

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Maarja Sillamaa

ETTEVÕTLUSE KONTROLLID PÕHJA MTK-S

Lõputöö

Juhendaja:
Reet Vihtla, MA

Tallinn 2009

LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Sisekaitseakadeemia	Kuu ja aasta: Mai 2009
Töö pealkiri: Ettevõtluse kontrollid Põhja MTK-s	
Töö autor: Maarja Sillamaa	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
Lühikokkuvõte:	
<p>Lõputöö „Ettevõtluse kontroll Põhja MTK-s“ on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 37 leheküljest ning 1 lisast. Lõputöö koostamisel kasutati 22 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud inglise keeles.</p> <p>Lõputöö uurimisprobleem seisnes selles, et käibemaksukohustuslaste registrisse (KMKR) soovivad saada ettevõtlusega mitte tegelema hakkavad isikud ja KMKR-is esineb isikuid, kes ettevõtlusega ei tegele. Selleks, et KMKR-is oleks ainult ettevõtlust omavad isikud, tuleb maksuhalduril rakendada tõhusat ja efektiivset kontrolli. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksukohustuslaste ettevõtluse kontrollide olulisust Põhja maksu- ja tollikeskuses (Põhja MTK-s). Lõputöös selgitatakse isikute käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja välja arvamise korda, käibemaksukohustuslaste registri olemust, Põhja MTK-s teostatavaid käibemaksupettuste vastu võitlemise kontrollitoiminguid ja analüüsitakse 2008. aastal ja 2009. aasta I kvartalil läbiviidud kontrolle.</p> <p>Lõputöös kasutatakse uurimismeetodina andmekogumismeetodit ja tulemuste tõlgendamise meetodit. Andmeid kogutakse läbi statistiliste andmete analüüsi ja intervjuu. Tulemuste tõlgendamise meetodi abil analüüsitakse ning võrreldakse kogutud andmeid ja jõutakse tulemuseni.</p> <p>Lõputöös jõuti järeldusele, et ettevõtluse kontrollid on olulised. Selline lähenemine ennetab käibemaksupettusi, sh tagab majanduse ja ühiskonna kaitse ning hoiab korras KMKR-i. Et tagada efektiivsem ja tõhusam KMKR-i korrashoid, tuleb tähelepanu pöörata riskikriteeriumite uuendamisele ja täiendamisele, tõsta menetlus kvaliteeti – koolitada ametnikke ja uuendada kontrollipõhimõtteid.</p>	
Võtmesõnad: ettevõtlusega tegelemine või selle puudumine, käibemaksukohustuslaste register, registreerimiseelsed ja –järgsed kontrollitoimingud	
Keywords: business activity, VAT register, pre-registration and subsequent control	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAKSUKOHUSTUSLASTE ÕIGUSED JA KOHUSTUSED.....	6
1.1. Maksukohustuslasena registreerimine ja välja arvamine.....	6
1.2. Käibemaksukohustuslaste register	15
2. REGISTREERIMISEELSESED JA -JÄRGSED KONTROLLID	19
2.1. Põhja MTK-s teostatavad kontrollitoimingud	19
2.2. Eel- ja järelkontrollide analüüs	24
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	36
LISA 1. INTERVJUU.....	38

SISSEJUHATUS

Maksu- ja Tolliamet (MTA) struktuuriüksuse Põhja Maksu- ja tollikeskuse (Põhja MTK) üheks tegevusvaldkonnaks on riigieelarve tulude laekumise tagamine, ühiskonna ja seadusliku majandustegevuse kaitsmine, sh majanduskuritegude ennetamine ja tõkestamine. Majandusliku kuritegevuse alla kuuluvad maksupettused (fiktiivsed arved, ümbrikupalk), altkäemaks, korruptsioon, rahapesu, salakaubandus, võltsimine jne.

Käibemaksupettused on maksukuritegudest levinumad ja probleemsemad, seetõttu on need ka MTA-s aktuaalsed ning vajavad kõrgendatud tähelepanu. Kuna ettevõtete kontroll (revisjon) on üsna aega- ja ressurssinõudev on lihtsam ja mõistlikum rakendada tõhusamat ja intensiivsemat kontrolli juba registreerimisel ja ka vahetult pärast seda.

Lõputöö uurimisprobleem seisnes selles, et käibemaksukohustuslaste registrisse soovivad saada ettevõtlusega mitte tegelema hakkavad isikud ning samuti esineb käibemaksukohustuslaste registris isikuid, kes ettevõtlusega ei tegele. Selleks, et käibemaksukohustuslaste registris oleks ainult ettevõtlust omavad isikud, tuleb maksuhalduril rakendada tõhusat ja efektiivset kontrolli.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksukohustuslaste ettevõtluse kontrollide olulisust Põhja MTK-s.

Selleks, et lõputöös püstitatud eesmärgini jõuda on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) selgitatakse isikute käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja välja arvamise korda tulenevalt seadusandlusest;
- 2) selgitatakse käibemaksukohustuslaste registri olemust;
- 3) selgitatakse Põhja MTK-s teostatavaid käibemaksupettuste vastu võitlemise kontrollitoiminguid;
- 4) analüüsitakse 2008. aastal ja 2009. aasta I kvartalil läbiviidud kontrollid.

Lõputöö on koostatud kahes osas. Esimeses osas selgitatakse käibemaksukohustuslaseks olemise üldiseid aluseid - käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja välja arvamise korda ning käibemaksukohustuslaste registri olemust. Teises osas selgitatakse Põhja MTK-s läbiviidavaid käibemaksupettuste vastu võitlemise kontrollitoiminguid ning tuginedes statistilistele andmetele analüüsitakse 2008. ja 2009. aastal Põhja MTK-s läbiviidud registreerimiseelseid ja -järgseid kontrolle.

Lõputöös kasutatakse uurimismeetodina andmekogumismeetodit ja tulemuste tõlgendamise meetodit. Andmeid kogutakse läbi statistiliste andmete analüüsi ja intervjuu. Seejärel kasutatakse tulemuste tõlgendamise meetodit, millega analüüsitakse ning võrreldakse kogutud andmeid ja jõutakse tulemuseni.

Lõputöö kirjutamisel lähtutakse eelkõige Eestis kehtivast käibemaksuseadusest, MTA sisestest juhenditest, maksualasest kirjandusest ning praktilise töö käigus saadud teadmistest ja kogemustest.

1. MAKSUKOHUSTUSLASTE ÕIGUSED JA KOHUSTUSED

1.1. Maksukohustuslasena registreerimine ja välja arvamine

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga (01. mail 2004. aastal) hakkas kehtima 10. detsembril 2003. aastal vastu võetud käibemaksuseadus (KMS), mis kehtib koos muudatuste ja täiendustega tänaseni. Seaduse eesmärgiks oli KMS-i ühtlustamine Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiiviga. Samuti sisaldab seadus maksupettuste vastase võitluse tõhustamise sätteid.

Käibemaksukohustuslasena¹ registreerimise peamiseks tingimuseks on see, et isik, kes soovib end registreerida, tegeleb ettevõtlusega või alustab ettevõtlust. Seetõttu peab autor vajalikuks selgitada sõna „ettevõtlus“ tähendust.

Mõistet „ettevõtlus“ on selgitanud paljud majandusteadlased ning samuti on ettevõtluse tähendus ära toodud mitmes õigusaktis, lähtuvalt iga seaduse eripärast. Näiteks annavad ettevõtluse mõiste selgituse nii äriseadustik kui ka käibe- ja tulumaksuseadus.

Ettevõtlus majanduslikus tähenduses on kasumit taotlevate ettevõtete asutamine, käigus hoidmine, arendamine ja laiendamine, samuti igasugune majandustegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmise ja teenuse osutamise teel². Seetõttu võib järeldada, et ettevõtluse põhitunnuseks on kasumi ja tulu saamine, mis erineb omakorda ettevõtluse mõistest KMS-i tähenduses.

KMS-i § 2 lg 2 kohaselt defineeritakse ettevõtlust kui iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust (sh ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi ametitegevust) olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Vastavalt Euroopa Ühenduse

¹ Käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev füüsiline või juriidiline isik, sh avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (KMS § 3 lg 1).

² Mereste, U. 2003. Majandusleksikon. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, lk 178.

Nõukogu Kuuenda Direktiivi artiklile 4 ei oma tähendust, kas tegutsetakse kasumi saamise eesmärgil või mitte („olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest“). Käibemaks kuulub tasumisele ka siis, kui äriühing müüs kauba kahjumiga³.

Maksukohustuslasena⁴ on end kohustatud registreerima isikud, kelle maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates registreerimise piirmäära, s.o 250 000 krooni. Registreerimiskohustust ei teki siis, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksuääruga maksustatav käive, v.a kauba ühendusesisene käive.⁵

Füüsiline isik (FIE) peab oma maksustatava käibe arvutamisel meeles pidama, et tema jaoks kehtib käibemaksuga maksustamise erikord. FIE saab oma maksustatava käibe tekkimise aja kindlaks tegemiseks valida üldise ja erikorra vahel. Vastavalt erikorrale võib FIE käsitada oma käibe tekkimise ajana päeva, mil talle raha laekus. Seega võib ta 250 000 krooni arvestust pidada ka järgmiselt: kauba või teenuste eest laekunud raha + kahe kuu maksmata arved.

Oma valikust peab FIE kirjalikult teavitama maksuhaldurit enda registreerimisel maksukohustuslasena või valiku rakendamisele eelneval maksustamisperioodil või varem ja märkima kirjalikus teatises maksustamisperioodi, millest alates ta hakkab valikut rakendama. Isikul on õigus erikorra rakendamisest ka loobuda, kui ta sellest MTA-d eelnevalt kirjalikult teavitab.

Piiratud maksukohustuslasena⁶ registreerimisel tekib maksukohustus nii teenuse kui ka kauba saamisel välismaalt. Kaupade puhul läheb arvesse kauba soetamine Euroopa Liidu

³ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega.

<http://www.fin.ee/doc.php?9832&PHPSESSID=67216405c9f439b21254994cc3b600a3> (05.05.2009).

⁴ Maksukorralduse seaduses (MKS) tähendab mõiste “maksukohustuslane” nii maksumaksjat kui maksu kinnipidajat (MKS § 6 lg 1). Käibemaksuga maksustamisel ei toimu kinnipidamist. Käibemaksuseaduses kasutatav “maksukohustuslane” tähendab järelikult MKS mõistes “maksumaksjat” (Lehis 2004:362). Käesolevas lõputöös kasutab autor mõisteid “maksukohustuslane”, “käibemaksukohustuslane” ja “maksumaksja” samas tähenduses.

⁵ KMS § 19 lg 1.

