



2023/2493

16.11.2023

KOMISJONI RAKENDUSMÄÄRUS (EL) 2023/2493,

15. november 2023,

käibemaksupettuste ja maksejõuetuse tõttu kogumata käibemaksu käsitlemise kohta rahvamajanduse arvepidamises (erinevused teoreetilise käibemaksulaekumise ja tegeliku käibemaksulaekumise vahel) Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) 2019/516 (kogurahvatulu turuhindades arvutamise ühtlustamise kohta) kohaldamisel

(EMP's kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut,

võttes arvesse Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. märtsi 2019. aasta määrust (EL) 2019/516 kogurahvatulu turuhindades arvutamise ühtlustamise kohta ning millega tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 89/130/EMÜ, Euratom ja nõukogu määrus (EÜ, Euratom) nr 1287/2003 (kogurahvatulu määrus), ⁽¹⁾ eriti selle artikli 5 lõiget 3,

ning arvestades järgmist:

- (1) Kogumata käibemaksu käsitlemine on üks küsimustest, mida käsitletakse komisjoni delegeeritud määruses (EL) 2020/2147, ⁽²⁾ milles esitatakse loetelu igas kontrollitsükli käsitletavatest küsimustest, et tagada kogurahvatulu turuhindades arvutamise andmete usaldusväärsus, ammendavus ja võrreldavus.
- (2) Selleks et kogurahvatulu andmed oleksid usaldusväärsed, ammendavad ja võrreldavad, tuleb selgitada käibemaksupettuste ja maksejõuetuse tõttu kogumata jäänud käibemaksu käsitlemist rahvamajanduse arvepidamises.
- (3) Selliseks käsitlemiseks võib olla vaja korrigeerida teoreetilise käibemaksulaekumise ja tegeliku käibemaksulaekumise vahelise erinevuse komponenti, mis tuleneb maksudest kõrvalehoidumisest, mis ei ole seotud ostja osaluse („ostja osalusega“) ja maksujõuetuse tõttu kogumata jäänud käibemaksuga.
- (4) Kogurahvatulu koondnäitajad ja nende komponendid peaksid olema liikmesriigiti võrreldavad ning vastama Euroopa arvepidamissüsteemi 2010 (ESA 2010) asjakohastele määratlustele ja raamatupidamiseeskirjadele, mis on sätestatud Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 549/2013 ⁽³⁾ A lisas.
- (5) Komisjoni otsuses 98/527/EÜ, Euratom ⁽⁴⁾ sätestatud käsitlus tuleks asendada käesoleva rakendusmäärusega, võttes arvesse selles küsimuses rahvamajanduse kogutulu kontrollimise käigus tehtud töö tulemusi.
- (6) Otsus 98/527/EÜ, Euratom tuleks seepärast kehtetuks tunnistada.
- (7) Käesoleva rakendusmäärusega ette nähtud meetmed on kooskõlas määruse (EL) 2019/516 artiklis 8 osutatud Euroopa statistikasüsteemi komitee arvamusega,

⁽¹⁾ ELT L 91, 29.3.2019, lk 19.

⁽²⁾ Komisjoni 8. oktoobri 2020. aasta delegeeritud määrus (EL) 2020/2147, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrust (EL) 2019/516, määrates kindlaks igas kontrollitsükli käsitletavate küsimuste loetelu (ELT L 428, 18.12.2020, lk 9).

⁽³⁾ Euroopa Parlamendi ja nõukogu 21. mai 2013. aasta määrus (EL) nr 549/2013 Euroopa Liidus kasutatava Euroopa rahvamajanduse ja regionaalse arvepidamise süsteemi kohta (ELT L 174, 26.6.2013, lk 1).

⁽⁴⁾ Komisjoni 24. juuli 1998. aasta otsus 98/527/EÜ, Euratom käibemaksupettuste käsitlemise kohta rahvamajanduse arvepidamises (erinevused teoreetilise käibemaksulaekumise ja tegeliku käibemaksulaekumise vahel) (EÜT L 234, 21.8.1998, lk 39).

