. KOM(2004)728 lõplik. Kättesaadav: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004PC0728\(01\):ET:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004PC0728(01):ET:HTML) (25.10.2011. a).
20. Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. KOM(2009)21 lõplik. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:ET:PDF> (29.05.2011. a).
21. Ettepanek: Nõukogu otsus, mille kohaselt lubatakse Poola Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. KOM(2009)0435 lõplik. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009PC0435:ET:HTML> (24.06.2011. a).
22. Ettepanek. Nõukogu otsus, millega lubatakse Läti Vabariigil pikendada meetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. KOM(2009)582 lõplik. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0582:FIN:ET:PDF> (09.06.2011. a).
23. EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions. MEMO/06/221. Arvutivõrgus: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/221&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en> (16.01.2011. a).
24. Euroopa Kontrollikoja eriaruanne nr 8/2007 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas koos komisjoni vastustega. Arvutivõrgus: <http://eur-law.eu/ET/Eriaruanne-nr-8-2007-halduskoostoo-kohta-kaibemaksu-valdkonnas,449180,d> (16.09.2011. a).
25. Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus, vastastikuse haldusabi kohta ühenduse finantshuvide kaitseks kelmuste ja muu ebaseadusliku tegevuse vastu. KOM(2004)509 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004PC0509:ET:HTML> (23.10.2011. a).
26. European Commission. Consultation paper. Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT – Impact on businesses. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_consultation_paper_en.pdf (04.10.2011. a).
27. Explanatory Memorandum to the Value Added Tax (Emissions Allowances). Order 2010 No. 2549. Arvutivõrgus: http://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2549/pdfs/uksiem_20102549_en.pdf (31.08.2011. a).
28. I. Grinberg. Where Credit is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT. Prepared for the American Tax Policy Institute Conference Washington D.C., February 18–19, 2009. Arvutivõrgus: <http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/VAT/Grinberg.pdf> (15.07.2011. a).
29. F. Haase. Internationales und Europäisches Steuerrecht. Heidelberg: C. F. Müller, 2007.

30. C. Hasler, G. Sautebin. *Strafrecht im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer. Eine Praxisorientierte Darstellung.* Bern: Stämpfli Verlag AG Bern, 2007.
31. O. Henkow. *Financial Activities in European VAT. A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities.* Austin: Kluwer Law International, 2008.
32. W. Jakob. *Umsatzsteuer.* 4. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2009.
33. Ja ei saanudki kassapõhisest käibemaksuarvestusest Eesti Nokiat. *MaksuMaksja*, 2011, nr 9. Arvutivõrgus:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1122>
(30.10.2011.a).
34. P. Pikamäe jt (koost). *Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne.* Tallinn: Juura, 2009.
35. M. Keen, S. Smith. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done.* IMF Working Papers (2007), WP/07/31.
36. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele kooskõlastatud maksupettuste vastase võitluse tõhustamise strateegia väljatöötamise vajaduse kohta. KOM(2006)254 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ET:PDF> (27.09.2010. a).
37. Komisjoni 18.06.2006. a teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006)404. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:ET:PDF> (04.01.2012. a).
38. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele, mis käsitleb koordineeritud strateegiat, mille eesmärk on tõhustada käibemaksupettuste vastast võitlust Euroopa Liidus. KOM(2008)807 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ET:PDF> (12.05.2011. a).
39. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsamast, töökindlamast ja ökonoomsemast ühtse turu jaoks kohandatud käibemaksusüsteemist. KOM(2011)851 lõplik. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:ET:PDF> (04.01.2012. a).
40. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. *EML, Lasse Lehise kommentaar – MaksuMaksja*, 2010, nr 4, lk 12–15.
41. Käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 551 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee (09.09.2011.a).
42. Käibemaksuseaduse muutmise seadus. Eelnõu toimiku number 11-0529. – Eelnõude infosüsteemis www.eelnoud.valitsus.ee (16.10.2011).
43. Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. Financial Action Task Force, 2007 FATF/OECD, lk 23. Arvutivõrgus:
<http://www.oecd.org/dataoecd/16/3/38335020.pdf> (06.06.2011. a).
44. I. Lejeune. *The EU VAT Experience: What Are the Lessons? The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America.* Arvutivõrgus: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/\\$file/JAMES-2.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/$file/JAMES-2.pdf) (15.07.2011.a).
45. L. Lehis. *Kaunid kunstid ja taimede tervise kaitse ehk kuidas õigusakte rööbiti rakendada.* – *MaksuMaksja*, 2005, nr 5, lk 40–42.