⁶ Piiratud maksukohustuslane on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, kes on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamiseks registreeritud ning kelle maksukohustused vastavad piiratud maksukohustuslase maksukohustustele (KMS § 3 lg 2).

maksukohustuslaselt, teenuse puhul tekib maksukohustus ükskõik millisel välisriigi maksukohustuslaselt.⁷

Administreerimise lihtsustuse huvides on registreerimisel kehtestatud piirmäär. KMS-i § 21 lg 2 kohaselt tekib isikul piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus siis, kui tema ühendusesiseselt soetatud kaupade (v.a aktsiisikaup ja uus transpordivahend) maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 160 000 krooni. Teenuse saamisel välismaiselt maksukohustuslaselt rahaline piirmäär puudub, seega tekib maksukohustus kohe esimest tehingust ja kroonist alates⁸.

Käibemaks on Eestis ainuke maks, mille puhul tuleb isikutel, kes soovivad saada nn täieõiguslikuks maksumaksjaks, läbida spetsiifiline registreerimise protseduur. Näiteks tulu- ja sotsiaalmaksu maksmiseks ei ole vaja eelnevat registreerimist.

Registreerimise protseduuri läbiviimise eelduseks on see, et maksukohustuslane esitab MTA piirkondlikule struktuuriüksusele käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse (avaldus).

Registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva jooksul on isik kohustatud esitama maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks⁹. Samuti on isikul õigus esitada avaldus siis, kui registreerimiskohustust ei ole veel tekkinud. Praktikas nimetatakse seda vabatahtlikuks maksukohustuslaseks registreerimiseks. Vabatahtlik registreerimine on kasulik näiteks siis, kui isik teeb suurema põhivarainvesteeringu või ostab suure partii kaupu, mille realisatsiooni käigus ta registreerimise piirmäära niikuinii ületab¹⁰.

Alates 1. jaanuarist 2006. aastast on täiendatud KMS-i ning suurendatud maksuhaldurile antud õigusi ja kohustusi. KMS-i § 20 lg 4¹ sätestab, et isik peab registreerimiseks tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine

⁷ Kägi, K. Võimre, U. Käibemaks. Äripäeva Kirjastuse AS, lk 86.

⁸ KMS § 21 lg 1.

⁹ KMS § 20 lg 1.

¹⁰ Tammert, P. 2002. Maksundus. Tallinn: Aimwell, lk 269.

või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur otsustab registreerimise tõendite saamisest alates kolme tööpäeva jooksul. Maksuhaldur jätab isiku registreerimata, kui isik ei tegele ettevõtlusega või ei alusta ettevõtlust.

Kuni 1. jaanuari 2006. aastani kehtinud KMS sellist kohustust ja õigust maksuhaldurile ei andnud ning isikud registreeriti maksukohustuslaseks enamjaolt automaatselt. See tähendab, et kui isik esitas avalduse enda maksukohustuslaseks registreerimise kohta, siis maksuhaldur registreeris isiku maksumaksjaks esitatud avalduses nähtud andmete põhjal täiendavaid dokumente küsimata.

Automaatse registreerimisega sattusid aga käibemaksukohustuslaste registrisse (KMKR) sellised ettevõtted, kelle käive ei tekkinud seaduse alusel või oli näiline. Samuti kaasnes automaatse registreerimisega olukord, kus pärast registreerimist, mil maksuhalduril tekkis vajadus kontrollida avaldusel märgitud andmeid, ei olnud võimalik isikuga enam kontakti saada.

KMS-i § 20 lg 4¹ puhul on tegemist sättega, mille eesmärk on ennetada käibemaksupettuste läbiviimise eesmärgil soovivate isikute registrisse kandmist (ühiskonna ja majanduse kaitsmine) ning tagada, et registrisse kantakse Eestis reaalselt majandustegevust omavad või lähiajal omama hakkavad isikud¹¹. Selline seaduse muudatus annab maksuhaldurile võimaluse kontrollida nii kohustuslikult esitatud avaldusel esinevaid fakte (käibe täitumise kuupäeva ja summat) kui ka vabatahtlikult esitatud avalduse õiguspärasust.

Kui selgub, et avalduses märgitud andmed on ebaõiged, tuleb maksuhalduril korrigeerida oma otsust vastavalt kontrolli käigus avastatud vigadele. Registreerimise avalduse nõuetekohaselt täitmata jätmise korral, annab maksuhaldur selle esitajale puuduste kõrvaldamiseks tähtaja (v.a juhul, kui puudused on koheselt kõrvaldatavad). Puuduste tähtajaks kõrvaldamata jätmise korral, tagastab maksuhaldur avalduse selle esitajale. Siinjuures on oluline, et avalduse

¹¹ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslaste eel- ja järelkontroll.
<http://www.emta.ee/index.php?id=14777&highlight=k%C3%A4ibemaksukohustuslaste> 09.05.2009.

tagastamine peab olema õigustatud (avalduses esinevad puudused peavad takistama selle edasist menetlemist).

Tuvastades isiku ettevõtlusega tegelemise ning avalduses esitatud andmete õigsuse, registreerib maksuhaldur isiku maksukohustuslasena, kandes tema andmed kolme tööpäeva jooksul, arvates avalduse saamisest, maksukohustuslaste registrisse registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga¹² või avaldaja soovil hilisema kuupäeva seisuga¹³.

Enne 2003. aasta aprilli oli Eestis käibemaksukohustuslaseks võimalik registreerida ainult kalendrikuu alguse seisuga, kuid vastu võetud korra kohaselt võib registreeritud maksukohustuslase staatus tekkida ka kuu keskel¹⁴. Kui maksuhalduril on andmeid, et isikul on tekkinud registreerimiskohustus, kuid ta ei ole registreerimisavaldust tähtaegselt esitanud, registreerib maksuhaldur isiku omal algatusel registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga¹⁵. See tähendab, et kui isik ei täitnud registreerimiskohustust õigeaegselt, registreerib maksuhaldur ta maksukohustuslaseks tagasiulatavalt ise. Tagasiulatava registreerimise põhjuseks võib olla asjaolu, et maksumaksja on valesti arvutanud käibe tekkimise aega või maksustatavat väärtust (nt müüs teenuseid turuhinnast odavamalt või vahetas tasuta teenuseid)¹⁶.

Registreerimisprotseduuri lõppedes omistatakse registreeritud maksumaksjale käibemaksuregistri kood, mida nad peavad oma arvepidamises kasutama. Käibemaksuregistri kood võimaldab maksuhalduril kontrollida isiku käibemaksuarvestust.

Käibemaksuregistri koodi pikkus Euroopa Liidu liikmeriikides on 5-12 sümbolit. Enamikes liikmesriikides koosneb registrikood ainult numbritest, kuid mõnedes neist sisaldab kood ka tähte¹⁷.

¹² KMS § 20 lg 3.

¹³ KMS § 20 lg 4.

¹⁴ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 365.

¹⁵ KMS § 20 lg 10.

¹⁶ Lehis, L. Huberg, M. Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Casus, lk 571.

¹⁷ Wikipedia. Value added tax identification number.

http://en.wikipedia.org/wiki/Value_added_tax_identification_number 05.05.2009.

Eesti käibemaksuregistri koodi pikkus on 11 sümbolit. Vastavalt „Maksukohustuslaste registri“ asutamise ja registri pidamise põhimääruse § 21 lg 4 toodule on Eesti käibemaksuregistri koodi formaat järgmine:

- 1) EE + unikaalne kood registris + kontrolljäak, kus EE- prefiks vastavalt Euroopa Liidu kuuenda direktiivile art. 22, ISO standard 3166- alpha 2. näitab, et tegemist on Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasega;
- 2) unikaalne kood registris (8 sümbolit);
- 3) meetodiga 7-3-1 arvutatud kontrolljärk (1 sümbol).

Eestis on maksukohustuslase käibemaksuregistri kood näiteks selline - EE123456789.

Käibemaksukohustuslasena registreerimisel ei saa alati saajaprotsendiliselt kindel olla, et isik ka realselt ettevõtlust alustab, olgugi, et esitatud tõendid ja ütlused seda kinnitavad. Välistatud ei ole olukorrad, kus alguses on isikul head kavatsused, kuid ettevõtte arenedes võtab isik teise suuna ning hakkab seaduse vastu töötama.

Kuna registreerimise otsuse tegemine on osaliselt ka maksuhalduri tunnetuse küsimus, jääb paratamatult mõne esitatud avalduse juurde kahtlus, mida ei suudeta täielikult põhjendada. Täiendavalt ja efektiivsemalt saab neid analüüsida siis, kui isik hakkab pärast registreerimist oma õigusi ja kohustusi realiseerima.

Et mitte hoida KMKR-is reaalse majandustegevuseta isikuid on maksuhalduril õigus kustutada isikud registrist. Seda on võimalik alata nii maksuhalduril kui ka maksukohustuslasel endal.

Isik kustutatakse KMKR-st järgmistel tingimustel:

- 1) esitamata on käibedeklaratsioon kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta¹⁸;
- 2) isiku enda avalduse alusel¹⁹;

¹⁸ KMS § 22 lg 3.

¹⁹ KMS § 22 lg 1.

- 3) isik ei tegele ettevõtlusega Eestis ning maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud²⁰;
- 4) kui maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud²¹.

Kahel esimesel juhul sõltub KMKR-st kustutamine eelkõige isikust endast. Näiteks kui isik ei pea kinni kohustusest esitada maksuaruandlust, siis on see tingitud isiku väärast maksukuulekusest ja -käitumisest. Teisel juhul esitab isik ise, iseseisva majandustegevuse (ettevõtluse) puudumise korral, vabatahtlikult avalduse enda KMKR-st välja arvamise kohta.

Kolmandas punktis nimetatud juhul on otsustusõigus maksuhalduril. Nii nagu registreerimisel, täiendati ka 1. jaanuari 2006. aasta KMS-i muudatusega maksukohustuslaste välja arvamise korda.

Kuni 01. jaanuari 2006. aastani ei olnud maksuhalduril õigust kustutada Eestis ettevõtlusega mittetegelevat isikut registrist omal algatusel. Sellest tulenevalt registreeriti isikuid, kes registreerimise momendist alates esitasid vaid nullidega käibedeklaratsioone ning neid, kes küll käivet deklareerisid, aga reaalselt majandustegevust Eestis ei omanud. Nimetatud ettevõtlusega mittetegelevaid isikuid kasutati tihti maksupettuste toimepanemiseks.²²

Enne maksukohustuslase registrist kustutamise otsustamist, peab maksuhaldur vajadusel kontrollima tema majandustegevust. Majandustegevust ei kontrollita eelpool nimetatud punktides 1 ja 4 kirjeldatud juhtudel.

Isik kustutakse KMKR-st maksuhalduri otsuses nimetatud kuupäeva seisuga. Kui maksukohustuslane (sh piiratud maksukohustuslane) või tema tegevus Eestis on lõpetatud, kustutatakse ta KMKR-st tegevuse lõpetamise kuupäevaga.

²⁰ KMS § 22 lg 3.

²¹ KMS § 22 lg 4.

²² Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslaste eel- ja järelkontrollid.

[http://www.emta.ee/index.php?id=14777&highlight=k%C3%A4ibemaksukohustuslaste 09.05.2009.](http://www.emta.ee/index.php?id=14777&highlight=k%C3%A4ibemaksukohustuslaste%2009.05.2009)

Vabatahtlik käibemaksukohustuslase staatusest loobumine on tavaliselt tingitud isiku väikesest käibest. Juhul kui registreeritud käibemaksukohustuslase maksustatav käive ei ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul 250 000-kroonist piirmäära, võib ta vastavalt KMS-i § 22 lg 1 toodule esitada MTA-le avalduse enda registrist kustutamiseks.

KMS-i § 19 lg 2 on sätestatud, et juhul kui registrist kustutamise päevale järgnevast päevast alates ületab isiku maksustatav käive veel samal kalendriaastal 250 000 krooni, tekib tal uuesti registreerimiskohustus nimetatud suuruses maksustatava käibe tekkimise päevast.

Ka piiratud maksukohustuslasel on võimalus esitada avaldus enda käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks, kuid sellisel juhul peab olema täidetud kaks tingimust:²³

- 1) ta peab olema olnud piiratud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt kaks aastat;
- 2) tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba väärtus ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa tema arvestuste kohaselt ka alanud kalendriaastal 160 000-kroonist piirmäära.

Juhul, kui piiratud maksukohustuslane registreeritakse maksukohustuslaseks KMS § 20 tingimustel, kustutatakse ta registrist piiratud maksukohustuslasena.²⁴

Avaldus enda KMKR-st kustutamiseks esitatakse asukohajärgsele piirkondliku maksu- ja tollikeskuse teenindusbüroole. Siinjuures on oluline meeles pidada, et avalduse esitajaks võib olla kas esindusõiguslik isik (juhatuse liige), volitatud isik (volikirja alusel) või riigi-, valla- või linnaasutuse esindaja. Kuna maksukohustuslaste välja arvamise avalduse vorm ega sisu ei ole fikseeritud mitte üheski seaduses ega muus kirjalikus dokumendis, esitatakse avaldus vabas vormis. Avaldusel on kirjas maksukohustuslase nimi, registri- või isikukood, esindusõigusliku isiku nimi, allkiri, kuupäev ja põhjus, miks soovitakse KMKR-st välja arvamist.

²³ KMS § 23 lg 2.

²⁴ KMS § 23 lg 1.

Maksukohustuslane peab arvestama sellega, et kustutamise protseduuri kestvusest tingituna võib maksuhalduri otsuses nimetatud kuupäev, mille seisuga maksukohustuslane KMKR-st kustutakse, olla ka hilisem tema avalduses nimetatud kuupäevast.

Isiku KMKR-st välja arvamisel muutub ka tema käibemaksuregistri kood kehtetuks ning seda ei tohi enam kasutada.

Seda, kas isikul on kehtiv käibemaksuregistri kood või mitte, on võimalik kontrollida MTA kodulehel asuvas andmebaasis, mis on kättesaadav igale soovijale. Ka teise liikmesriigi maksuhaldur saab rahvusvaheliste maksupettuste vältimiseks kontrollida Eesti käibemaksuregistri koodi, tehes päringu MTA andmebaasidesse. Andmebaas võimaldab ainult Eesti ja teiste liikmesriikide käibemaksukohustuslaste registri numbrite kehtivuse kontrollimist. See tähendab seda, et kontrollida saab ainult käibemaksuregistri koodi kehtivust, muud informatsiooni maksukohustuslaste kohta andmebaas ei väljasta.

Käibemaksuregistri koodi kontrollimine on oluline nii riigieelarve, kui ka ostja seisukohalt. Käibemaksuregistri koodi kontrollimisele on rõhunud ka Riigikohus.

Riigikohtu halduskolleegiumi 16. aprilli 2003. aasta kohtuotsuses OÜ Elvarem kaebus Ida-Viru Maksuameti 22. märtsi 2002. aasta ettekirjutuse tühistamiseks ja maksuametile maksusumma tagastamise ettekirjutuse tegemiseks on kohus teinud järelduse, et ostja peab kontrollima, kas müüja on käibemaksukohustuslane ning kas arvel märgitud käibemaksukohustuslane on registreeritud vastavas registris.²⁵

Käesolevas peatükis selgitas autor maksukohustuslasena registreerimise korda ja tingimusi tulenevalt seadusandlusest. Käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamisel juures on olulised märksõnad ettevõtlus, selle reaalne alustamine või sellega tegelemine ning ettevõtluse puudumine. Käibemaksupettuste ennetamisele ja tõkestamisele on palju kaasa aidanud Eesti Liitumine Euroopa Liiduga, mil hakkas kehtima 10. detsembril 2003. aastal vastu võetud KMS. Seaduse eesmärgiks oli KMS-i ühtlustamine Euroopa Liidus

²⁵ III-3/1-29/03 - RT I 2001, 64, 368.

käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiiviga ning samuti sisaldab seadus käibemaksupettuste vastase võitluse tõhustamise sätteid. 1. jaanuari 2006. aasta KMS-i muudatuste ja täiendamisega suurendati veelgi maksuhalduri õigusi ja kohustusi ning sellest ajast võib maksuhaldur nii isikute registreerimisel käibemaksukohustuslaseks kui ka KMKR-st välja arvamise korral küsida isikutelt lisatõendeid ettevõtluse alustamise või ettevõtlusega tegelemise osas. Kui ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud, jätab maksuhaldur isiku registreerimata või kustutab isiku KMKR-st.

1.2. Käibemaksukohustuslaste register

Alates 1999. aastast kantakse kõik maksukohustuslased MTA hallatavasse „Maksukohustuslaste registrisse“ (register). Registrisse kantakse andmed (aadress, juhtorgani liikmed, tegevuse alustamine ja lõpetamine jne) nii isikute kui ka kõikide maksukohustuslaste (maksude määramine, tasumine, kustutamine jne) kohta.

Registri pidamise eemärgiks on andmete kogumine maksuseadusest ja teistest seadustest tulenevate ülesannete täitmiseks, arvestuse pidamine maksude tasumise õigsuse kontrollimiseks, maksude määramiseks ja sissenõudmiseks²⁶.

Kui isik registreeritakse käibemaksukohustuslaseks, siis kantakse tema andmed registrisse ning sellisel juhul nimetatakse seda KMKR-iks.

KMKR-is olemise peamiseks eelduseks on see, et isik tegeleb reaalse ettevõtlusega.

MTA püstitas 2003. aastal eesmärgi tagada KMKR-i korrashoid, sh usaldusväärsus. KMKR-i usaldusväärkena hoidmise vajadus tulenes sellest, et KMKR-is esines ettevõtteid, kes reaalselt ei tegutsenud. Näiteks oli maksukohustuslastel aruandlus (deklaratsioonid) esitamata, esitati nullidega deklaratsioone, mille kohaselt tekib maksuhalduril kahtlus ettevõtlusega tegelemise osas või esines muid probleemseid (vari- või riulifirmad) ettevõtteid, kes käibemaksuregistri

²⁶ «Maksukohustuslaste registri» asutamine ja registri pidamise põhimäärus § 3 lg 1.

koodi õiguspäraselt ei kasutanud. MTA peab KMKR-i korrashoidmisel tagama ka riigieelarve kaitse.

Riigieelarve kaitsmise vajadus tuleneb tarvidusest vähendada käibemaksupettusi, mille tüüpskeemi kohaselt on variisikuid²⁷ kasutanud müüja lisanud arvele käibemaksu ja käibemaksukohustuslase numbri. Seejärel on heauskne ostja arvanud arvele lisatud käibemaksu maha teadmata, et kasutatud on tegelikult vaid reaalse majandustegevuseta ettevõtte numbrit ning riigil jääb tehingult käibemaks riigieelarvesse laekumata.²⁸

Kõige enam hakati KMKR-i korrashoiule tähelepanu pöörama siis, kui Eesti liitus Euroopa Liiduga. Sellega seoses viidi KMS-i sisse mitmed muudatused. Nimelt tekkis maksuhalduril kohustus kontrollida, kas käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse esitaja ka tegelikult osaleb ettevõtluses ning samuti pöörati suuremat tähelepanu nendele käibemaksukohustuslastele, kes ei olnud täitnud aruandlusdistsipliini ning olid kuue või enam kuu kohta jätnud käibedeklaratsiooni esitamata.²⁹

KMKR-i korrashoiule on palju kaasa aidanud ka 2006. aastal jõustunud muudetud ja täiendatud KMS, millega on suurendatud maksuhaldurile antud pädevust. Nagu juba peatükis 1.1. mainitakse on maksuhalduril õigus jätta isik registreerimata, kui selgub, et ta ei tegele ettevõtlusega Eestis või ei alusta ettevõtlust Eestis.

Alates 2007. aasta aprillist tõhustas MTA KMKR-i järelevalvet. Nimelt alustati sellel ajal Põhja MTK-s pilootprojekti „Käibemaksukohustuslasena registreerimiseelse ja registreerimisele järgnevate ettevõtluse kontrollide tööprotsess“. Esialgu oli pilootprojektil suurem tähelepanu pööratud registreerimiseelsetele kontrollidele. Tõhusamat järelevalvet juba käibemaksuregistri koodi omavatele isikutele hakati pöörama 2008. aasta märtsis.

²⁷ Mõiste “variisik” tähendab isikut, keda kasutatakse ebaseadusliku kasu tegelike saajate varjamiseks ettevõtte tehingutes.

²⁸ Eesti Maksumaksjate Liit. Registri korrashoid ennetab maksurikkumisi.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1668> (05.05.2009).

²⁹ Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2004. Tallinn: OÜ PrintBest Trükikoda, lk 30.

Kui enne 2006. aastat registreeriti isikuid käibemaksukohustuslaseks enamjaolt automaatselt, siis 2007. aasta aprillist on:

- 1) KMKR-i soovijate taustakontroll põhjalikum;
- 2) KMKR-ist kustutatakse äriühingud, kes ettevõtlusega ei tegele.

Pilootprojekt lõppes 29. veebruaril 2008. aastal ning 1. märtsil 2008. aastal alustas registreerimiseelsete ja registreerimisele järgnevate kontrollidega 20-liikmeline talitus. Selline ümberkorraldus ei jäänud aga Põhja MTK-s viimaseks. Alates 1. detsembrist 2008. aastast toimunud uue struktuuri muudatusega kujunes 20-liikmelisest talitusest välja 35-liikmeline maksukorralduse osakond, mis haldab ühe juhtimise all kogu Eestit. Uue struktuuri muudatuse eesmärgiks on tagada ühetaoline lähenemine menetlustoimingutele, kontrolli põhimõtetele, riskide hindamisele jne. Maksukorralduse osakonna põhiülesanne on isikute poolt esitatud taotluste ning lubade kontroll, KMKR-i järelevalve, kontrollieelsete tegevuste läbiviimine ning isiku maksuriskide hindamine, analüüs, ennetamine ja tõkestamine³⁰.