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

1. Liikmesriigid arvutavad kogumata käibemaksu väärtuse, kasutades käesoleva rakendusmääruse lisas sätestatud meetodeid. Kogumata käibemaksu väärtus sisaldab käibemaksu, mis jäi kogumata maksudest kõrvalehoidumise tõttu „ostja osaluseta“, ja vajaduse korral käibemaksu, mis jäi kogumata maksejõuetuse tõttu.
2. Esimeses lõikes nimetatud arvutuse tegemiseks määravad liikmesriigid kindlaks teoreetilise käibemaksulaekumise ja tegeliku käibemaksulaekumise ning arvutavad kahe summa vahelise erinevuse, kasutades järgmist üldvalemit:

kogumata käibemaks = teoreetiline käibemaksulaekumine *miinus* tegelik käibemaksulaekumine *miinus* puuduv tulu („ostja osaluseta“ maksudest kõrvalehoidumise tõttu)

3. Tegelik käibemaksulaekumine kirjendatakse maksudena D.211, nagu on sätestatud ESA 2010 punktides 4.26–4.28. Sõltuvalt allikast, millest tegelik käibemaksulaekumine saadakse (summad, mida tõendavad hindamised ja deklaratsioonid või laekumised), on eespool esitatud üldvalemi alusel kogumata käibemaksu hindamiseks võimalikud kolm järgmist varianti:

- a) Variant 1a (põhineb ESA 2010 punktil 4.27a – D.211, mis on tuletatud hinnangutest ja deklaratsioonidest, mida on korrigeeritud koefitsiendiga, kajastades hinnatud ja deklareeritud summasid, mida ei ole kunagi kogutud)

Kogumata käibemaks (maksudest kõrvalehoidumise tõttu „ostja osaluseta“ ja maksejõuetuse tõttu) = teoreetiline käibemaksulaekumine *miinus* hindamise ja deklaratsioonidega tõendatud tegelik käibemaksulaekumine, mida on korrigeeritud koefitsiendiga *miinus* puuduv tulu (maksudest kõrvalehoidumise tõttu „ostja osalusega“)

- b) Variant 1b (põhineb ESA 2010 punktil 4.27a – D.211, mis on tuletatud hindamistest ja deklaratsioonidest; registreeritud kapitalisiire D.995 asjaomastele sektoritele, kajastades hinnatud ja deklareeritud summasid, mida ei ole kunagi kogutud)

Kogumata käibemaks (maksudest kõrvalehoidumise tõttu „ostja osaluseta“) = teoreetiline käibemaksulaekumine *miinus* hindamise ja deklaratsioonidega tõendatud tegelik käibemaksulaekumine *miinus* puuduv tulu (maksudest kõrvalehoidumise tõttu „ostja osalusega“)

- c) Variant 2 (põhineb ESA 2010 punktil 4.27a – D.211, mis on tuletatud ajaliselt kohandatud maksulaekumistest)

Kogumata käibemaks (maksudest kõrvalehoidumise tõttu „ostja osaluseta“ ja maksejõuetuse tõttu) = teoreetiline käibemaksulaekumine *miinus* ajaliselt kohandatud maksulaekumistel põhinev tegelik käibemaksulaekumine *miinus* puuduv tulu (maksudest kõrvalehoidumise tõttu „osalusega“)

4. Liikmesriigid korrigeerivad vajaduse korral määruse (EL) 2019/516 kohaselt koostatud hinnangus kogurahvatulu turuhindades arvutamise kohta ja hinnangus sisemajanduse koguprodukti turuhindades arvutamise kohta sisalduvate lisandväärtuse ja tegevusülejäagi prognoose, lisades lõikes 2 sätestatud valemi abil arvutatud kogumata käibemaksu väärtuse. Kõnealune korrektsioon lisandväärtuse (ja seega ka tegevuse ülejäägi) piires toimub toodangu ja/või vahetarbimise korrigeerimise teel.

Artikkel 2

Artiklis 1 kirjeldatud korrektsiooni tegemiseks võivad liikmesriigid kohaldada artiklis 1 sätestatuga samaväärset meetodit, mis annab võrreldavaid tulemusi.

Artikkel 3

Liikmesriigid lisavad ESA 2010 kohaselt kogurahvatulu koondnäitajate ja nende komponentide koostamiseks kasutatud allikate ja meetodite nimistusse (edaspidi „kogurahvatulu nimistu“) allikate ja kasutatud meetodite kirjelduse ning esitavad tehtud korrektsioonide väärtuse.