46. L. Lehis. Kuidas maksuamet kütuseturgu korrastab. – MaksuMaksja, 2010, nr 8, lk 8–9.
47. L. Lehis. Rahandusministeerium leidis kullaaugu üles. MaksuMaksja, 2009 nr 6/7, lk 10–11.
48. L. Lehis. Soovikontsert Riigikogus ehk kellele on kasulik seaduseelnõu 615. – MaksuMaksja, 2001, nr 2, lk 12–14.
49. L. Lehis, K. Lind. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2004.
50. O.-G. Lippross. Umsatzsteuer. 20. Auflage. Achim bei Bremen: Erich Fleischer Verlag, 2000.
51. P. Mäusli-Allenspach, M. Oertli. Das schweizerische Steuerrecht. Ein Grundriss mit Beispielen. 4. Unveränderte Auflage. Bern: Stämpfli Verlag AG Bern, 2006.
52. Memorandum by PricewaterhouseCoopers. European Union – Written Evidence. House of Lords. Session 2006-07. Publication on the internet. European Union Committee Publications. Arvutivõrgus: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101we14.htm> (01.11.2011. a).
53. K. C. Messere. Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993.
54. I. Oellerich. Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts. Legislative Verantwortung für Vollzugsdefizite, Rechtsfolgen und Rechtsschutz. Baden-Baden: Nomos, 2008.
55. Roheline raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. KOM(2010) 695 lõplik. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_et.pdf (21.02.2011. a).
56. A. Shenk. Prior U.S. Flirtations With VAT. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America. Arvutivõrgus: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SCHENK-4.pdf/\\$file/SCHENK-4.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/SCHENK-4.pdf/$file/SCHENK-4.pdf) (15.07.2011. a).
57. H. Stadie. Umsatzsteuergesetz. Kommentar. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2009.
58. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member State. Reckon LLP. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (06.06.2011. a).
59. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. PricewaterhouseCoopers. Final Report to the European Commission. Order no. TAXUD/2007/DE/305. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (04.10.2011. a).
60. 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. PricewaterhouseCoopers. Final Report – 20.09. September 2010, lk 5. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (18.07.2011. a).
61. Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT. European Commission. Brussels, 2nd December 2011, taxud.c.1(2011)1417077. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf (06.01.2012. a).

62. J. Swinkels. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*. March/April 2008, IBFD, lk 103–113.
63. I. Tammelo. *Varased tööd (1939–1943)*. Eesti õigusteaduse allikad. Hamburg, 1993.
64. *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1. Editor Victor Thuronyi. Washington: International Monetary Fund, 1996.
65. B. J. M. Terra, J. A. Kajus. *Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*. IBFD Publications. Jan./May, 1997. Part One.
66. B. J. M. Terra, J. P. Wattel. *European Tax Law*. Second edition. Fed, Deventer, 1997.
67. K. Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*. Band II. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993.
68. Tipke, K., Lang, J. *Steuerrecht*. 17. völlig überarbeitete Auflage, Köln, 2002.
69. Value Added Tax. A study of Methods of Taxing Financial and Insurance Services. A study carried out for the European Commission by Ernst & Young, lk 117 jj. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/reports_published/methods_taxing.pdf (08.08.2011. a).
70. P. Varul jt. *Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura, 2010.
71. Vedelkütuse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 895 seletuskiri. Riigikogu 11. koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee (04.02.2011. a).
72. Õ. Varend. Käibedeklaratsiooni vormi muutmine. EML ettepanek MTA-le muuta deklaratsioonivormi, MTA vastus sellele ja EML kompromissettepanek Lasse Lehise sulest. *MaksuMaksja* 2006, 2, lk 7–9.
73. K. Vyncke, A. Cordewener, L. De Broe. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU level. *International VAT Monitor*. July/August 2011 IBFD, lk 242–248.
74. R. A. Wolf. The Sad History of Carbon Carousels. *International VAT Monitor*. November/December 2010, IBFD, lk 403–408.
75. C. Williams. Technology Can Solve MTIC Fraud – 2. *International VAT Monitor*, July/August 2011, IBFD, lk 230–231.
76. B. Wohlfahrt. The Future of the European VAT System. *International VAT Monitor*. November/December 2011, IBFD, lk 387–395.
77. J. Woolf. European Commission's VAT Green Paper. *Tax Journal* (02.03.2011.a). Arvutivõrgus: <http://www.taxjournal.com/tj/articles/european-commissions-vat-green-paper> (19.07.2011. a).

Kasutatud perioodika ja muud materjalid

78. Aastaga 63 miljonit eurot deklareerimata makse. *Maksu- ja Tolliameti* 21.02.2011. a pressiteade. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=29645&tpl=1026> (21.02.2011. a).
79. Baltic News Network. Reverse VAT applicable to all construction project stages. Arvutivõrgus: <http://bnn-news.com/reverse-vat-applicable-construction-project-stages-22655> (07.09.2011. a).