KMKR-i andmete jälgimine ja korrastamine on pidev protsess. Selleks, et maksuhaldur saaks oma eesmärgi saavutada tõhustatakse peamiselt juba kasutusel olevaid meetmeid ning rakendatakse uusi, nn pehmeid meetmeid. Nn pehmed meetmed on vajalikud selleks, et kõikidele isikutele ei saa ühetaoliselt läheneda. Nn pehmete meetmete alla kuuluvad näiteks maksuhalduri poolt väljastatud pressiteated, märgukirjade saatmine või võetakse isikutega telefoni teel ühendust. 2008. aastal ja 2009. aasta alguses on maksuhaldur ka nn pehmet meedet rakendanud.

2008. aasta novembris saatis MTA välja pressiteate “Maksuhaldur kutsub käibemaksukohustuslasi üle vaatama ettevõtluse olemasolu”, eesmärgiga teavitada maksukohustuslasi maksuhalduri tööst ja maksukohustuslastel end ise KMKR-st välja arvata, kui puudub ettevõtlus KMS-i tähenduses. 2009. aasta jaanuaris saadeti isikutele, kelle suhtes tekkis ettevõtlusega tegelemise kahtlus, e-teateid ja märgukirju. Nn pehme meede on ka vähem maksuhalduri ressursi nõudev.

³⁰ Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1.detsembri 2008 käskkirja nr 2-P juurde muudetud 12.veebruari 2009 käskkirjaga nr 150-P Maksu- ja Tolliameti Põhja Maksu- ja Tollikeskuse põhimäärus.

2009. aastal lähtub maksuhaldur kontrollitoiminguid läbi viies põhimõttest – head klienti ei tülitata. Rakendatakse nn pehmeid kontrollimeetmeid nendele maksumaksjatele, kelle maksukuulekust saab mõjutada ja rangemaid kontrollimeetmeid nendele, kelle maksukuulekust mõjutada on raske või võimatu.³¹

KMKR-i korrashoidmisel on preventiivne eesmärk, s.t et kontrollitoimingute tulemusena püütakse ennetada hilisemaid maksukuritegusid, tagada kontrollide kiire ja efektiivne läbiviimine, et vältida liigseid kulutusi ja ebamugavusi maksumaksjale. Kõige kulukam on revisjoni läbiviimine, kuid see peaks olema pigem äärmuslik vahend.

Käesolevas peatükis selgitas autor KMKR-i olemust. KMKR-is olemise peamiseks tingimuseks on see, et isik tegeleb reaalse ettevõtlusega ehk iseseisva majandustegevusega. Selleks, et KMKR-is ei esineks ettevõtlusega mittetegelevaid isikuid ja isikuid, kes ei kuritarvitaks käibemaksuregistri koodi, on maksuhalduril õigus ja kohustus hoida KMKR korras (tagada KMKR-i usaldusväärsus). KMKR-i usaldusväärse eesmärgi püstitas MTA 2003. aastal, kuid tõhusamat järelevalvet hakati teostama 2007. aasta aprillis. Kui enne 2007. aastat registreeriti isikuid enamjaolt automaatselt, eelneva kontrollita, siis 2007. aastast on KMKR-i soovijate taustakontroll põhjalikum ja KMKR-ist kustutatakse isikud, kes ettevõtlusega ei tegele. KMKR-i korrashoidmisel on preventiivne eesmärk - kontrollitoimingute tulemusena püütakse ennetada hilisemaid maksukuritegusid ning tagada kontrollide kiire ja efektiivne läbiviimine, et vältida liigseid kulutusi ja ebamugavusi maksumaksjale.

³¹ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslaste eel- ja järelkontroll. <http://www.emta.ee/?id=14777> (05.05.2009).

2. REGISTREERIMISEELSED JA -JÄRGSED KONTROLLID

2.1. Põhja MTK-s teostatavad kontrollitoimingud

Registreerimiseelne ettevõtluse kontroll (eelkontroll) ja registreerimisele järgnev ettevõtluse kontroll (järelkontroll) on menetlus, kus Põhja MTK ametnik viib läbi kontrollitoimingud, mille tulemusena selgub maksukohustuslase iseseisev majandustegevus ehk ettevõtlus.

Eelkontrollide läbiviimise eesmärgiks on käibemaksupettuste ennetamine takistades käibemaksu registreerimisnumbri andmist isikutele, kes taotleavad seda maksupettuste eesmärgil (näiteks riuli- või varifirmad). Eelkontrolli läbiviimise tulemusena peaks olema tagatud probleemsete äriühingute KMKR-i mittesattumine või tunnetuse saamine äriühingu vahetu registreerimisjärgse järelkontrolli läbiviimise vajaduse kohta. Järelkontrolli läbiviimise eesmärgiks on samuti käibemaksupettuste ennetamine. Järelkontrolli läbiviimise tulemusena peaks olema tagatud ettevõtlust mitteomavate probleemsete isikute kustutamine KMKR-st. Lõppeesmärgiks on käibemaksukohustuslaste registri usaldusväarsuse tõstmine ja kõikidele äriühingutele võrdsete võimaluste loomine (aus ettevõtluskeskkond).³²

Eelkontrollid on riskipõhised, mis tähendab seda, et käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitanud isikute suhtes määratakse maksurisk. Riskiastmeid on kolm:

- 1) kõrge;
- 2) keskmine;
- 3) madal risk.

Kõrge riski saanud isikute osas viiakse kohe läbi registreerimiseelne kontroll. Teoreetiliselt kahe viimase riskiastme saanud isikute osas registreerimiseelset kontrolli läbi ei viida (v.a juhul, kui on tekkinud kahtlusi avalduse esitamise õigsuses või leidub muud ebausaldavat informatsiooni) ning isikud registreeritakse käibemaksukohustuslaseks kolme tööpäeva jooksul alates avalduse esitamisest eelkontrolli läbiviimata.

³² Maksu- ja Tolliameti peadirektori 05. aprilli 2007. aasta käskkiri nr 110- P.

Praktikas on olnud olukordi, kus avalduse esitanud isiku suhtes on määratud madal maksurisk, kuid esitatud andmete õiguspärasuses on maksuhalduril tekkinud kahtlus. Nimelt oli praktikas juhtum, kus esindusõigusliku isiku esitatud avaldusel ja volitusel olev allkiri erinesid üksteisest, mistõttu tekkis maksuhalduril kahtlus avalduse esitamise õigsuses. Seetõttu alustas maksuhaldur juriidilise isiku suhtes eelkontrolli.

Järelkontrolli puhul tekib ettevõtlusega tegelemise kahtlus näiteks siis, kui isikul on juba kolme järjestikuse kuu käibedeklaratsioonid esitatud nullidega, juhatuse liikmel on variisiku kahtlus, tegemist on puhver³³ ettevõttega või vari- või riulifirmaga.

Riskiastmete määramisel on oluline osa MTA ametnikel, kes peavad määrama võimalikult täpsed maksuriskid ja juhised. Kontrollikriteeriumite määramisel on oluline koostöö kontrolli-, uurimis-, teenindus või mõne muu osakonnaga. Samuti on kriteeriumite uuendamisel ja täiendamisel oluliseks lüliks menetlustoiminguid läbiviivad ametnikud, kes igapäevaselt kontrolli tööga kokku puutuvad ja saavad teha ettepanekuid kriteeriumite täiendamiseks.

Oluline on koostöö mitte ainult MTA siseselt. Maksukorralduse osakonna juhataja Ramses Alliksoo on intervjuus (vt lisa 1) ütelnud, et oluline on nn naabrivalve efekt, kus konkreetsetes tegevusvaldkonnas või teatud sektoris olevad isikud ise rohkem oma ausa konkurentsi tagamiseks vaeva näevad ja maksuhalduriga koostööd teevad. Selleks, et maksuhaldur saaks tagada KMKR-i usaldusväärset, lühendada kontrollile kulumise aega ja maksumaksja koormamist on oluline roll ka maksukohustuslastel endal.

Ettevõtluse olemasolu kontrolli alustatakse eel- ja järelkontrolli puhul korraldusega. Järelkontrolli puhul ei ole välistatud ka isikuga kontakti saamine telefoni teel. Siinkohal võib autor praktikas saadud kogemuste põhjal kinnitada, et telefoni teel alustatud kontroll ei ole nii tõhus, kui seda tehakse korraldusega. Telefoni teel alustatud kontroll on küll vähem ressursi nõudvam, kuid selle tulemus ei ole nii efektiivne kui korraldusega alustatud kontroll.

³³ Mõiste "puhver" tähendab lüli ausa ja nn kadunud firma vahel.

Korralduses märgitakse ära esindusõigusliku isiku (juhatuse liige, volitatud isik) kohaleilmumise kuupäev, kellaaeg ja koht, kuhu tuleb ilmuda dokumentide esitamiseks ja selgituste andmiseks ettevõtlust puudutavates küsimustes.

Tõend, kui selline on sätestatud tsiviilkohtumenetluse seadustikus §-s 229 lg 2 ja haldusmenetluse seaduse §-s 38. Eelpool viidatud seaduste kohaselt võivad tõenditeks olla:

- 1) menetlusosalise seletus;
- 2) dokumentaalne tõend;
- 3) vaatlus;
- 4) asitõend;
- 5) eksperdiarvamus.

Nii eel- kui ka järelkontrollides kasutab Põhja MTK ametnik valdavas enamuses kolme esimest tõendit.

Dokumentaalselteks tõenditeks võivad olla näiteks rendi-, töö-, tarne-, hanke- või laenulepingud, ostu-müügi arved, väljastatud tegevusload, reklaammaterjalid, hinnapakumised, äriplaanid jne. Tõendavate dokumentide nimekiri ei ole fikseeritud mitte üheski seaduses ega muu dokumentatsiooniga, seega võivad sellisteks tõenditeks olla ka muud kirjalikud dokumendid.

Kindlasti peab esitatud dokumentide küsimisel lähtuma kontrolli sisust, kuna iga kontroll on erinev ja iga dokument ei kinnita ettevõtlusega alustamist või tegelemist. Näiteks kui kontrollitava ettevõtte tegevusalaks on ehitustegevus ja ettevõtte esindusõiguslik isik esitab tõendavaks dokumendiks raamatupidamisteenuste lepingu, siis selline dokument ei kinnita ettevõtluse alustamist. Kui aga ehitustegevuse korral esitatakse kontrolli läbiviivale ametnikule tõendavaks dokumendiks konkreetse ehitusega seonduv projekt või leping, siis selline dokument annab maksuhaldurile alust registreerida isik maksukohustuslaseks. Tõendav dokument peab olema selline, mis tõestab ettevõtlusega tegelemist.