Artikkel 4

Kui liikmesriik suudab komisjonile tõendada, et kogumata käibemaksu samaväärne käsitlemine on tema raamatupidamisarvestuses juba kaudsena olemas, siis artiklit 1 selle liikmesriigi suhtes ei kohaldata. Iga liikmesriik, kes soovib tõendada, et kogumata käibemaksu samaväärne käsitlemine on tema raamatupidamisarvestuses juba kaudsena olemas, esitab kogurahvatulu nimistus asjaomase kirjelduse.

Artikkel 5

Olenemata sellest, kas liikmesriik kasutab artiklis 1 või artiklis 2 kirjeldatud meetodit või kohaldab samaväärset käsitlust, mis tagab kogumata käibemaksu kaudse arvessevõtmise tema raamatupidamisarvestuses, nagu on sätestatud artiklis 4, võrdleb iga liikmesriik vähemalt iga viie aasta järel teoreetilist käibemaksu ja tegelikku käibemaksulaekumist, analüüsib erinevust ja lisab selle analüüsi tulemused kogurahvatulu nimistusse, alustades 2025.–2029. aasta kontrollitsükli kogurahvatulu nimistust.

Artikkel 6

Otsus 98/527/EÜ, Euratom tunnistatakse kehtetuks.

Artikkel 7

Käesolev määrus jõustub kahekümnendal päeval pärast selle avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*.

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

Brüssel, 15. november 2023

Komisjoni nimel
president
Ursula VON DER LEYEN

LISA

Kogumata käibemaksu (tasumisest kõrvalehoidumise tõttu ostja osaluseta („osaluseta“) ja kui see on asjakohane – maksejõuetuse tõttu) väärtus arvutatakse, kasutades kaht järgmist muutujat:

1. teoreetilise käibemaksulaekumise väärtus;
2. teoreetilise käibemaksulaekumise ja tegelikult laekunud käibemaksu erinevus.

Teoreetilise käibemaksulaekumise arvutamine

Teoreetiline käibemaksulaekumine on käibemaksu summa, mis oleks laekunud, kui kõik käibemaksukohustuslased oleksid selle vastavalt õigusnormidele maksnud.

Teoreetiline käibemaks ei ole ESA 2010 mõiste ega koondsumma. Teoreetilist käibemaksu on võimalik hinnata *ad hoc* arvutusmudeli abil, mille puhul eraldatakse mahaarvamisele mittekuuluv käibemaks, mis sisaldub kaudselt raamatupidamisarvestuse kulupoolel (st mis sisaldub, kuid ei ole avaldatud ostjahindades hinnatud kuludes).

Eelkõige on esimene samm teoreetilise käibemaksulaekumise arvutamiseks viia käibemaksubaas kooskõlla kehtivate õigusaktidega: teisisõnu, teha kindlaks kõik tehingud, mille suhtes kohaldatakse mahaarvamisele mittekuuluvat käibemaksu. Selle arvutamiseks kasutatakse võimalikult üksikasjalikke rahvamajanduse arvepidamises saada olevaid andmeid. Käibemaksu arvutusbaasi arvutamisel võetakse arvesse kõiki käibemaksualaseid kehtivaid õigusakte ja eeskirju.

Teine samm on kohaldada asjakohast käibemaksumäära iga tehingu suhtes, mis kuulub eelmises lõikes määratletud käibemaksu arvutusbaasi. Kohaldatavad käibemaksumäärad peavad kehtima sel aastal, mille kohta käibemaksu arvutusbaas on arvutatud (võttes nõuetekohaselt arvesse kõiki aasta jooksul toimuvaid muutusi). Teoreetilise käibemaksulaekumise arvutamisel võetakse arvesse kõiki käibemaksualaseid kehtivaid õigusakte ja eeskirju.