80. R. Berendson. Kalaliit: riik ei soovigi kalaga petmist lõpetada. Postimees-online 27.10.2011. a. Arvutivõrgus: <http://www.postimees.ee/612896/kalaliit-riik-ei-soovigi-kalaga-petmist-lopetada/> (29.10.2011. a).
81. Cash Registers. Swedish Board for Accreditation and Conformity Assessment. Arvutivõrgus: <http://www.swedac.se/en/Working-areas/Certification/Cash-registers/> (16.07.2011. a).
82. Council of the European Union. Council approves measure to clamp down on fraud in CO2 emission allowance trading. Brussels, 16 March 2010, 6945/10 (Presse 46). Arvutivõrgus: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st06/st06945.en10.pdf> (31.08.2011. a).
83. Europol 28.12.2010. a pressiteade „Further Investigations Into VAT Fraud Linked To The Carbon Emissions Trading System”. Arvutivõrgus: <https://www.europol.europa.eu/content/press/further-investigations-vat-fraud-linked-carbon-emissions-trading-system-641> (21.10.2011. a).
84. Federation of Enterprises in Belgium. FEB reply to the Green Paper on the Future of VAT (31.05.2011.a). Arvutivõrgus: http://vbo-feb.be/media/uploads/public/_custom/Dossier/Tax/FEB_reply_VAT_Green_Paper_-_31.05.11.pdf (19.07.2011. a).
85. Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0. April 2010. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/dataoecd/42/35/45045602.pdf> (20.07.2011. a).
86. Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme. Arvutivõrgus: <http://www.insika.de/index.php/de> (16.07.2011. a).
87. Kurjategijate uus rahaauk. Piret Reiljan. Äripäev 08.07.2011. a. Arvutivõrgus: http://www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=5099/uud_uudid_x_509904 (11.09.2011. a).
88. Maksustamine: ühe-akna-süsteemi loomine käibemaksukohustuse piiriüleseks täitmiseks. Euroopa Komisjon – pressiteade 13.01.2012. Arvutivõrgus: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/17&format=HTML&aged=0&language=ET&guiLanguage=en> (14.01.2012. a).
89. New VAT rules for Principal Contractors and Sub-contractors. Irish Tax and Customs. Arvutivõrgus: <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/property/vat-rules-contractors.html> (05.11.2011. a).
91. Rahandusministeeriumi 27.07.2011. a kiri nr 5-1/8265. Arvutivõrgus: http://www.fin.ee/public/adr_upload/8265.447490.pdf (31.08.2011. a).
92. Reverse charge in value added taxation in the construction sector from 1 April 2011. Arvutivõrgus: [http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Real_property_sector/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i\(14870\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Real_property_sector/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i(14870)) (25.10.2011. a).
93. RTVat Response to the European Commission’s Green Paper On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, lk 4. Arvutivõrgus: http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/RTvat_response_to_Green_Paper_27-05.pdf (19.07.2011. a).
94. Scrap Metal. Irish Tax and Customs. Arvutivõrgus: <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/scrap-metal.html> (05.11.2011. a).
95. Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV), German Association of Tax Advisers, zum Grünbuch Mehrwertsteuer – Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System. MD 21-02-300-01/11 - S 08/11. Arvutivõrgus:

- <http://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/s-08-11-gruenbuch-ust-deutsch> (19.07.2011. a).
96. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. House of Lords. Select Committee on European Union Twentieth Report. Arvutivõrgus: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/10104.htm#a4> (22.12.2011. a).
97. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2011. European Commission, Taxation and Customs Union. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (09.09.2011. a).
98. Xpider. Bundeszentralamt für Steuern. Arvutivõrgus: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/USt_Betrugsbekämpfung/Internet_Ermittlung/Internet_Ermittlung_node.html (04.10.2011. a).

