

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Velda Buldas

FK040

LADUDE HALDAMINE MAKSU- JA TOLLIAMETIS

Lõputöö

Juhendaja:
Raivo Plumer,
magistrikraadiga võrdsustatud
TPI kõrgharidus

Tallinn 2007

ANNOTATSIOON

Käesolev lõputöö on kirjutatud eesti keeles. Tööl on neli põhiosa, sisulise osa maht kokku on 33 lehekülge. Töö keskseteks mõisteteks on ladude haldamine Maksu- ja Tolliametis (edaspidi MTA) ning erinevad laotüübid: tolliladu, tolliterminal, hoiukoht, vabatsooni ladu, aktsiisiladu ja maksuladu. Lõputöö uurimisobjektiks on ladude haldamise hetkeolukord MTA-s ja viimaste aastate püüded haldamise olukorda parandada. Autor selgitab lõputöö käigus ladustamise kui protsessi sarnasust kõigi laotüüpide puhul. Ladustamise eesmärgiks on maksude peatamine. Protsessi sarnasusest tulenevalt peaks selle haldamine autori arvates olema MTA-s koondatud ühe üksuse kätte (vajalik kas uue üksuse loomine või protsessi koordineerina üksuse määramine) ning ka õigusaktidest tulenevaid nõudeid tuleks ühtlustada. Uurimistöö eesmärgiks on antud protsessi kui terviku tutvustamine ja avamine ning ettevõttepõhise lähenemise vajalikkuse rõhutamine ladude haldamise protsessi puhul. Autor kasutab oma töös uurimismeetoditena küsitlust, intervjuerimist ja dokumendivaatlust ning analüüsib saadud tulemusi juhtimisteooriast lähtuvalt. Lõputöö tulemusi on võimalik kasutada MTA-s ladude haldamise korralduse üle otsuse langetamisel, samuti saab lõputöö tulemusi kasutada tollisuuna üliõpilastele ladustamise protsessi ja selle haldamise tutvustamisel.

SISUKORD

LÜHENDID	4
SISSEJUHATUS	5
1. LADUDE HALDAMISE SÜSTEEM MAKSU- JA TOLLIAMETIS	7
1.1. Ladude haldamise mõiste	7
1.2. Ladustamist reguleerivad õigusaktid	7
1.3. Maksuhalduri poolt hallatavate ladude liigid	9
1.4. Ladustamise käigus peatatavad maksud	11
1.5. Ladude haldamisega tegelevad üksused Maksu- ja Tolliametis.....	11
1.6. Hinnang ladude haldamise hetkeolukorrale	12
2. RAHULOLU PRAEGUSE HALDUSSÜSTEEMIGA JA ORGANISATSIOONISESED SAMMUD SÜSTEEMI PARANDAMISEKS.....	14
2.1. Puudused ladude haldamise süsteemis	14
2.1.1. Töökorraldusega seotud puudused	15
2.1.2. Standarditega seotud puudused	15
2.2. Visioonid ladiusid haldava struktuuri osas	16
2.3. Projekti “Ladude toimimine” käigus esitatud arendustegevusega seotud ettepanekud. 18	
2.3.1. Üksuste koostööjuhend.....	18
2.3.2. Standardid ladudele	19
2.3.3. Ettevõttepõhine E-kataloog ja laoarvestusprogramm reaalajas.....	19
2.3.4. Finantsanalüüsi programm	20
2.3.5. Küsimustik loataotlejatele	21
3. ÜHTSE LÄHENEMISE KUJUNDAMINE ÕIGUSAKTIDES	22
3.1. Projekti “Ladude toimimine” töögrupi ettepanekud õigusaktide muutmiseks.....	22
3.2. Tolli järelekontrolli ettepanekud alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seaduse muutmiseks	24
3.3. Autori ettepanekud õigusaktide muutmiseks.....	26
4. ÜHTSE ÜKSUSE LOOMISE VAJADUS LADUDE HALDAMISEKS.....	29
4.1. Ettevõttepõhise lähenemise vajalikkus.....	29
4.2. Ühtse üksuse loomise vajadusele viitavad asjaolud	32
4.3. Suundumused Maksu- ja Tolliametis	32
4.4. Struktuur ja kompetents haldussüsteemi komponentidena.....	33
KOKKUVÕTE	36
SUMMARY	38
VIIDATUD ALLIKAD.....	39
LISA 1 1-1 lehel - INTERVJUU KONTROLLIOSAKONNA JÄRELKONTROLLI TALITUSE PEAREVIDENT TIINA KASSIGA	
LISA 2 1-1 lehel – INTERVJUU KONTROLLIOSAKONNA JÄRELKONTROLLI TALITUSE JUHATAJA RAIVO PLUMERIGA	
LISA 3 1-1 lehel - INTERVJUU TEABEOSAKONNA JUHATAJA ANNELI NAPPUSEGA	