Kõigi selliste majandustehingute kindlakstegemine, mille puhul tuleks võtta mahaarvamisele mittekuuluvat käibemaksu, nõuab kulude (lõpptarbimine, vahetarbimine, kapitali kogumahutus põhivarasse) väga üksikasjalikku analüüsi, et eristada, millised tehingud on maksustatavad ja millised ostjad ei saa käibemaksu maha arvata (mis omakorda sõltub selliste tegurite kombinatsioonist nagu institutsionaalne sektor, majandustegevus ja suurus). Teoreetilise käibemaksu arvutamisel tuleks arvesse võtta järgmisi tehingute kategooriaid (osa, mille suhtes kohaldatakse mahaarvamisele mittekuuluvat käibemaksu):

- kodumajapidamiste lõpptarbimiskulud (riigisisene kontseptsioon, st kulutused riigi territooriumil);
- sektori S.13 vahetarbimine (pärast sektori mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu proportsionaalse osa kohaldamist);
- sektori S.15 vahetarbimine (pärast sektori mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu proportsionaalse osa kohaldamist);
- sektorite S.11, S.12 ja S. 14 vahetarbimine (pärast üksiktegevuste mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu proportsionaalse osa kohaldamist);
- sektori S.13 ostetud mitterahalised sotsiaalsiirded;
- sektori S.15 ostetud mitterahalised sotsiaalsiirded;
- sektori S.13 kapitali kogumahutus põhivarasse (pärast sektori mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu proportsionaalse osa kohaldamist);
- sektori S.15 kapitali kogumahutus põhivarasse (pärast sektori mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu proportsionaalse osa kohaldamist);
- sektorite S.11, S.12 ja S. 14 kapitali kogumahutus põhivarasse (pärast üksiktegevuste mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu proportsionaalse osa kohaldamist) ning
- väärisesemete soetamine miinus realiseerimine.

Teatavat liiki tehingute puhul on vaja kohaldada mahaarvamisele mittekuuluvat käibemaksu proportsionaalset osa võtmaks arvesse asjaolu, et ainult osa asjaomase institutsioonilise sektori või tegevusala asjaomastest kuludest maksustatakse mahaarvamisele mittekuuluvat käibemaksuga. Sellistel juhtudel tuleb kohaldada sellist mahaarvamisele mittekuuluvat käibemaksu proportsionaalset osa, võttes aluseks maksust vabastatud toodangu osakaalu asjaomase sektori/tegevusala kogutoodangus.

Lisaks tuleks võtta valdkonnaülevalt arvesse kulusid teatavatele toodetele, mille suhtes kohaldatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse riiklikke piiranguid (nt ametiautod ja nendega seotud kulud, „esinduskulud“ jne), olenemata tegevusalade või sektorite (vastavalt vajadusele) mahaarvamisele mittekuluva käibemaksu proportsionaalsest osast.

Mudelis tuleks võimaluste piires arvesse võtta mõningaid muid eripärasid, näiteks:

- käibemaksu erikordade olemasolu väikeettevõtjate jaoks, kes jäävad allapoole teatavat registreerimiskünnist;
- muude käibemaksu erikordade olemasolu: kindla maksumääraga põllumajandustootjad, kasuminormi maksustamise kord reisikorraldajate jaoks jne;
- oma tarbeks toodetud kaupade tarbimise nõuetekohane välistamine;
- tollimaksuvabades kauplustes tehtud maksuvabade ostude nõuetekohane väljajätmine;
- selliste tehingute kaasamine, mis ei kuulu kaupade ja teenuste kontole, kuid mille suhtes võidakse kohaldada mahaarvamisele mittekuluvat käibemaksu, nt ehitusmaa ostmine.

Iga eespool nimetatud tehingu puhul, mis moodustavad käibemaksubaasi, hinnatakse maksu, kohaldades asjakohast käibemaksu määrat: nt kui tehingu väärtus on ostjahinnas 150 ja hinnatud 20 %-ga, oleks selle kaudne käibemaks hinnanguliselt $150/1,2 \times 0,2 = 25$.