Kasutatud Eesti õigusaktid

99. 2011. aasta riigieelarve seadus. – RT I, 28.12.2010, 6.
100. 2012. aasta riigieelarve seadus. – RT I, 23.12.2011, 1.
101. Alkoholiseadus. – RT I, 29.12.2011, 193.
102. Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. – RT 1991, 36, 447.
103. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.
104. Jäätmeseadus. – RT I, 17.03.2011, 18.
105. Keskkonnaministri 15.04.2004. a määrus nr 17 „Metallijäätmete täpsustatud nimistu”. – RTL 2004, 49, 843.
106. Käibemaksuseadus. – RT I 1993, 60, 847; 2001, 43, 242.
107. Käibemaksuseadus. – RT I 2001, 64, 368; 2003, 48, 344.
108. Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 08.07.2011, 28.
109. Käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 10.12.2010, 3.
110. Käibemaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. – RT I 2009, 56, 376.
111. Majandusministri 7.10.1998. a määrus nr 30 „Vedelkütuse nõuetekohasuse tõendamise protseduurid ja kord”. – RTL 1998, 313, 1271.
112. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 14.03.2011, 44.
113. Pakendiaktsiisi seadus. – RT I 1997, 5, 31 ... RT I 2010, 28, 145.
114. Rahandusministeeriumi 06.01.1992. a määrus nr 1 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine”. – RTL 1992, 1, lk 6.
115. Rahandusministri 30.03.2004. a määrus nr 40 „Maksudokumentatsioonilise käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise kord”. – RT I, 29.12.2010, 127.
116. Rahandusministri 30.12.1993. a määrus nr 206 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine”. – RTL 1994, 2, lk 48.
117. Rahandusministri 31.03.1995. a määrus nr 57 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi kinnitamine”. – RTL 1995, 29, lk 1003.
118. Rahandusministri 24.09.1996. a määrus nr 73. – RTL 1996, 106, 589.
119. Rahandusministri 21.04.1997. a määrus nr 29. – RTL 1997, 69, 385.
120. Rahandusministri 07.08.1997. a määrus nr 53. – RTL 1997, 126, 742.
121. Rahandusministri 29.12.1999. a määrus nr 119. – RTL 2000, 9, 87.
122. Rahandusministri 21.12.2010. a määrus nr 72 „Käibedeklaratsiooni lisa vorm ja selle täitmise kord”. – RT I, 29.12.2010, 108.

123. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. – RT I 2008, 3, 21 ... 2010, 26, 129.
124. Rahareformi Komitee 19.06.1992 dekreet nr 035.
125. Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrus nr 209 „Käibemaksuga maksustamise kord”. – RT 1990, 14, 158.
126. Vedelkütuse seadus. – RT I 2003, 21, 127 ... RT I, 15.03.2011, 19.
127. Vedelkütuse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 15.03.2011, 11.
128. Võlaõigusseadus. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 08.07.2011, 21.
129. Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 31.12.2010, 19.

Kasutatud Euroopa Liidu õigusaktid

130. Akt Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta. – ELT L 236, 23.9.2003, lk 33.
131. Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. – ELT C 115, 9.5.2008, lk 47 jj.
132. Nõukogu kuues direktiiv, 17.05.1977, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ). – EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1–40.
133. Nõukogu direktiiv, 16.12.1991. a, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (91/680/EMÜ). – EÜT L 376, 31.12.1991, lk 1–19.
134. Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92, 12.10.1992. a, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik. – ELT L 302, 19.10.1992, lk 1–50.
135. Nõukogu määrus (EÜ) nr 1798/2003, 7.10.2003. a, halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta. – ELT L 264, 15.10.2003, lk 1–11.
136. Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118.
137. Nõukogu otsus, 30.01.2007. a, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklist 167 kõrvale kalduvat erimeedet. 2007/133/EÜ. – ELT L 057, 24.02.2007, lk 12–13.
138. Nõukogu otsus, 13.11.2007. a, mille kohaselt lubatakse Madalmaade Kuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2007/740/EÜ. – ELT L 300, 17.11.2007, lk 71–72.
139. Nõukogu direktiiv 2008/117/EÜ, 16.12.2008. a, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi), et võidelda ühenduse-siseste tehingutega seotud maksupettustega. – ELT L 014, 20.01.2009, lk 7–9.
140. Nõukogu otsus, 20.10.2009. a, mille kohaselt lubatakse Poola Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. 2009/790/EÜ. – ELT L 283, 30.10.2009, lk 53–54.

141. Nõukogu 15.12.2009. a rakendusotsus nr 2009/1022/EL – ELT L 351, 30.12.2009. a, lk 4.
142. Nõukogu rakendusotsus, 19.01.2010. a, mille kohaselt lubatakse Portugali Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 168, 193 ja 250. 2010/39/EL. – ELT L 019, 23.01.2010, lk 5–6.
143. Nõukogu rakendusotsus, 16.02.2010. a, millega lubatakse Leedu Vabariigil pikendada selle meetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2010/99/EL. – ELT L 045, 20.02.2010, lk 10–11.
144. Euroopa Nõukogu 13.07.2010. a direktiiv 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ.
145. Nõukogu rakendusotsus, 16.02.2010. a, millega lubatakse Leedu Vabariigil pikendada selle meetme kohaldamist, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 193. 2010/99/EL. – ELT L 045, 20.02.2010, lk 10–11.
146. Nõukogu rakendusotsus, 27.09.2010. a, mille kohaselt lubatakse Läti Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. 2010/584/EL. – ELT L 256, 30.09.2010, lk 29.
147. Nõukogu määrus (EL) nr 904/2010, 7.10.2010. a, halduskoostöö ning maksu-
pettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas. – ELT L 268, 12.10.2010, lk 1–18.
148. Nõukogu rakendusotsus, 15.10.2010. a, mille kohaselt lubatakse Itaalia Vabariigil kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 285. 2010/688/EL. – ELT L 294, 12.11.2010, lk 12–13.
149. Nõukogu rakendusotsus, 22.11.2010. a, millega lubatakse Saksamaal, Itaalia ja Austriaal kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 193 ja muudetakse otsust 2007/250/EÜ, et pikendada Ühendkuningriigile antud loa kestust. 2010/710/EL. – ELT L 309, 25.11.2010, lk 5–6.
150. Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, 15.03.2011. a, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (uuesti sõnastamine). – ELT L 77/1, 23.3.2011, lk 1–22.
151. Nõukogu rakendusotsus, 30.05.2011. a, mille kohaselt lubatakse Leedu Vabariigil kohaldada meetet, millega antakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. 2011/335/EL. – ELT L 150, 09.06.2011, lk 6–7.