LÜHENDID

AS	- alkoholiseadus
ATKAS	- alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus
ATSS	- asendustäitmise ja sunniraha seadus
EL	- Euroopa Liit
EL TS	- Euroopa Liidu tolliseadus (Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92), viidatud kasutatud allikates võõrkeelsete õigusaktide all “ <i>Council Regulation (EEC) no 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code</i> ”
EL TS RS	- Euroopa Liidu tolliseaduse rakendussätted (Komisjoni määrus (EMÜ) nr 2454/93), viidatud kasutatud allikates võõrkeelsete õigusaktide all “ <i>Commission Regulation (EEC) no 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) no 2913/92 establishing the Community Customs Code</i> ”
EMÜ	- Euroopa Majandusühendus
EÜ	- Euroopa Ühendus
KARS	- karistusseadustik
KMS	- käibemaksuseadus
KO	- kontrolliosakond
MKS	- maksukorralduse seadus
MO	- maksude osakond
MTA	- Maksu- ja Tolliamet
PS	- Eesti Vabariigi põhiseadus
RM määrus	- rahandusministri määrus
ROA	- varade puhasrentaablus (<i>Return on Assets</i>)
ROE	- omakapitali rentaablus (<i>Return on Equity</i>)
TO	- tolliosakond
TBO	- teabeosakond
TJK	- tolli järelkontrolli üksus
TKO	- tollikontrolli osakond
TS	- tolliseadus
VV määrus	- Vabariigi Valitsuse määrus

SISSEJUHATUS

Ladustamine on protsess, mille käigus on ettevõtjatel võimalik edasi lükata maksude tasumist. Täpset hinnangut, kui suur on ladustamise protsessi käigus korruga peatatud maksude summa, on raske anda, kuid see summa ulatub miljarditesse Eesti kroonidesse. Aimu selle summa suurusest võib saada, kui liita kokku ettevõtetele määratud tagatissummad ja arvestada sellega, et tagatissumma ei kata enamatel juhtudel veeranditki peatamisel olevast maksusummast.

Seega, ladustamine on protsess, mis aitab ettevõttel maksude tasumist edasi lükates oma finantse otstarbekamalt kasutada ja seega finantsseisu oluliselt parandada. Maksuhalduri jaoks tähendavad ladustamisel olevad kaubad riski, et teatud juhtudel võivad riigil maksud (käibemaks, tollimaks, aktsiisid) saamata jääda. Et seda riski miinimumini vähendada, vajab maksuhaldur hästi läbimõeldud ja laitmatult toimivat haldussüsteemi.