Seda arvutust võib olla vaja täpsustada, kui kõnealune tehing on seotud kliendi osalusega käibemaksupettusega, võttes arvesse, et rahvamajanduse arvepidamises ei tohiks sellise pettusega seotud tehingute ostjahind sisaldada käibemaksu, millest pettuse teel kõrvale hoiti. Seega, kui on teada, et sellise kauba/teenuse väärtus, mille puhul esineb ostja osalusega käibemaksupettusi ostjahinnas, on 30 (ning on teada, asjaomane käibemaks, millest kõrvale hoiti, ei sisaldu kogusummas 150), arvutatakse ostjahinnas sisalduva käibemaksu väärtus järgmiselt: $(150-30)/1,2 \times 0,2 = 20$. „Tavapäraste“ tehingute ja ostja osalusega käibemaksupettusega tehingute netoväärtus, mille puhul käibemaks oli ostjahinnas kajastatud, oleks 100, ostjahinnas sisalduv käibemaks oleks 20, ostja osalusega käibemaksupettusega tehingute väärtus 30 ja ostja osalusega käibemaks, mis sisaldub ostjahinnas – 0. Käibemaks, millest hoiti kõrvale ostja osalusega, oleks $30 \times 0,2 = 6$. Teoreetilise käibemaksu lõppväärtus oleks $20 + 6 = 26$.

Võttes arvesse teoreetilise käibemaksu arvutamiseks vajalikku üksikasjalikkust, peaks see arvutus põhinema kõige liigendatumatel rahvamajanduse arvepidamise andmetel toodete kaupa. Pakkumise ja kasutamise tabelid pakuvad selliseks arvutuseks sobivat raamistikku. Kuid isegi kõige üksikasjalikumad pakkumise ja kasutamise tabeli andmed ei anna jaotust, mis vastaks täielikult üksikute toodete, tegevusalade või sektorite käibemaksustamise üksikasjadele. Seetõttu tuleb vältimatult uurida muudest allikatest pärit täiendavat teavet, et kajastada täpselt kehtivaid käibemaksualaseid õigusakte. Nende allikate hulka kuuluvad üksikasjalikud eelarve- ja/või haldusandmed või statistilised vaatlused. Teatavatel juhtudel tuleb vajalike jaotuste kindlaksmääramiseks kasutada ühekordseid uuringuid, erinevaid kaalumismudeleid, eksperthinnanguid või eeldusi.

Teoreetilise käibemaksulaekumise ja tegeliku käibemaksulaekumise erinevuse arvutamine

Teoreetilise käibemaksulaekumise (arvutatud, võttes arvesse kõiki käibemaksualaseid kehtivaid õigusakte ja eeskirju) ja tegeliku käibemaksulaekumise erinevus koosneb kahest komponendist:

1. käibemaks, millest hoiti kõrvale ostja osalusega (ostja ei maksa müüjale käibemaksu; see tähendab, et käibemaksu kohta ei ole arvet esitatud);
2. käibemaks, millest hoiti kõrvale ostja osalusega (ostja maksab müüjale käibemaksu, kuid müüja ei maksa seda maksuhaldurile, sh müüja maksejõuetus; see tähendab, et käibemaksu kohta on esitatud arve ja seetõttu tuleks siin arvesse võtta ka varifirmade käibemaksupettusi).

Selle tulemusena saadakse saamata jäänud käibemaksu väärtus (mis tuleneb maksudest kõrvalehoidumisest „ostja osalemiseta“ ja vajaduse korral maksejõuetuse tõttu), lahutades teoreetilise käibemaksu laekumise ja tegeliku käibemaksulaekumiste erinevusest maha käibemaksu, millest hoiti kõrvale „ostja osalusega“.

kogumata käibemaks = teoreetiline käibemaksulaekumine *miinus* tegelik käibemaksulaekumine *miinus* puuduv tulu („ostja osalusega“ maksudest kõrvalehoidumise tõttu)

Tegelik käibemaksulaekumine on maksuhaldurile tegelikult laekunud summad perioodil, millega teoreetilise käibemaksulaekumise arvutus on seotud. Tegelik käibemaksulaekumine kirjendatakse maksudena D.211, nagu on sätestatud ESA 2010 punktides 4.27–4.28. Need kirjendatud maksud D.211 peavad olema tekkepõhised kooskõlas ESA 2010 punktiga 4.26. Tegelikke käibemaksulaekumisi saab tuletada summadest, mis on tõendatud hinnangute ja deklaratsioonidega, mida on korrigeeritud koefitsiendiga, mis kajastab hinnatud ja deklareeritud summasid, mis ei ole kunagi laekunud (variant 1a), hinnangutest ja deklaratsioonidest, mille puhul kasutatakse kapitalisiiret (D.995) summade puhul, mis ei ole kunagi laekunud (variant 1b), või ajaliselt kohandatud laekumistest (2. võimalus).