Lisaks küsitud dokumentidele võetakse esindusõiguslikult isikult ka suulised selgitused ettevõtte tegevuse kohta. Küsitlus on vajalik selleks, et hinnata seda, kuivõrd kursis on seletusi andev isik ettevõtluse toimumisest või plaanitavast tegevusest, samuti maksuseadusega kursis oleku ja raamatupidamise korraldamise kohta. Selline protseduur peab laskma menetluse läbiviijal hinnata seletusi andva isiku tegelikke kavatsusi. Näiteks kui isik ei ole teadlik ettevõtte tegevusest ning annab ebamääraseid seletusi, siis tekib kahtlus, et tegemist on variisikuga, kes ise reaalselt ettevõtte tegevust ei juhi. Praktikas on olnud juhtumeid, kus selgitusi andev isik ei tea ettevõtluse tegevusest midagi, samuti ei mäletata tehingupartneritega sõlmitud lepingute aega, kohta või sisu.

Kui kontrollimise käigus tekib kahtlusi isiku tegevuse suhtes (näiteks esitatud tõendite õigsuses) või maksukohustuslane keeldub info andmisest, võib selgituste saamiseks pöörduda ka kolmandate isikute poole³⁴. Kolmas isik on mis tahes isik, kes valdab teavet mõne teise isiku kohta³⁵. Näiteks võivad kolmandaks isikuks olla kontrollitava ettevõtte tehingupartnerid, töötajad jne. Andmete kontrollimiseks tehakse tehingupartnerile vastav kirjalik järelepärimine. Korraldusesse märgitakse maksukohustuslase nimi, kelle kohta teavet kogutakse ja kolmanda isiku poole pöördumise põhjus.

Kolmanda isiku poole pöördumine peab olema õigustatud ning küsida saab ainult kontrollitava maksukohustuslase kohta käivat teavet. Üldistatud andmeid (kõikide ostjate või müüjate nimekirju vms) küsida ei tohi. See on fikseeritud ka Riigikohtu lahendis.

Riigikohtu halduskolleegiumi 13. aprilli 1998. aasta määruses Riigi Maksuameti esindaja vandeadvokaat Aivar Pilve kassatsioonkaebuses Tallinna Ringkonnakohtu 22. detsembri 1997. aasta otsusele haldusasjas nr II-3/331/97 on kohus teinud järelduse, et maksuhaldur ei tohi nõuda kolmandalt isikult sellist teavet, mille kasutamiseks maksuhalduril puudub vajadus.³⁶

³⁴ MKS § 61 lg 2.

³⁵ Lehis, L. Maksuõigus, lk 163.

³⁶ III-3/1-14/98 – RT I 1994, 1, 5.

Lisaks teabe nõudmisele kolmandatelt isikutelt on maksuhalduril, tulenevalt MKS-ist, võimalus teostada ka tegevuskoha vaatlus³⁷. Seda võib teha nii etteteatamata kui ka kokkuleppel maksumaksjaga.

Tegevuskoha vaatlus on väga tõhus vahend saamaks kindlust ettevõtte toimimise osas. Lähtuda tuleb seejuures aga ettevõtte tegevusvaldkonnast, kuna kõik tegevusalad ei võimalda tegevuskoha vaatluse läbiviimist. Näiteks kui ettevõtte tegevusalaks on märgitud ehitustegevus ning käsil on majade vms hoone ehitamine, siis ei teki probleemi vaatluse fikseerimisega. Kui aga ettevõtte osutab vahendusteenust ning ei oma ega rendi ühtegi ladu, samuti ei ole tal realselt kaupa, mida maksuhaldurile näidata, siis ei ole mõttekas teha tegevuskoha vaatlust.

Isik jäetakse registreerimata või kustutatakse KMKR-st, kui ta ei tegele ettevõtlusega Eestis või ei alusta ettevõtlust Eestis.

Registreerimisest keeldumise ja kustutamise põhjused võivad olla järgmised:

- 1) isik ei ilmu ning ei esita tähtajaks tõendeid;
- 2) isik ilmub, kuid ei esita kokkulepitud ajaks tõendeid;
- 3) isik esitab tõendid, kuid need ei ole piisavad;
- 4) juhatuse liige on variisik – isik ei suuda anda usutavaid selgitusi ettevõtte tegevuse kohta või ei ole ettevõtlusega kursis;
- 5) tehingupartneritega on võimatu kontakti saada või nad kinnitavad, et tehinguid ei ole toimunud;
- 6) tegevuskoha vaatlusel selgub, et maksuhaldurile teadaoleval aadressil ei toimu ettevõttel tegevust;
- 7) isiku enda avalduse põhjusel;
- 8) ilmnevad muud põhjused.

Registreerimisest keeldumise ja KMKR-st kustutamise kohta vormistatakse motiveeritud otsus vastavalt eelpool nimetatud põhjustest lähtuvalt. Haldusakt peab olema selge ja üheselt

³⁷ MKS § 72 lg 1-4.

mõistetakse³⁸, mis tähendab seda, et kontrollimisel kogutud informatsioon, tõendid ja seisukohad peavad olema põhjendatud ja fikseeritud.

Kontrollitoimingute läbiviimisel on olulisem tuvastada isiku tegelikud kavatsused ja reaalsed toimingud, mis kinnitavad, et ettevõtluse ka reaalselt toimuma hakkab. Lähtuda ei tohi sellest, millise majandusliku tulemuseni ettevõtluse käigus soovitakse jõuda ning kas ettevõtluse alustamine on õigustatud ja mõistlik.³⁹

Käesolevas peatükis selgitas autor, kuidas Põhja MTK-s praktikas viiakse läbi eel- ja järelkontrolle. Eel- ja järelkontrollide eesmärgiks on käibemaksupettuste ennetamine, sh KMKR-i usaldusväärse töstmise ja kõikidele isikutele võrdsete võimaluste loomine ehk ausa ettevõtluskeskkonna tagamine. Eel- ja järelkontrollid põhinevad riskianalüüsil, mis tähendab seda, et kõikide isikute suhtes määratakse maksuriskid. Riskikriteeriumite määramisel on oluliseks osaks koostöö erinevate ametisestest osakondadega ja ka maksumaksjatega. Kontrollide alustatakse korraldusega, mille kohaselt tuleb esindusõiguslikul isikul anda selgitusi oma tegevuse kohta ning esitada ettevõtlust tõendavad dokumendid. Saadud informatsiooni ja esitatud dokumentide põhjal tuleb maksuhalduril hinnata esitatud andmete õiguspärasus. Lisaks eelnevale on maksuhalduril õigus pöörduda ka kolmandate isikute poole või teostada tegevuskoha vaatlus. Kui ettevõtlusega alustamine või tegelemine ei ole piisavalt tõendatud jätab maksuhaldur isiku registreerimata.

2.2. Eel- ja järelkontrollide analüüs

1. aprilli 2009. aasta seisuga on MTA andmetel registreeritud käibemaksukohustuslaseks 63 698 isikut, neist juriidilisi isikuid on 58 613 ja 4995 füüsilist isikut.

Järgnevalt analüüsib autor 2008. aastal ja 2009. aasta I kvartalil teostatud eel- ja järelkontrolle. Statistikas on eelkontrolli puhul välja toodud isikute poolt esitatud avalduste arv, nendest

³⁸ HMS § 55 lg 1.

³⁹ Maksu- ja Tolliameti peadirektori 19. jaanuari 2009. aasta käskkiri nr 100-P.

kontrolli võetud avalduste arv, maksuhalduri poolt koostatud registreerimisest keeldumise otsused, maksumaksja poolt esitatud annulleerimisavaldused ning kontrolli tulemusena registreeritud käibemaksukohustuslaste arv (vt tabel 1). Järelekontrolli puhul on välja toodud kontrolli võetud isikute arv, nendest maksuhalduri poolt koostatud KMKR-st kustutamise otsused, maksumaksja poolt esitatud annulleerimisavaldused ning kontrolli tulemusena KMKR-i jäävad ettevõtlusega tegelevad isikud (vt tabel 2).

Tabel 1. Eelkontrollid ja nende tulemused 2008. aastal ja 2009. aasta I kvartalis⁴⁰

Eelkontroll					
Kuu	Esitatud avaldused	Võetud kontrolli	Registreerimisest keeldumise otsused	Annulleeritud	Registreeritud käibemaksukohustuslaseks
2008.aasta I poolaasta kokku	2692	961	214	79	697
2008.aasta II poolaasta kokku	2690	805	173	46	489
2008.aasta kokku	5382	1766	387	125	1186
2009. aasta I kvartal	1686	451	92	43	316

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduste arv oleneb eelkõige isikutest endast, kuna isikud ise alustavad ettevõtlusega tegelemisega ning peavad tegema selleks kõik vajaliku. Maksuhalduri ülesandeks on tuvastada isikute reaalne ettevõtlusega tegelemine või tegevusega alustamine ning tagada käibemaksuregistri koodi saamise õiguspärasus.

2008. aasta I poolaastal on isikud esitanud 2692 avaldust. 2008. aasta II poolaastal ei ole esitatud avalduste arv oluliselt muutunud, esitati 2690 avaldust. 2009. aasta I kvartaliga on isikud esitanud 1686 avaldust. 2009. aasta I kvartali avalduste tõus on olnud mõjutatud sellest, et kogu vabariigis esitatud avaldusi menetleb maksukorralduse osakond.

⁴⁰ Autori kogutud andmed, mille allikaks on Põhja MTK sisene KMKR tabel.

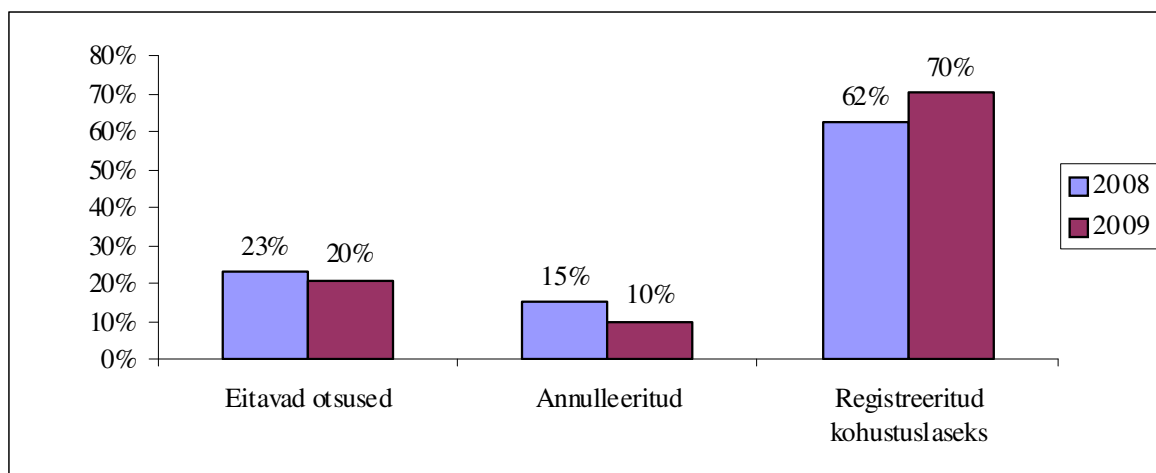
Nagu alapeatükis 2.1. mainitakse põhineb eelkontroll riskianalüüsil. Tulenevalt määratud riskiastmetest võetakse kontrolli isikud, kelle osas tekib kahtlus ettevõtlusega tegelemise osas. Kontrolli alustatakse eelkõige kõrge ja seejärel keskmise maksuriski saanud isikute osas. Madala riskiastmega isikute kontrolli sattumise tendents on üldjuhul väike. 2008. aasta I poolaastal on võetud kontrolli rohkem isikuid, kui 2008. aasta II poolaastal. 2009. aasta I kvartalis on ettevõtluse olemasolu kontrolli alustatud 451 korral. Sellest järeldab autor, et 2008. aasta I poolaastal on määratud isikutele rohkem kõrgeid ja keskmiseid riske.