Käesolev töö ongi kirjutatud ladude haldamise protsessist MTA-s ja võimalustest seda protsessi paremaks muuta. Autori arvates on kuni tänase päevani MTA-s laolubasid väljastatud liiga kergekäeliselt, üksuste omavaheline koostöö ei ole alati koordineeritud ning pole arvestatud asjaoluga, et ettevõttele tähtajatu laoloa väljastamisele peaks eelnema tunduvalt põhjalikum kontroll. Samuti on seni piisava tähelepanuta jäetud tõsiasi, et kõikide laotüüpide eesmärgiks on maksude peatamine ja seega tuleks ka õigusaktide tasandil suhtuda laotüüpidesse ühetaolisemalt. Käesoleva töö autor arvab, et laoloa taotlemisel ei ole riskid seotud mitte niivõrd laotüübiga, vaid on seotud ettevõttega. Seetõttu on õigustatum ettevõttepõhine lähenemine loataotlejale senise laotüübipõhise lähenemise asemel. Lubade taotlejatesse tuleb samas suhtuda võrdse kohtlemise printsiibist lähtudes ja alused loa väljastamiseks või sellest keeldumiseks peavad olema kogu MTA ulatuses ühesugused. Selle printsiibi rakendamist takistab hetkel menetluste hajutus erinevate üksuste vahel.

MTA haldusalasse kuuluvad kuut liiki laod: tollilaod, tolliterminalid, hoiukohad, vabatsooni laod, aktsiisilaod ja maksulaod. Nendele ladudele lubade väljastamisega, ladude järelevalvega ja lubade peatamise ning lõpetamisega on Maksu- ja Tolliametis seotud mitmed osakonnad ja talitused nii kesktasandil kui ka regioonide tasandil. Organisatsioonis ei ole hetkeks veel välja töötatud ühtset süsteemi ladude haldamiseks ning puudub ka keskne üksus, mis tegeleks

ladudega seotud probleemidega. Neid puudusi on teadvustatud ka MTA juhtkonna tasandil ning sellest tulenevalt käivitati 2005. aasta detsembris aktsiisiladude projekt ning 2006. aasta septembris projekt “Ladude toimimine”, mille eesmärgiks oli selgitada välja ladudega seotud probleemid ning teha ettepanekuid nende probleemide lahendamiseks. Projekti “Ladude toimimine” juhtimine usaldati käesoleva lõputöö autorile.

Lõputöö teema on aktuaalne, kuna ladustamine on seotud maksuriskidega ning ladude haldamise süsteemi parandamine või muutmine on MTA-s päevakorras ka 2007. aastal. Käesoleval teemal ei ole enne lõputöid kirjutatud ning autor on kasutanud allikatena maksunduse-, finantsanalüüsi ja juhtimisalast kirjandust, Eesti ja Euroopa Liidu õigusakte, MTA internetilehekülgi, äriregistri andmebaasi ja intervjuusid.

Töö autor leiab, et laolubade väljastamise ja ladude haldamise tuleb suhtuda väga tõsiselt, kuna nende puhul on tegu valdavalt tähtajatute lubadega ning olukord, kus laolube väljastatakse ilma taotleja tausta põhjaliku uurimiseta ning taotleja taustaanalüüsi läbiviimiseta ning finantsriske hindamata, on lubamatu. Lubamatu on ka regulaarse riskianalüüsist lähtuva järelevalve puudumine.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on selgitada ladude haldamise hetkeolukorda ja haldamisega seotud probleeme MTA-s, tuua esile MTA sammud olukorra muutmiseks ning teha ettepanekuid ladude haldamise süsteemi parandamiseks. Autor on seisukohal, et haldussüsteemi parandamine seostub tihedalt õiguslike aluste ühtlustamisega. Võrdse kohtlemise rakendamine ning ühtse lähenemise tagamine ilma õigusaktide muudatusteta pole sageli võimalik. Seetõttu on autor oma töös eraldi peatükina välja toonud ka ettepanekud õiguslike aluste korrigeerimiseks.

Autor on seisukohal, et ehkki laotüübid on oma olemuselt erinevad ning loodud erinevate maksude peatamiseks, on nende põhiolemus sama: nad kõik on loodud, et anda ettevõttele võimalus maksude tasumist edasi lükata ning võimaldada ettevõtetel sel viisil paremini oma ressursse kasutada. Autor loodab, et käesolev töö aitab mõista erinevate laotüüpidega seotud maksuriskide sarnasust ja sellest tulenevalt ettevõttepõhise lähenemise vajalikkust ning samuti loodab autor, et käesolevas töös autori poolt tehtud ettepanekutest ja väljatoodud arutlustest on kasu ladude haldamiseks parima lahenduse leidmisel MTA-s.