Rahvusvahelised lepingud ja teiste riikide õigusaktid

152. Umsatzsteuergesetz. Arvutivõrgus:
http://www.jusline.at/index.php?cpid=f04b15af72dbf3fdc0772f869d4877ea&law_id=36 (22.12.2011. a).
153. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Stand am 1. Januar 2012). Arvutivõrgus: <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/641.20.de.pdf> (23.10.2011. a).

154. Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386). Arvutivõrgus:
http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_4146/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Aktuelle__Gesetze/Gesetze__Verordnungen/045__a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (11.09.2011. a).
155. Value Added Tax. Arvutivõrgus: http://www.vvc.gov.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Value_Added_Tax.doc (08.09.2011. a).
156. Rahvusvahelise autoveolepingu konventsioon (CMR). – RT II 1995, 3, 12.
157. Umsatzsteuergesetz (UStG). Arvutivõrgus: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf (21.02.2011. a)
158. The Value Added Tax (Emissions Allowances) Order 2010 No. 2549. Arvutivõrgus: http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2010/2549/pdfs/ukxi_20102549_en.pdf (31.08.2011. a).

Kasutatud Riigikohtu praktika

159. RKHKo 3-3-1-17-98.
160. RKHKo 3-3-1-18-03.
161. RKHKo 3-3-1-19-03.
162. RKHKo 3-3-1-34-03.
163. RKHKo 3-3-1-36-03.
164. RKHKo 3-3-1-39-03.
165. RKHKo 3-3-1-40-03.
166. RKHKo 3-3-1-43-03.
167. RKTKo 3-2-1-45-03.
168. RKHKo 3-3-1-50-03.
169. RKKKo 3-1-1-136-03.
170. RKTKo 3-2-1-41-05.
171. RKHKo 3-3-1-8-06.
172. RKHKo 3-3-1-34-06.
173. RKHKo 3-3-1-47-06.
174. RKHKo 3-3-1-63-06.
175. RKHKo 3-3-1-22-07.
176. RKHKo 3-3-1-32-09.
177. RKHKo 3-3-1-74-09.
178. RKHKo 3-3-1-18-10.
179. RKHKo 3-3-1-36-10.
180. RKTKm 3-2-1-92-10.
181. RKHKo 3-3-1-20-11.
182. RKPko 3-4-1-24-11.
183. RKHKo 3-3-1-60-11.
184. TlnRnKo 18.10.2001, II-1/664. Arvutivõrgus:
http://kola.just.ee/docs/public/dokument_202305.pdf (23.10.2011. a).
185. TlnRnKo 29.05.2002, 2-1/520/2002. Arvutivõrgus:
http://kola.just.ee/docs/public/dokument_201268.pdf (23.10.2011. a).
186. TlnRnKo 24.11.2010, 3-08-1465. Arvutivõrgus:
<http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx> (23.10.2011).