Kui isik, kelle suhtes on alustatud eelkontrolli, suudab kontrolli käigus tõestada ettevõtlusega tegelemist või alustamist, registreeritakse ta maksukohustuslaseks. 2008. aastal on eelkontrolli tulemusena maksukohustuslaseks registreeritud kokku 1186 isikut ehk 62% (vt joonis 1) isikute suhtes leidis tõestamist ettevõtlusega tegelemine. 2009. aasta I kvartali andmetest selgub, et 316 juhul tuvastati isikute suhtes ettevõtlusega tegelemine, mis moodustab 70% kontrollitavatest isikutest. Nii 2008. aasta kui ka 2009. aasta I kvartali andmetest selgub, et rohkem kui pooled kontrolli võetud isikutest on registreeritud maksukohustuslaseks.

KMKR-st rahuldamata jätmise otsuste koostamise on põhjustanud olukord, kus juriidilise isiku esindusõiguslik isik ei pea kinni maksuhalduri poolt saadetud korraldusest ja sellest tulenevast tähtajast, samuti ei võeta maksuhalduriga ühendust telefoni või e-kirja teel. See tähendab seda, et enamjaolt ei ilmuta maksuhalduri juurde selgitusi andma ega tõestata ettevõtlusega alustamist või tegelemist. Eelnevalt on isikut saadetud korralduses hoiatatud, et avaldus jäetakse läbivaatamata ja haldusmenetlus lõpetatakse juhul, kui isik jätab mõjuva põhjuseta maksuhalduri juurde ilmumata. 2008. aastal koostas maksuhaldur 387 KMKR-st keeldumise otsust ehk 23% kontrolli võetud isikute suhtes on keeldutud käibemaksuregistri koodi andmine. 2009. aasta I kvartalil on see arv 92 ehk 20% juhul ei ole maksuhaldur tõestanud ettevõtlusega tegelemist.

Isikud, kes soovivad end registreerida käibemaksukohustuslasena enne registreerimiskohustuse tekkimist, esitavad kontrolli käigus annulleerimisavaldused. See on põhjustatud eelkõige sellest, et ei suudeta tõestada oma ettevõtlust, ettevõtte käive ei kuulu käibemaksustamise alla või ilmneb mõni muu põhjus. Isikud on enda tahteavalduse alusel

annulleerinud 2008. aastal kokku 125 avaldust ehk 15% kontrolli võetud avaldustest on annulleeritud. 2009. aasta I kvartalil on need näitajad 43 ehk 10% kontrolli võetud avaldustest on annulleeritud.



Joonis 1. Eelkontrollide tabavus⁴¹

Nii maksuhalduri poolt koostatud registreerimisest rahuldamata jätmise otsuste kui ka isikute enda tahteavalduse alusel annulleeritud avalduste põhjal järeldab autor, et sellise kontrollitöö tulemusena on ära hoitud KMKR-i mitte sattumine isikutel, kes ei kavatsenud alustada ettevõtlust või on plaaninud alustada ettevõtlust maksupettuse eesmärgil. Seda, kui palju isikud soovivad käibemaksuregistri koodi omada käibemaksupettuse eesmärgil ei ole võimalik statistiliselt välja tuua, kuid praktikast on teada, et kõik isikud ei soovi või ei taha ettevõtlusega tegeleda seaduspäraselt. Riskianalüüs võimaldab maksuhalduril ennetada KMKR-i sattumist isikutel, kes ei soovi või ei taha tegeleda ettevõtlusega seaduspäraselt. Seetõttu on eelkontrollide puhul oluline roll ametnikel, kes peavad määrama võimalikult täpsed riskid.

2008. aasta ja 2009. aasta I kvartali tabavust ei saa pidada väga heaks. Tabavust aitab suurendada kvaliteetne riskianalüüs ja riskikriteeriumite muutmine⁴². Riskianalüüs näitab, et jätkuvalt leidub selliseid isikuid, kes taotleavad käibemaksu numbrit maksupettuse eesmärgil

⁴¹ Autori kogutud andmed, mille allikaks on Põhja MTK sisene KMKR tabel.

⁴² Alliksoo, R. 2009. Maksukorralduse osakonna roll käibemaksukohustlaste registri korrashoidmisel. Autori üleskirjutus. Tallinn: 01.04.2009.

tekitades kahju nii majandusele kui ühiskonnale. Eelkontrollide puhul on riskianalüüsi teostamine mõnevõrra raskendatud, kuna isikud, kes soovivad saada maksukohustuslaseks, on enamjaolt uued, s.t on alles asutatud ning seetõttu ei ole nende kohta piisavalt palju informatsiooni.

Isikute registreerimisel ja mitte registreerimisel on oluline roll kontrolli läbiviival Põhja MTK ametnikel. Kuna maksukorralduse osakond on alles uus ja paljud ametnikud on olnud endised MTA struktuuriüksuste klienditeenindajad, siis vajavad ametnikud praktikat ja koolitust, et tõsta menetluskvaliteeti.⁴³

Alates 2008. aasta märtsist viiakse MTA ametnike poolt läbi riskianalüüs ka kõikidele käibemaksukohustuslastele sõltumata sellest, millal isik on KMKR-i kantud. Igakuiselt saabub kontrolliobjektide nimekiri, mis on kui kliendipüramiid, mille tipus on kõrgema riskiga isikud (nt puhvrid, variisikud, kütusekäitlejad). Sellised ettevõtted võetakse kontrolli eelisjärjekorras. Püramiidi alumises osas on madalama riskiga isikud (näiteks nullidega käibedeklaratsioonide esitajad).

Tabel 2. Järelkontrollid 2008. aastal ja 2009. aastal I kvartalil⁴⁴

Periood	Järelkontroll			
	Kontrolli võetud	Vabatahtlik kustutamine	Kustutamise otsused	Tegutsevad
2008. aasta I poolaasta	1520	325	469	396
2008. aasta II poolaasta	1981	798	951	352
2008. aasta kokku	3501	1123	1420	748
2009. aasta I kvartal	1762	515	922	378

Võrreldes 2008. aastal I ja II poolaastal teostatud järelkontrolle on näha, et II poolaastal on järelkontrollide arv hüppeliselt kasvanud. See on põhjustatud sellest, et 29. veebruaril 2008.

⁴³ Alliksoo, R. 2009. Maksukorralduse osakonna roll käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmisel. Autori üleskirjutus. Tallinn: 01.04.2009.

⁴⁴ Autori kogutud andmed, mille allikaks on Põhja MTK sisene kontrollitulemusel maksude määramise (KMM)aruanne.

aastal lõppes pilootprojekt „Käibemaksukohustuslasena registreerimisele ja registreerimisele järgnevate ettevõtluse kontrollide tööprotsess“. Kuna pilootprojektiga tegeles esialgu neljaliikmeline töögrupp ning selle lõppedes alustas tööd 20-liikmeline talitus, siis sai alles 2008. aasta I poolaastal (märtsis) pöörata suuremat tähelepanu KMKR-is olevatele isikutele. Samuti kaasnes 2008. aastal Põhja MTK-s toimunud ümberkorraldusega olukord, kus ametnikel oli vaja väljaõpet kontrollide läbiviimise põhimõtetele ja menetluskäiku. Seetõttu on ka 2008. aasta I poolaasta näitajad väiksemad 2008. aasta II poolaastal olevatega. Tulenevalt eeltoodust, järeldab autor, et 2008. aasta II poolaasta kontrollide suurenemise arv on tingitud sellest, et menetlust läbiviivaid ametnikke oli rohkem, mistõttu sai kontrolli võtta enam probleemseid ettevõtteid. Samuti paranes ametnikel juba saadud praktiliste kogemuste põhjal kontrollide läbiviimine.

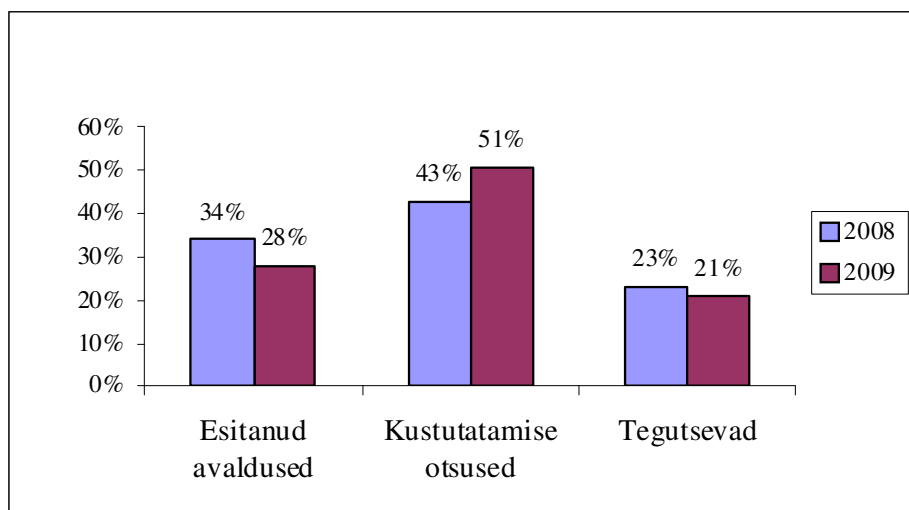
2009. aasta I kvartaliga on maksukorralduse osakonna poolt läbiviidud 1762 käibemaksukohustuslasena registreerimisele järgnevat ettevõtluse kontrolli, mis on rohkem kui 2008. aasta I poolaastal, kuid ei erine oluliselt ka 2008. aasta II poolaastal läbiviidud järelkontrollidest. Autor järeldab, et maksuhaldur on käesoleval aastal liikunud oma eemärkide suunas ning 1. detsembril 2008. aastal toimunud struktuuri muudatus on ennast õigustanud. Selline töökorraldus tagab efektiivsema ja tõhusama kontrolli ja järelevalve. Samuti vajab KMKR pidevat jälgimist, sest kontrolli võetud isikute arvust nähtub, et probleemseid isikuid esineb KMKR-is palju ning nendega tuleb pidevalt tegeleda, et saavutada KMKR-i korrashoid.