1. LADUDE HALDAMISE SÜSTEEM MAKSU- JA TOLLIAMETIS

1.1. Ladude haldamise mõiste

Haldamise mõiste alla kuuluvad eelkõige materiaalsete väärtuste organiseerimine ja hooldamine. Avaliku sektori juhtimist seostatakse mõistega avalik haldus. Mõiste avalik on seotud inimestega, kogukonnaga, ühiskonnaga. (Valk 2003: 15)

Paljudes õpikutes samastatakse avalikku haldust avaliku juhtimisega. Oma põhiolemuselt on avalik haldus tunduvalt laiem mõiste, haarates endasse riiki selle ülesannete ja funktsioonidega, mida täidavad erinevad riigiasutused ja institutsioonid, ning võimude lahusust. Juhtimise all mõistetakse protsesside ja inimeste suunamist organisatsioonide sees ning organisatsioonidest moodustuvate tervikute põhimõttelist koordineerimist. Seega ei ole õige avalikku haldust ja juhtimist samastada, pigem peaks avalik juhtimine aitama avalikul haldusel paremini oma eesmärke täita. (Valk 2003: 16)

Käesolevas töös käsitletud mõiste ladude haldamine on osa avaliku haldamise protsessist, hõlmates endas MTA tegevusi, mis on seotud ladudele lubade väljastamisega, loaomanikelt aruannete kogumisega, ladude üle teostatava järelevalvega, ladusid puudutava seadusandluse uuendamisega ning haldamise protsessi arendustegevusega. Seega on ladude haldamine seotud tegevustega, mis on suunatud peamiselt väljapoole MTA-d ja moodustavad osa MTA teenindus- ja kontrolliprotsessidest. Samas jääb osa haldamisega seotud tegevusi (üksuste töö ja suhtlemise organiseerimine ning koordineerimine, haldussüsteemi arendamine) ka organisatsiooni siseste tegevuste alla ning moodustavad osa juhtimisprotsessist.

1.2. Ladustamist reguleerivad õigusaktid

Ladude haldamisel peab maksuhaldur lähtuma nii EL õigusaktidest (määrused, direktiivid, soovitused ja arvamused) kui ka Eesti õigusaktidest.

Määrus on üldiselt kohaldatav, tervikuna siduv ja kõigis liikmesriikides vahetult kohaldatav (Laffranque 1999: 70). Direktiivid on kohustusliku tulemuse saavutamise seisukohalt siduvad

(EÜ asutamisleping art 249 lg 3), kuid erinevad määrustest selle poolest, et on kohustuslikud liikmesriigile, kellele need on adresseeritud, ei ole vahetult kohaldatavad (kohaldamiseks on vaja nad siseriiklikku õigusesse sisse viia) ja ei ole täielikult kohaldatavad (on kohaldatavad eesmärgi osas, vahendid võib liikmesriik ise valida) (Laffranque 1999: 71). Soovitused ja arvamused ei ole siduvad, pigem on nende puhul tegu poliitiliste juhistega (Laffranque 1999: 73). Eesti õigusaktideks, mis ladude haldamisala reguleerivad, on seadused ja määrused ning need on meie riigi territooriumil täitmiseks kohustuslikud.

Õiguslikud alused ei ole kõigi laotüüpide puhul samad ja seetõttu tutvustatakse neid käesolevas lõputöös laotüübipõhiselt.

Tolliladude, tolliterminalide ja hoiukohtade asutamisele ja pidamisele on raamseaduseks EL TS. Teiseks oluliseks õigusaktiks terve EL ulatuses on EL TS RS. Eesti õigusaktidest on tolliladustamine ja ajutine ladustamine paika pandud TS-ga. Lisaks TS-le omavad antud valdkonna reguleerimisel tähtsust RM 27.04.04. a määrus nr 100 “Nõuded tollilaole, tolliterminalile ja hoiukohale, tollilao, tolliterminali ja hoiukoha pidamise loa väljastamise, loa kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning kauba hoidmise kord”, VV 27.04.04 a määrus nr 147 “Majandusliku mõjuga tolliprotseduuride rakendamise täiendavad juhised”; RM 30.06.06. a määrus nr 42 “Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused”.