Kasutatud Euroopa Kohtu praktika

187. EKo 13.12.1989, C- 342/87, *Hoge Raad vs Staatssecretaris van Financiën*.
188. EKo 08.02.1990, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën vs Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*.
189. EKo 06.07.1995, C-62/93, *Soupergaz*.
190. EKo 18.12.1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, *Hof van Beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge – Belgia*.
191. EKo 16.09.1998, C-454/98, *Schmeink & Cofreth ja Strobel*.
192. EKo 04.10.1999, C-326/99, *Stichting „Goed Wonen” v Staatssecretaris van Financien*.
193. EKo 8.03.2001, C-276/98, *Commission of the European Communities vs Portuguese Republic*.
194. EKo 26.06.2003, C-305/01, *Finanzamt Groß-Gerau vs MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*.
195. EK 07.12.2005, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*, kohtujurist M. Poiares'e ettepanek.
196. EKo 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd*.
197. EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*.
198. EK 14.03.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, kohtujurist Damaso Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek.
199. EKo 11.05.2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*.
200. EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*.
201. EK 11.01.2007, C-409/04, *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) – Ühendkuningriik*, kohtujurist Juliane Kokott'i ettepanek.
202. EKo 27.09.2007, C-146/05, *Albert Collée*.
203. EKo 27.09.2007, C-409/04, *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) – Ühendkuningriik*.
204. EKo 27.12.2007, C-184/05, *Twoh International BV versus Staatssecretaris van Financiën*.
205. EKo 21.02.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG versus Finanzamt Malchin*.
206. EKo 17.07.2008, C-132/06, *Komisjon vs. Itaalia*.
207. EKo 29.07.2010, a, C-188/09, *Naczelny Sąd Administracyjny*.
208. EKo 07.12.2010, C-285/09, *Bundesgerichtshof – Saksamaa*.
209. EKo 28.07.2011, C-274/10, *European Commission v Republic of Hungary*.

LÜHENDID

EK	Euroopa Kohus
EKo	Euroopa Kohtu otsus
ELT	Euroopa Liidu Teataja
ECOFIN	Euroopa Ühenduse liikmesriikide majandus- ja rahandusministrite komisjon
EL	Euroopa Liit
EUROPOL	lühend inglise keelsest nimest <i>European Police Office</i> ehk Euroopa politseiamet
IMF	lühend ingliskeelsest nimest <i>International Monetary Fund</i> ehk Rahvusvaheline Valuutafond
KMS	alates 01.05.2004.a kehtiv käibemaksuseadus
MKS	maksukorralduse seadus
OECD	lühend ingliskeelsest nimest <i>Organisation of Economic Cooperation and Development</i> ehk Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
PwC	PricewaterhouseCoopers;
PS	põhiseadus
RKHKo	Riigikohtu halduskolleegiumi otsus
RKPKo	Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsus
RKTKm	Riigikohtu tsiviilkolleegiumi määrus
TlnrRKo	Tallinna Ringkonnakohtu otsus
UStG	lühend saksakeelsest nimest <i>Umsatzsteuergesetz</i> ehk Saksamaa või Austria käibemaksuseadus
VIES	lühend ingliskeelsest nimest <i>VAT Information Exchange System</i> ehk käibemaksu andmevahetussüsteem
VKS	vedelkütuse seadus
VÕS	võlaõigusseadus
ÄS	äriseadustik

ELULOOKIRJELDUS

Üldandmed

Nimi: Kaspar Lind
Sünniaeg- ja koht: 04.07.1978, Palamuse
Kodakondsus: Eesti
Perekonnaseis: abielus
Kontaktandmed: kaspar@casus.ee
Keeleoskus: eesti, saksa, vene, inglise

Haridus

1985–1996 O. Lutsu nim. Palamuse Keskkool
1996–2000 Tartu Ülikooli õigusteaduskond
2001 augustis täiendus Saksamaal Münsteri ülikoolis rahvusvahelise maksunduse erialal (Forth Annual Summer Course 2001 “International Taxation”)
2005–2006 Tartu Ülikooli õigusteaduskond, magistrantuur (magistritöö teemal „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu”).
Magister iuris.
2007 alates Tartu Ülikooli õigusteaduskond, doktorantuur

Töökogemus

- 1998. a juuli–august praktika Heli Mõttus’ e notaribüroos
- 1999. a juuni–august praktika Saksamaal Krefeld’is advokaadibüroos “Jacobs, Wiesner, Claßen, Dietz”
- 1999. a november – 2001. a juuli Eesti Vabariigi Justiitsministeeriumi avaliku õiguse osakonna nõunik
- alates 2001. a mai Tartu Ülikooli õigusteaduskonna riigi- ja haldusõiguse õppetoolis õppeülesande täitja töövõtu lepingu alusel (finantsõiguse seminaride juhendaja)
- alates 2003. a veebruar – 2006. november advokaat advokaadibüroos Kraavi & Partnerid
- alates 2007. a jaanuar – Advokaadibüroo CASUS, vandeadvokaat ja partner

Muu teaduslik organisatsiooniline ja erialane tegevus:

- Mittetulundusühingu Eesti Maksuteadlaste Selts – juhatuse liige
- Mittetulundusühing IFA (International Fiscal Association) Eesti – liige
- Mittetulundusühing Eesti Maksumaksjate Liit – nõukoja liige

Publikatsioonid

Raamatud

- Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. – Lehis, Lasse; Lind, Kaspar. Tartu, OÜ Casus 2003