Nagu eelkontrolli korral, mil KMKR-ist rahuldamata jätmise otsuse on põhjendanud olukord, kus esindusõiguslik isik ei pea kinni maksuhalduri poolt saadetud korraldusest, on ka järelkontrolli puhul enamus KMKR-st kustutamise otsuseid tehtud sellel põhjusel. On ka olukordi, kus maksukohustuslane ilmub maksuhalduri juurde, kuid ei suuda tõestada ettevõtlusega tegelemist. 2008. aasta I poolaastal on maksuhaldur kustutanud KMKR-ist nii otsuse kui ka maksukohustuslase enda avalduse alusel kokku 794 isikut. 2008. aasta II poolaastal on see arv tõusnud – 1749 isikut. 2009. aasta I kvartalil on KMKR-st kustutatud 1437 ettevõtlusega mittetegelevat ettevõtet. Seega on 2008. aasta I poolaastal KMKR-st kustutatud isikute arv tunduvalt väiksem kui 2008. aasta II poolaastal ja 2009. aasta I kvartalil,

mis on tingitud sellest, et tõhusamat järelevalvet hakati järelkontrollidele teostama alles eelmise aasta märtsis. Tabelist 2 on näha, et enamjaolt on isikuid KMKR-st välja arvatud just maksuhalduri otsuse alusel. 2008. aastal kustutas maksuhaldur enda otsuse alusel 1420 isikut, 2009. aasta I kvartalil 922 isikut KMKR-st. Maksukohustuslased esitasid vabatahtlikult registrist kustutamise avalduse 2008. aastal 1123 ning käesoleval aasta I kvartalil 515 juhul.

KMKR-i jäetakse ettevõtted, kes suudavad tõestada ettevõtlusega tegelemist või alustavad sellega tegelemist lähiajal, s.o kolme kuu jooksul. 2008. aastal tuvastati kontrollitavate ettevõtete seas ettevõtlusega tegelemine 748 korral ehk 23% kontrolli läbinud isikute suhtes tuvastati ettevõtlusega tegelemine. Käesoleva aasta I kvartalil jäi KMKR-i 378 ettevõtet.

2008. aastal on järelkontrollidest lõppenud ettevõtte registrist kustutamise kokku 77% (vt joonis 2) juhtudel alustatud kontrollidest. 2009. aasta I kvartaliga on isikuid kustutatud kokku 82% juhul. Enam kui pooled kontrolli võetud isikutest on kustutatud, mistõttu võib järelkontrolli tabavust lugeda heaks ning sellest järeldub, et riskianalüüs on ka järelkontrollide puhul väga olulisel kohal.



Joonis 2. Järelekontrollide tabavus⁴⁵

⁴⁵ Autori kogutud andmed, mille allikaks on Põhja MTK sisene KMM aruanne.

Siiski tuleb riskikriteeriumeid pidevalt täiendada ja uuendada, et tagada veel kvaliteetsem riskianalüüs ja kontroll. Riskikriteeriumite uuendamisel on oluline osa kontrolle läbiviival ametnikel, kes igapäevaselt kontrolli tööga kokku puutuvad ja saavad teha ettepanekuid kriteeriumite täiendamisele.

Erinevalt eelkontrollist on järelkontrolli puhul analüüsitavaid andmeid rohkem, mistõttu saab paremini määrata isikutele maksuriski. Näiteks saab juba KMKR-is olevate isikute suhtes arvestada riskianalüüsi teostamisel eelnevat maksukäitumist (näiteks esitatud deklaratsioonid, info kolmandatelt isikutelt jne). Kindlasti on üheks oluliseks osaks järelkontrolli riskianalüüsis ka juba läbiviidud eelkontroll ja sealt nähtuvad tulemused.

Käesolevas peatükis analüüsis autor 2008. aastal ja 2009. aasta I kvartalil läbiviidud kontrolle. Eelkontrolli puhul on analüüsitud isikute poolt esitatud avalduste arvu, nendest kontrolli võetud avalduste arvu, maksuhalduri poolt koostatud registreerimisest keeldumise otsuseid, maksumaksja poolt esitatud annulleerimisavaldusi ning kontrolli tulemusena registreeritud käibemaksukohustuslaste arv. Järelkontrolli puhul on välja toodud kontrolli võetud isikute arv, nendest maksuhalduri poolt koostatud KMKR-st kustutamise otsused, maksumaksja poolt esitatud annulleerimisavaldused ning kontrolli tulemusena KMKR-i jäävad ettevõtlusega tegelevad isikud. Analüüsi tulemusel selgus, et eelkontrolli puhul on jäetud käibemaksukohustuslaseks registreerimata isikud, kes ei kavatse hakata või ei hakka tegelema ettevõtlusega. Järelkontrolli puhul esineb KMKR-is palju probleemseid isikuid, kellele tuleb igakuiselt tegeleda. Andmete analüüsimisel selgus, et eel- ja järelkontrollid on olulised. Selline lähenemine hoiab ära käibemaksupettused ning tagab käibemaksukohustuslaste registri korrashoiu (usaldusväarsuse). Nii eel- kui ka järelkontrollide analüüsimisel ilmnes, et 1. detsembril 2008. aastal läbiviidud struktuuri muudatus, mis haldab ühe juhtimise all kogu Eestit on ennast õigustanud. Selleks, et maksuhaldur saaks tagada efektiivsemalt ja tõhusamalt KMKR-i korrashoiu tuleb täiendada ja uuendada riskianalüüsi. Samuti vajavad Põhja MTK ametnikud koolitust ja praktikat.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö autor andis ülevaate maksuhalduri rollist käibemaksupettuste ennetamisel ja tõkestamisel. Käibemaksupettused on maksukuritegudest levinumad ja probleemsemad, seetõttu on need ka Maksu- ja Tolliametis aktuaalsed ning vajavad kõrgendatud tähelepanu. Et vältida aega- ja ressurssinõudvaid kontrole, tuleb maksuhalduril rakendada tõhusamat ja intensiivsemat kontrolli juba registreerimisel ja ka vahetult pärast seda.

Lõputöö uurimisprobleem seisnes selles, et käibemaksukohustuslaste registrisse soovivad saada ettevõtlusega mitte tegelema hakkavad isikud ning samuti esineb käibemaksukohustuslaste registris isikuid, kes ettevõtlusega ei tegele. Selleks, et käibemaksukohustuslaste registris oleks ainult ettevõtlust omavad isikud, tuleb maksuhalduril rakendada tõhusat ja efektiivset kontrolli.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksukohustuslaste ettevõtluse kontrollide olulisust Põhja MTK-s. Selleks, et lõputöös püstitatud eesmärgini jõuda oli lõputöö ülesanneteks selgitada isikute käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja välja arvamise korda tulenevalt seadusandlusest, selgitada käibemaksukohustuslaste registri olemust, selgitada Põhja MTK-s teostatavaid käibemaksupettuste vastu võitlemise kontrollitoiminguid ning analüüsida 2008. aastal ja 2009. aasta I kvartalil läbiviidud kontrole.

Et püstitatud eesmärki saavutada ja ülesandeid täita, kasutas autor uurimismeetodina andmekogumismeetodit ja tulemuste tõlgendamise meetodit. Andmeid koguti läbi statistiliste andmete analüüsi ja intervjuu. Seejärel kasutati tulemuste tõlgendamise meetodit, millega analüüsiti ning võrreldi kogutud andmeid ja jõuti tulemuseni.

Käibemaksupettuste ennetamisele ja tõkestamisele on palju kaasa aidanud Eesti Liitumine Euroopa Liiduga, mil hakkas kehtima 10. detsembril 2003. aastal vastu võetud käibemaksuseadus (KMS). Seaduse eesmärgiks oli KMS-i ühtlustamine Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuuenda Direktiiviga

ning samuti sisaldab seadus käibemaksupettuste vastase võitluse tõhustamise sätteid. 1. jaanuari 2006. aasta KMS-i muudatuste ja täiendamisega suurendati veelgi maksuhalduri õigusi ja kohustusi ning sellest ajast võib maksuhaldur nii isikute registreerimisel käibemaksukohustuslaseks kui ka käibemaksukohustuslaste registrist (KMKR) välja arvamise korral küsida isikutelt lisatõendeid ettevõtluse alustamise või ettevõtlusega tegelemise osas. Maksuhaldur jätab isiku registreerimata või kustutab isiku KMKR-st, kui isik ei tegele ettevõtlusega või ei alusta ettevõtlust.

KMKR-is olemise peamiseks tingimuseks on see, et isik tegeleb reaalse ettevõtlusega ehk iseseisva majandustegevusega. Selleks, et KMKR-is ei esineks ettevõtlusega mittetegelevaid isikuid (nullidega deklaratsioonide esitajad, kuus kuud deklaratsioonid esitamata jne), on maksuhalduril õigus ja kohustus hoida KMKR korras (tagada KMKR-i usaldusväärsus). Tõhusamat järelevalvet KMKR-i üle hakati teostama 2007. aasta aprillis. Kui enne 2007. aastat registreeriti isikud maksukohustuslaseks enamjaolt automaatselt, siis 2007. aasta aprillist on KMKR-i soovijate taustakontroll põhjalikum ja KMKR-ist kustutatakse isikud, kes ettevõtlusega ei tegele. KMKR-i korrashoidmisel on preventiivne eesmärk - kontrollitoimingute tulemusena püütakse ennetada hilisemaid maksuritegusid, tagada kontrollide kiire ja efektiivne läbiviimine, et vältida liigseid kulutusi ja ebamugavusi maksumaksjale.

Eel- ja järelkontrollide eesmärgiks on käibemaksupettuste ennetamine, sh käibemaksukohustuslaste registri usaldusväärse töstmise ja kõikidele isikutele võrdsete võimaluste loomine ehk ausa ettevõtluskeskkonna tagamine. Eel- ja järelkontrollid põhinevad riskianalüüsil, mis tähendab seda, et kõikide isikute suhtes määratakse maksuriskid. Riskikriteeriumite määramisel on oluliseks osaks koostöö erinevate ametisestest osakondadega ja ka maksumaksjatega. Kontrolle alustatakse korraldusega, mille kohaselt tuleb esindusõiguslikul isikul anda selgitusi oma tegevuse kohta ning esitada ettevõtlust tõendavad dokumendid. Saadud informatsiooni ja esitatud dokumentide põhjal tuleb maksuhalduril hinnata esitatud andmete õiguspärasus. Lisaks eelnevale on maksuhalduril õigus pöörduda tõendite saamiseks kolmandate isikute poole või teostada tegevuskoha vaatlus.