Vabatsooni ladude õiguslikud alused tulenevad osalt eelpoolnimetatud õigusaktidest: EL TS, EL TS RS, TS, RM 30.06.06. a määrus nr 42. Täpsem regulatsioon vabatsooni ladude kohta on paika pandud RM 23.04.2004. a määrusega nr 92 “Täiendavad juhised vabatsoonis ja vabalaos tegutsemiseks ning tegutsemisloa väljastamise, loa kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise kord”.

Aktiisiladude regulatsiooni alus tuleneb EL õigusaktidest ja selleks on Nõukogu direktiiv (EMÜ) nr 388/77. Eesti seadustest on aktiisiladude regulatsioon paika pandud ATKAS-ega. Erandina teistele laotüüpidele määratavatest tagatistest, mille regulatsiooni määrab eelpool nimetatud RM-i määrus nr 42, on Rahandusministeerium aktiisiladude tagatiste kohta 07.04.2004. a välja andnud määruse nr 50 “Aktiisi tagatissumma määramise alused ja tagatissumma minimaalsed määrad”. Aktiisiladude tegevuslubade vormid kehtestab RM

07.04.2004. a määrus nr 62 “Aktsiisilao tegevusloa ja registreeritud kaupleja tegevusloa vormid”.

Maksuladude EL regulatsioonidest tulenev alus on sama aktsiisiladude alusega: Nõukogu direktiiv (EMÜ) nr 388/77. Eesti seadustes on maksuladude regulatsioon sisse kirjutatud KMS-i (KMS § 44¹). KMS § 44¹ alusel on välja antud ka RM 27.12.2005. a määrus nr 88 “Maksulao nõuded, maksulao pidamise loa väljastamise, kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning maksuladustamisel oleva kauba hoidmise ja vedamise kord”. Tagatis maksulaole määratakse nagu ka teiste laotüüpide puhul (va aktsiisilaod) RM 30.06.06. a määruse nr 42 alusel.

1.3. Maksuhalduri poolt hallatavate ladude liigid

MTA haldusalasse kuulub kuut tüüpi ladusid. Laotüübid peatavad erinevaid makse ning erinev on nendes ladustatavate kaupade staatus ja ladustamise aeg. Järgnevalt kirjeldatakse lühidalt kõiki kuut laotüüpi ja tuuakse välja nende eripärad.

Tollilaos võib hoida ühendusevälist kaupa või ühenduse kaupa (EL TS art 98). Kui see ei kahjusta tollijärelevalvet, võib tollilaos hoida ka seestöötlemise protseduuril olevaid ühenduseväliseid kaupu (EL TS art 106). Tolliladu võib olla kas privaat- või avalik tolliladu (EL TS art 99). Tollilao pidajaks võib olla kas toll või eraõiguslik isik, kui tollilao pidajaks on eraõiguslik isik, on tollilao pidamiseks vaja tolli luba (EL TS art 100). Loataotlus esitatakse kirjalikult, luba võib ka uuendada või muuta (EL TS RS art 497). Tollilaos ladustamise tähtaeg ei ole piiratud, kuid erandjuhtudel võib kehtestada ka tähtaja, näiteks põllumajanduspoliitikaga seotud kaupadele (EL TS art 108). Ühenduse kaupa võib tollilattu paigutada ka seoses konfiskeerimisega. Tolliladusid on A, B, C, D, E ja F-tüüpi (EL TS RS art 525). Kuna Eestis on 20.03.2007 a seisuga asutatud ainult A ja C-tüüpi tolliladusid (täpsemalt 67 A-tüüpi tolliladu ja 6 C-tüüpi tolliladu) (MTA-s...20.03.2007), siis peab antud töö autor vajalikuks iseloomustada ainult neid kahte laotüüpi. A-tüüpi tollilaod on avalikud tollilaod, kus kauba eest vastutab laopidaja. C-tüüpi tollilaod on privaattollilaod, mis sarnanevad hoiukohaga ning ladu pidav isik hoiab seal vaid oma kaupa.