Võib esineda olukordi, kus maksuhalduril on kehtivate õigusaktide alusel võimalik käibemaksunõuded maksejõuetuse korral tühistada. Sellistel juhtudel lisatakse maksejõuetuse tõttu laekumata jäänud käibemaksusummad D.211, kui D.211 on tuletatud hinnangutest ja deklaratsioonidest koos kapitalisiirdega D.995, mis kajastab tühistamisi (variant 1b) ja seda ei lisata D.211 alla, kui kasutatakse ajaliselt kohandatud laekumisi või D.211 koefitsiendiga hinnanguid ja deklaratsioone (valik 1a ja variant 2).

Ostja osalusega kõrvale hoitud käibemaksu väärtuse võib kokkuleppeliselt arvutada, võttes arvesse tegevusalasid, mille puhul on tehtud kohandus seoses deklareerimata tööga.

Selle meetodi kasutamisel, kohaldades seoses deklareerimata tööga majandustegevusalade toodangus tehtud kohandust ja korrutades vastavad deklareerimata müügi summad asjakohase käibemaksuäärana, on võimalik hinnata „puuduva“ käibemaksulaekumise väärtust, mis maksuhalduril on jäänud saamata käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumise tõttu ostja osalusel.

Näiteks: kui pärast seoses deklareerimata tööga tehtud kohandusi suureneb kodumajapidamises teatava toote hinnanguline tarbimine ilma käibemaksuta 15 % ja kui selle toote ostmisel kohaldatakse käibemaksuäärana 20 %, saab maksuhaldurile võlgnetava summa arvutada järgmiselt:

puuduv käibemaksulaekumine ostja „osalusega“ kõrvalehoidumise tõttu = toote kohandamiseelne müügiväärtus × 15 % × 20 %.

Muud võimalikud lähenemisviisid ostja osalusega ja osaluseta käibemaksupettuste eristamiseks on näiteks maksuandmete kasutamine või eksperthinnangud selle kohta, millised tegevused on seotud eri liiki pettustega.

Kogumata käibemaksu kirjendamine rahvamajanduse arvepidamises

Eeldades, et tehingutest, millest ei ole maksuhaldurile teatatud, ei ole teatatud ka statistikaasutustele, ja välja arvatud juhul, kui saamata jäänud käibemaksu väärtust (mis tuleneb maksudest kõrvalehoidumisest osaluseta ja maksejõuetuse tõttu) ei ole raamatupidamisarvestuses juba kaudselt kajastatud, tuleks rahvamajanduse arvepidamise tehingutes vajaduse korral teha järgmised korrigeerimised, et võtta arvesse eespool kirjeldatud meetodi (või samaväärse meetodi) kohaselt arvutatud laekumata käibemaksu:

1. Tootmise poolel: laekumata käibemaksu väärtus arvatakse müüja lisandväärtuse hulka.
2. Tulupoolel: laekumata käibemaksu väärtus arvatakse müüja tegevuse ülejäägi hulka.
3. Kulupoolel: laekumata käibemaksu väärtus arvatakse kauba või teenuse ostjahinna hulka. Seega peaks laekumata käibemaksu väärtus sisalduma kodumajapidamiste lõpptarbimises ja kapitali kogumahutuses põhivarasse. Sõltuvalt kulukategooriate hindamiseks kasutatavatest allikatest ja meetoditest võib vastavad summad juba lisada algandmetesse (nt kui kasutatakse kodumajapidamiste eelarve uuringut) või tuleks need selgesõnaliselt lisada (nt kui kasutatakse kaudseid meetodeid, nagu kaubavoo meetod või „kogus × hind“ meetod).

Käibemaksu, millest on kõrvale hoitud osalusega, ei kirjendata raamatupidamisarvestuses, sest ostja ei ole seda tasunud. Käibemaks, mille ostja on tasunud, kuid mis ei ole laekunud ostja osaluseta maksudest kõrvalehoidumise ja/või maksejõuetuse tõttu, tuleb kirjendada eespool punktides 1–3 nimetatud vastavates kategooriates.