Avaldatud artiklid

- Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – *Juridica* 2001, nr 4, lk 242–251
- Tulu mõiste. – *Juridica*, 2003, nr 5, lk 338–348
- Kinnisasjade maksustamine käibemaksuga. – *Eesti Majanduse Teataja*, nr 5 (180) 2006
- Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. – *Eesti Majanduse Teataja*, 12 (187) 2006
- Changes to Transfer Pricing Legislation. – *International Transfer Pricing Journal*, 2007, vol 14, Number 3, May/June, lk 181–184. Kaasautor koos Marek Herm'iga
- Maksustatav väärtus – probleemid kehtivas käibemaksuseaduses. – *Juridica*, 2007, nr 11, lk 639–650.
- Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas õiguses. – *Juridica* 2008, nr 4, lk 249–256
- Maksusaladus kehtivas õiguses. – *Juridica*, 2009, nr 7, lk 455–464
- VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. – *Juridica International*, 2011, no 1, lk. 152–160

CURRICULUM VITAE

General Data

Name: Kaspar Lind
Date and place of birth: 04.07.1978, Palamuse
Citizenship: Estonian
Marital status: married
Contact: kaspar@casus.ee
Languages: estonian, german, russian, english

Education

2007–current Doctoral Student, Faculty of Law, University of Tartu
2006 Magister iuris, Faculty of Law, University of Tartu, master’s
 thesis: “Value Added Tax as a General Consumption Tax and
 Application Thereof through Deduction of Input Value Added
 Tax”
2001 Forth Annual Summer Course 2001 “International Taxation”,
 University of Münster, Germany
2000 B.A., Faculty of Law, University of Tartu

Career

- Attorney at Law, Casus Law Firm, 2007 – current
- Contractual Lecturer, University of Tartu (financial law seminars), 2001 – present
- Law Firm Kraavi & Partnerid, 2001–2006
- Ministry of Justice, Adviser, 1999–2001
- Internship in Law Firm Jacobs, Wiesner, Claßen, Dietz in Krefeld in Germany, 1999

Professional activity and membership

- Member of the Advisory Board, Estonian Taxpayers Association, 2005–present
- Member of the International Fiscal Association Estonian branch IFA-Eesti, 2001–present
- Member of the Association of Estonian Tax Scholars, 2000–present

Professional papers and articles

Books

- L. Lehis, K. Lind. Value Added Tax Act. Commented Edition. Tartu: OÜ Casus, 2003, 885 p. (in Estonian)

Articles

- VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. *Juridica International*, 2011, no 1, pp. 152–160
- Tax Secrecy under Valid Law, *Juridica*, 2009, no.7, pp.455–464
- The Ability-To-Pay Principle and Tax Exemptions for Natural Persons under the Current Income Tax Act, *Juridica*, 2008, no.4, pp.249–256
- Taxable Value. Problems in the Current Value Added Tax Act, *Juridica*, 2007, no.9, pp.639–650
- M. Herm, K. Lind. Changes to Transfer Pricing Legislation. *International Transfer Pricing Journal*, vol 14, 2007, no 3, lk 181–184
- Substance Over Form in Tax Law. *The Journal of Estonian Economy*, no 12 (187)/2006
- VAT on Real Estate. *The Journal of Estonian Economy*, no 5 (180)/2006
- The Concept of Income, *Juridica*, 2003, no.5, pp. 338–348
- Concepts in the Value Added Tax Law, *Juridica*, 2001, no.4, pp. 242–251