Tolliterminali on võimalik kaupa paigutada ülddeklaratsiooni alusel ja sinna võib kaupa paigutada kohe selle kolmandast riigist Eestisse toimetamise järel. Tolliterminalis võivad kaupa ajutiselt ladustada kõik kaupa ühendusvälisest riigist Eestisse toimetavad isikud (TS § 30 lg 1). 20.03.2007 a seisuga on Eestis väljastatud tolliterminali pidamise lubade arvuks 68 (MTA-s...20.03.2007).

Hoiukoha loovad endale ettevõtted, kes soovivad ladustada endale kuuluvat kaupa. Hoiukoht on ette nähtud ainult kindlaksmääratud kasutajale (TS § 30 lg 1). Seisuga 20.03.2007 on hoiukohapidajaid Eestis 6 (MTA-s...20.03.2007).

Vabatsoonis tegutsemise luba võib taotleda isik, kes põhjendab tolli rahuldavalt loa vajalikkust, kelle raamatupidamine võimaldab tollil seda kontrollida, kellel on kauba liikumise kohta täpne arvepidamine ja laitmatu ärialane reputatsioon, kellel ei ole impordi- ja ekspordimaksude osas maksuvõlga, kelle esitatud andmed on tõesed ning lisaks eelnevale ei tohi isiku tegevus raskendada tollikontrolli teostamist (TS § 54 lg 5). Vabatsooni laos võib hoida ühendusevälist kaupa ja vabas ringluses olevat ühenduse kaupa (ekspordiootel olev kaup) (RM määrus nr 92 § 11 lg 1).

Aktsiisiladu on koht, kus aktsiisilaopidajal on õigus ajutises aktsiisivabastuses toota, ladustada, vastu võtta ja lähetada aktsiisikaupa (ATKAS § 2). Aktsiisilaos olev kaup on ajutises aktsiisivabastuses, st et maksukohustus on peatatud eelnimetatud toimingutel (ATKAS § 4). Ajutine aktsiisivabastus lõpeb aktsiisikauba tarbimisse lubamisel (ATKAS § 4¹).

Aktsiisiladu ei ole ladu tavatähenduses, vaid hõlmab ka tootmiskohta. Aktsiisiladude tegevust reguleerivad ATKAS-e §-d 34 – 44. Aktsiisimaksukohustus tekib aktsiisikauba tarbimisse lubamisel. (Lehis 2004: 437)

Maksuladu on laotüüp, mis on loodud andmaks ettevõtjatele võimalus teatud kaupade puhul peatada käibemaksu tasumine. Maksuladustamine on kuuenda direktiivi lisas J nimetatud ühenduse kauba paigutamine maksuhalduri heakskiidetud kohta käibemaksusoodustuse kohaldamiseks (KMS § 44¹ lg 1).

1.4. Ladustamise käigus peatatavad maksud

Ladustamise protsessi käigus peatatavateks maksudeks on kolm riiklikku maksu: tollimaks, käibemaks ja aktsiisimaks. Tollimaksu kehtestamise eesmärk on siseturu kaitse või muud majanduspoliitilised eesmärgid, tegemist on nn tariifse kaubanduspoliitilise meetmega (Lehis 2004: 463). Käibemaksu loetakse tarbimismaksuks, mis ideaalis ei tohiks moonutada tarbimisstruktuuri ühelgi moel (Tammert 2005: 254). Seda loetakse üldiseks tarbimismaksuks (Lehis 2004: 429). Tegemist on üldise maksuga, millega maksustatakse igat laadi tarbimist, tegeliku maksukoormuse kandjaks on tarbija, kuna ta ei saa käibemaksu maha arvata (Kallam jt 2003: 147). Aktsiisimaksu tasumise kohustus lasub kas tootjal või importijal (Kallam jt 2003: 148). Aktsiisimaks on tarbimismaksude liigituses erimaks, mis ei asenda käibemaksu, vaid täiendab seda ning millega maksustatakse üksikuid kaubagruppe (Lehis 2004: 429).