Nii registreerimiseelsete kui ka -järgsete kontrolliobjektide valik on üles ehitatud lähtuvalt riskianalüüsist. Analüüsi tulemusel ilmnes, et eelkontrolli puhul on jäetud käibemaksukohustuslaseks registreerimata isikud, kes ei kavatse hakata või hakka tegelema ettevõtlusega. Järelduskontrolli puhul esineb käibemaksukohustuslaste registris palju probleemseid isikuid, kellega tuleb igakuiselt tegeleda. Andmete analüüsimisel selgus, et eel- ja järelduskontrollid on olulised. Andmete analüüsimisel ilmnes ka, et 1. detsembril 2008. aastal läbiviidud struktuuri muudatus, mis haldab ühe juhtimise all kogu Eestit, on ennast õigustanud. Selleks, et maksuhaldur saaks tagada efektiivsemalt ja tõhusamalt käibemaksukohustuslaste registri korrashoidu tuleb täiendada ja uuendada riskianalüüsi. Samuti vajavad Põhja MTK ametnikud koolitust ja praktikat, et tõsta menetluskvaliteeti.

Autor jõudis lõputööd kirjutades järeldusele, et registreerimiseelsed ja -järgsed kontrollid on olulised. Selline lähenemine hoiab ära käibemaksupettused, sh tagab majanduse ja ühiskonna kaitse ning tagab käibemaksukohustuslaste registri korrashoiu (usaldusväarsuse). Seega on lõputöös püstitatud eesmärk saavutatud ja ülesanded täidetud. Selleks, et tagada efektiivne käibemaksukohustuslaste registri korrashoid, tuleb tähelepanu pöörata riskikriteeriumite uuendamisele ja täiendamisele, tõsta menetluskvaliteeti – koolitada ametnikke ja uuendada kontrollipõhimõtteid.

Edaspidi tuleks maksuhalduril teha rohkem teavitustööd läbi meedia, et isikuid oleksid teadlikumad oma õigustest ja kohustustest ning maksuhalduri tööst. Selline teavitamisviis on ka vähem maksuhalduri ressursi nõudev.

SUMMARY

The thesis “Business inspection in the Northern Tax and Customs Centre” has been written in Estonian and has 37 pages and one Annex. The thesis has been drawn up using 22 source materials. Foreign language summary is in English.

The problem of the thesis is, that in register of persons liable to value added tax are companies who doesn't have business activity or companies who use value added tax identification number illegally. To avoid it must Estonian Tax and Customs Board guarantee efficient and intensive inspection already at registration and immediately after that.

The aim of the thesis is to analyse the relevance of the checks of companies liable to value added tax in the Northern Tax and Customs Board. The thesis explains the procedure of registration and exclusion of persons liable to the value added tax, the essence of the value added tax register, inspection procedures of fighting against tax evasion and it analyses the inspections performed in 2008 and in the 1st quarter of 2009. The research methods used for the thesis are the methods of data collection and result interpretation. The data are collected through the analysis of statistical data and interview. By means of result interpretation the author analyses and compares the collected data and thus achieves the outcome.

The conclusion of the thesis is that the business inspections are essential. That kind of approach prevents tax evasions, guarantees the protection of economy and society and keeps the register of persons liable to value added tax in order. In future, attention should be paid to updating and supplementing the risk criteria as well as improving the quality of procedure – training officials and revising inspection principles.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alliksoo, R. 2009. Maksukorralduse osakonna roll käibemaksudokumentide registri korrashoidmisel. Autori üleskirjutus. Tallinn: 01.04.2009.

Eesti Maksu- ja Tolliameti Liit. Registri korrashoid ennetab maksurikkumisi. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1668> (05.05.2009).

Haldusmenetluse seadus. 06. jaanuar 2001. RT I 2001, 58, 354; RT I 2009, 1, 3.

Kägi, K. Võime, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva Kirjastuse AS.

Käibemaksuseadus. 10. detsember 2003. RT I 2003, 82, 554; RT I 2008, 58, 329.

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA.

Lehis, L. Huberg, M. Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Casus.

Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2004. Tallinn: OÜ PrintBest Trükikoda.

Maksu- ja Tolliamet. Maksuhaldur kutsub käibemaksudokumentide üle vaatama ettevõtlike olemasolu. <http://www.emta.ee/?id=24825&tpl=1026> (05.05.2009).

Maksu- ja Tolliameti. Käibemaksudokumentide eel- ja järelkontroll. <http://www.emta.ee/?id=14777> (05.05.2009).

Maksu- ja Tolliameti peadirektori 05. aprilli 2007. aasta käskkiri nr 110- P.

Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1. detsembri 2008 käskkirja nr 2-P juurde muudetud 16. veebruari 2009 käskkirjaga nr 150-P Maksu- ja Tolliameti Põhja Maksu- ja Tollikeskuse põhimäärus.

Maksu- ja Tolliameti peadirektori 19. jaanuari 2009. aasta käskkiri nr 100-P.

„Maksukohustuslaste registri” asutamine ja registri pidamise põhimäärus. 30. juuli 2002 määrus nr 240 RT I 2002, 68, 408; RT I 2009, 6, 41.

Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. RT I 2002, 26, 150; 2009, 19, 114.

Mereste, U. 2003. Majandusleksikon. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.

Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. <http://www.fin.ee/doc.php?9832&PHPSESSID=67216405c9f439b21254994cc3b600a3> (05.05.2009).

Riigikohtu halduskolleegiumi 13. aprilli 1998. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-14-98; RT I 1994, 1, 5.

Riigikohtu halduskolleegiumi 16. aprilli 2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-29-03; RT I 2001, 64, 368.

Tammert, P. 2002. Maksundus. Tallinn: Aimwell.

Tsiviilkohtumenetluse seadustik. 20. aprill 2004. RT I 2005, 26, 197; RT I 2008, 29, 189.

Wikipedia. Value added tax identification number.

http://en.wikipedia.org/wiki/Value_added_tax_identification_number 05.05.2009.

LISA 1. INTERVJUU

Käesolev intervjuu “Maksukorralduse osakonna roll käibemaksukohustlaste registri korrashoidmisel” on tehtud Põhja maksu- ja tollikeskuse maksukorralduse osakonna juhataja Ramses Alliksooga.

1. Kuidas on 2009. aastal töökorraldus on muutunud võrreldes 2008. aastaga? Maksu- ja Tolliametis toimus 1. detsembril 2008. aastal struktuuri muudatus. Moodustati uus üksus nimega maksukorralduse osakond. Kui eelmises struktuuris oli kaks suurt valdkonda - teenindus ja kontroll, siis uues struktuuris on valdkonnad jagatud kolmeks - teenindus, menetlus ja audit. Menetlus on valdkond, mis ei lähe teeninduse alla ja ei ole ka päris maksukontroll ehk nn hall ala nende kahe suure valdkonna vahel. Töökorralduse osas katab uues struktuuris nn halli ala maksukorralduse osakond, mis haldab ühe juhtimise all tervet Eestit. Ühetaoline lähenemine, koolitused, kontrollipõhimõtted, operatiivsus, riskide hindamine jms on menetlus kvaliteedi tõstmise aluseks. Esimese kvartali tulemuste põhjal võib öelda, et selline töökorralduse muutus on ennast õigustanud.

2. Kas oled rahul praeguse töökorraldusega? Töökorraldusega olen rahul, kuid ametnikud vajavad veel koolitust ja praktikat. Enamus täna test maksukorralduse osakonna revidentidest on endised teenindajad ja nn ümberõpe võtab aega, mis on ka loomulik. Tähtsaim on kvaliteetne riskianalüüs ning ametnike koolitamine ning praktika.

3. Mida võiks muuta seadusandluses või töökorralduses, mis lihtsustaks maksuhalduri tööd? Samuti võiks MKS võimaldada nn eelkontrolli sätet ehk küsida andmeid tehingupartnerite kohta ilma antud isiku suhtes menetlust alustamata. Käibemaksukohustlaste osas oleks mõistlik, kui isikud esitavad nt poole aasta jooksul koos käibedeklaratsiooniga (vorm KMD) ka kõik tehingupartnerid.

4. Kas kontrollitoimingute tegemisel peaks lähtuma n.ö pehmetest meetmetest või isikuid karmimalt kohtlema? Kliendid on erinevad. On neid, kes peavad korrektselt maksuarvestust ja maksavad korralikult maksu, neid, kes seda ei tee või optimeerivad ebaseaduslikult ja on neid kes on spetsialiseerunud riigieelarvest vahendite väljapetmisele. Igale kliendigrupile peab

olema temale kohane lähenemine, mis oleks piisav, et isik käituks maksukuulekalt või on eesmärk pettuse tõkestamine. Ka isikute suhtes, kelle maksukäitumine ei ole kiita, peaks esmaseks mõjutusvahendiks olema nn pehme meede. Pehme meede on ka vähem maksuhalduri ressursi nõudev. Kõige kulukam meede on revisjoni teostamine ning see peaks olema pigem äärmuslik vahend. Tähtis on, et Maksu- ja Tolliameti riskianalüüs oleks võimalikult täpne ja kaasajas, et koheselt rikkumistele saaks tähelepanu juhtida.

5. Millistele kontrollidele tuleks rohkem tähelepanu pöörata - kas eel- või järelkontrollidele? Registris peavad olema vaid need isikud, kes reaalselt ettevõtlusega tegelevad. Suurimat tähelepanu tuleb pöörata nende juhatuse liikmete osas, kes iseenda tegevuse või läbi juriidilise keha varasemast on maksuhaldurile oma ebakorrekse maksukäitumisega silma hakanud. Isikute suhtes, kellel puudub riskianalüüsi põhjal maksurisk, ei tohi sattuda eel- ja järelkontrolli.

6. Kas peaks avalikkust rohkem teavitama maksuhalduri tööeesmärkidest, et isikud end ise KMKR-st maha võtaksid? Kui jah, siis kuidas? Seadustest kinnipidamine on kinni kasvatuses, ühiskonnas jne. On palju isikuid, kes täidavad äärmiselt korrektselt kõik seadustest tuleneva. Samas on neid, kellele ei mõju ka isiklik kontakt. Usun, et isikustatud lähenemine on mõjusam ja seda saab teha ka läbi elektronpostituse, läbi erialaliitude, koolituste jms. Tähtis on, et tekiks nn naabrivalve efekt konkreetses tegevusvaldkonnas, kus antud sektoris olevad ausad isikud ise rohkem oma ausa konkurentsi tagamiseks vaeva näevad ja näiteks läbi erialaliidu maksuhalduriga koostööd teevad. Kindlasti on ka läbi meedia teavitamine üks võimalus, mida korra aastas nt teha. Meie eesmärk on tegelikult ausa konkurentsi tagamine läbi selle, et registris oleks vaid ausad ettevõtted, et ei saaks kasutada nn varifirmade arveid, millega saadakse raha ümbrikupalga maksmiseks ning seeläbi suudetakse oma toodet/teenust turul võrreldes ausate isikutega odavamalt pakkuda ehk saavutatakse makse mitte makstes konkurentsieelise.