DISSERTATIONES IURIDICAE UNIVERSITATIS TARTUENSIS

1. **Херберт Линдмяэ.** Управление проведением судебных экспертиз и его эффективность в уголовном судопроизводстве. Тарту, 1991.
2. **Peep Pruks.** Strafprozesse: Wissenschaftliche “Lügendetektion”. (Instrumentaldiagnostik der emotionalen Spannung und ihre Anwendungsmöglichkeiten in Strafprozess). Tartu, 1991.
3. **Marju Luts.** Juhuslik ja isamaaline: F. G. v. Bunge provintsiaalõigusteadus. Tartu, 2000.
4. **Gaabriel Tavits.** Tööõiguse rakendusala määratlemine töötaja, tööandja ja töölepingu mõistete abil. Tartu, 2001.
5. **Merle Muda.** Töötajate õiguste kaitse tööandja tegevuse ümberkorraldamisel. Tartu, 2001.
6. **Margus Kingisepp.** Kahjuhüvitis postmodernses deliktiõiguses. Tartu, 2002.
7. **Vallo Olle.** Kohaliku omavalitsuse teostamine vahetu demokraatia vormis: kohalik rahvaalgatus ja rahvahääletus. Tartu, 2002.
8. **Irene Kull.** Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Tartu, 2002.
9. **Jüri Saar.** Õigusvastane käitumine alaealisena ja kriminaalsed karjäärid (Eesti 1985–1999 longituuduurimuse andmetel). Tartu, 2003.
10. **Julia Laffranque.** Kohtuniku eriarvamus. Selle võimalikkus ja vajalikkus Eesti Vabariigi Riigikohtus ja Euroopa Kohtus. Tartu, 2003.
11. **Hannes Veinla.** Ettevaatusprintsip keskkonnaõiguses. Tartu, 2004.
12. **Kalev Saare.** Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Tartu, 2004.
13. **Meris Sillaots.** Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses. Tartu, 2004.
14. **Mario Rosentau.** Õiguse olemus: sotsiaalse käitumise funktsionaalne programm. Tartu, 2004.
15. **Ants Nõmper.** Open consent – a new form of informed consent for population genetic databases. Tartu, 2005.
16. **Janno Lahe.** Süü deliktiõiguses. Tartu, 2005.
17. **Priit Pikamäe.** Tahtluse struktuur. Tahtlus kui koosseisupäraste asjaolude teadmine. Tartu, 2006.
18. **Ivo Pilving.** Haldusakti siduvus. Uurimus kehtiva haldusakti õiguslikust tähendusest rõhuasetusega avalik-õiguslikel lubadel. Tartu, 2006.
19. **Karin Sein.** Ettenähtavus ja rikutud kohustuse eesmärk kui lepingulise kahjuhüvitise piiramise alused. Tartu, 2007.
20. **Mart Susi.** Õigus tõhusale menetlusele enda kaitseks – Euroopa Inimõiguste ja Põhivabaduste Kaitse Konventsiooni artikkel 13 Euroopa Inimõiguste Kohtu dünaamilises käsitluses. Tartu, 2008.
21. **Carri Ginter.** Application of principles of European Law in the supreme court of Estonia. Tartu, 2008.
22. **Villu Kõve.** Varaliste tehingute süsteem Eestis. Tartu, 2009.

23. **Katri Paas.** Implications of Smallness of an Economy on Merger Control. Tartu, 2009.
24. **Anneli Alekand.** Proportsionaalsuse printsiip põhiõiguste riive mõõdupuuna täitemenetluses. Tartu, 2009.
25. **Aleksei Kelli.** Developments of the Estonian Intellectual Property System to Meet the Challenges of the Knowledge-based Economy. Tartu, 2009.
26. **Merike Ristikivi.** Latin terms in the Estonian legal language: form, meaning and influences. Tartu, 2009.
27. **Mari Ann Simovart.** Lepinguvabaduse piirid riigihankes: Euroopa Liidu hankeõiguse mõju Eesti eraõigusele. Tartu, 2010.
28. **Priidu Pärna.** Korteriomanike ühisus: piiritlemine, õigusvõime, vastutus. Tartu, 2010.
29. **René Värk.** Riikide enesekaitse ja kollektiivse julgeolekusüsteemi võimalikkusest mitteriiklike terroristlike rühmituste kontekstis. Tartu, 2011.
30. **Paavo Randma.** Organisatsiooniline teovalitsemine – *täideviija täideviija taga* kontseptsioon teoorias ja selle rakendamine praktikas. Tartu, 2011.
31. **Urmas Volens.** Usaldusvastutus kui iseseisev vastutussüsteem ja selle avaldumisvormid. Tartu, 2011.
32. **Margit Vutt.** Aktsionäri derivatiivnõue kui õiguskaitsevahend ja ühingujuhtimise abinõu. Tartu, 2011.
33. **Hesi Siimets-Gross.** Das „Liv-, Est- und Curlaendische Privatrecht“ (1864/65) und das römische Recht im Baltikum. Tartu, 2011.
34. **Andres Vutt.** Legal capital rules as a measure for creditor and shareholder protection. Tartu, 2011.
35. **Eneken Tikk.** Comprehensive legal approach to cyber security. Tartu, 2011.
36. **Silvia Kaugia.** Õigusteadvuse olemus ja arengudeterminandid. Tartu, 2011.
37. **Kadri Siibak.** Pangandussüsteemi usaldusväarsuse tagamine ja teabekohustuste määratlemine finantsteenuste lepingutes. Tartu, 2011.
38. **Signe Viimsalu.** The meaning and functioning of secondary insolvency proceedings. Tartu, 2011.
39. **Ingrid Ulst.** Balancing the rights of consumers and service providers in electronic retail lending in Estonia. Tartu, 2011.
40. **Priit Manavald.** Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Tartu, 2011, 193 lk.
41. **Anneli Soo.** Remedies against ineffectiveness of defense counsel. Judicial supervision over the performance of defense counsel in Estonian criminal proceedings. Tartu, 2011, 282 p.
42. **Arnold Sinisalu.** Mõjutustegevuse piirid rahvusvahelises õiguses. Tartu, 2012, 277 lk.