Tollimaksu peatab kauba paigutamine tollilattu, tolliterminali ja hoiukohta. Samuti on lisaks tollimaksule selles ladustamisjärgus tasumata ka tollimaksule lisanduv käibemaksuosa ning kui tegu on aktsiisikaubaga, siis ka aktsiis ja sellele lisanduv käibemaksu osa. Käibemaksu peatamiseks on loodud maksulaod ning aktsiisimaksu tasumise peatab kauba paigutamine aktsiisilattu. Samuti on aktsiisilaos ladustamise käigus peatatud aktsiisile lisanduv käibemaksu osa. Vabatsoonis olevat kaupa loetakse asuvaks Euroopa Liidu suhtes eriterritooriumil olevaks. Vabatsoonis ladustamise käigus on peatatud kõik riiklikud maksud: tollimaks, aktsiisid ja käibemaks.

1.5. Ladude haldamisega tegelevad üksused Maksu- ja Tolliametis

Ladude haldamise funktsioon on MTA-s jagatud piirkondliku ja kesktasandi vahel. Piirkondlikul tasandil on ametnike ülesanneteks tegeleda konkreetsete loataotlustega, viia läbi kontrollid nii arvepidamise osas kui ka kaupade füüsilist kontrolli, vajadusel peatada või lõpetada loa kehtivus. Kesktasandi ülesanneteks on töötada välja ladude haldussüsteem, kontrollida selle toimimist ja teha ettepanekuid õigusaktide muudatuste osas. Autor tugineb alajaotuses 1.5 toodud andmete osas oma töökogemusele MTA-s.

Piirkondlikul tasandil on kõikide lubade väljastamine TO ülesandeks. Samas ei tegele selle tööga ainult üks allüksus. MTA struktuur on oma olemuselt divisjonistruktuur, sisaldades regionaalsete keskuste näol poolautonoomseid üksusi (Valk 2003: 150). Tolliladude, tolliterminalide ja hoiukohtade lubade väljastamisega tegelevad kõik regioonid, täpsemalt erinevate regioonide TO tehnoloogiatalitused. Erinevus on aktsiisiladude lubade väljastamise osas. Aktsiisiladude lube väljastavad Tallinna ja Tartu aktsiiside talitused ehk aktsiisikeskused. Maksuladude lubade väljastamine on MTA-s uus funktsioon ja esialgu tegeletakse sellega keskuse tasandil MO kaudsete maksude talituses. Plaanis on see funktsioon 2007. aasta jooksul anda üle aktsiisikeskustele.

Tolliladudes, terminalides ja hoiukohtades viib kontrolle läbi TKO, TJK üksused praeguse seisuga tervet ladu hõlmavaid kontrolle läbi ei vii. Tolliladudes ja tolliterminalides teeb kontrolli raskemaks asjaolu, et kaubad ei kuulu laopidajale. TBO analüüsib riskigruppidesse kuuluvate kaupade liikumist. Tervet ladu hõlmavaid kontrolle ei vii üldjuhul läbi mitte ükski üksus, erandiks on kütust ladustavad laod, kus sageli on aktsiilao kontrolliks vajalik läbi viia ka tollilao või mõne muu laotüübi kontroll, kuna mitme erineva laotüübi arvestusse kuuluvat kütust võib laopidaja ladustada ühes mahutis. Laoaruanded laekuvad TO-le ning loa kehtetuks tunnistamise menetlemisega tegeleb samuti TO.

1.6. Hinnang ladude haldamise hetkeolukorrale

Lõputöö selle osa eelnevates alajaotistes toodi välja laotüüpide erisused, kuid ladude loomise eesmärk kõigi laotüüpide puhul on sarnane: kõik laod on loodud maksude peatamiseks.

Praeguse seisuga on ladude haldamise funktsioon MTA-s hajutatud ning peamist vastutajat haldussüsteemi toimimise osas ei ole. Puudub üksus, kes omaks terviklikku nägemust olukorrast. Lubade väljastamise funktsiooni täidab TO, kes ei oma piisavat ülevaadet järelevalve üksuste (TKO, TJK, TBO) tegevustest ja nõudmistest. Seetõttu võib järelevalveline pool lubade väljastamisel ka piisava tähelepanuta jääda. PS § 29 sätestab küll õiguse vabalt valida tegevusala (PS § 29), kuid seda sätet ei saa tõlgendada nii, et maksuhalduril on kohustus igale loataotlejale ka luba väljastada. Lubade väljastamise tingimused on kirja pandud seadustes ja määrustes ning probleemsetel juhtudel on

maksuhalduril kaalutusõiguse alusel võimalus ka loa väljastamisest keelduda. Maksuhaldur teostab kaalutusõigust volituste piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega (MKS § 12). Kontrollifunktsioon on jagatud TKO, TJK ja TBO vahel, kes täidavad oma ülesandeid oma spetsiifikast lähtudes ja ei oma samuti terviklikku ülevaadet ei loaomanike tegevusest ega ka haldusprotsessist MTA-s.

Ladude haldamise süsteemi parandamist alustati MTA-s aktsiisiladudest ja aktsiisiladude haldamine on seetõttu ka ülejäänud laotüüpidest hetkel paremini reguleeritud: 2006. aasta 27. oktoobril kehtestati üksuste koostööjuhend aktsiisiladude haldamiseks käskkirjaga nr 378-P. Maksuladude osas on tehtud ära eeltöö samalaadsete dokumentide koostamisel, kuid need ei ole veel jõustunud (autor teab seda tulenevalt oma töökogemusest MTA-s).

Käesoleva lõputöö autor on seisukohal, et ladude haldussüsteemi MTA-s aitaks parandada kõigi laotüüpide osas üksuste koostööjuhendi ning standardite kehtestamine, kuid parimaks lahenduseks ladude haldamise süsteemi parandamisel oleks ühtse ladude haldamisega tegeleva üksuse loomine, kuna praeguse seisuga puudub keskne üksus ja protsessi suunaja. Töö autor peab oluliseks kompetentsi koondamist ning üksuse loomist, kes omaks ülevaadet kogu ladude haldamise protsessist nii teeninduse kui ka järelevalve seisukohast vaadatuna. Lisaks ühtse üksuse loomise vajadusele näeb käesoleva töö autor vajadust ka muudatuste sisseviimiseks õigusaktidesse (ladudele esitatavate nõuete ühtlustamist), kuna ladustamise protsess on oma olemuselt sarnane ja õigusaktides esineb hetkel laoliigiti põhjendamatuid vastuolusid.

2. RAHULOLU PRAEGUSE HALDUSSÜSTEEMIGA JA ORGANISATSIOONISISESED SAMMUD SÜSTEEMI PARANDAMISEKS

2.1. Puudused ladude haldamise süsteemis

07. – 08. detsembril 2005. a toimus Jänedal aktsiisiladude seminar, mille käigus kaardistati erinevate üksuste poolt väljatoodud probleemid seoses aktsiisiladudega. Autor on intervjuerinud üritusel osalenud KO pearevident Tiina Kassi (intervjuu toodud lisas nr 1).

Sellel kohtumisel tõi TO puudustena välja kommunikatsiooni puudumise üksuste vahel, probleemid info liikumisega, üldkoordinaatori puudumise ja asjaolu, et tööülesanded üksuste vahel on sageli jagamata. TKO poolt väljatoodud peamisteks puudusteks olid kontrolli läbiviimise juhendi puudumine, erinev lähenemine eri laoliikidele, tervikpildi puudumine kontrolliobjektist, üksuste koostöö puudumine, laoarvestuse ja aruandluse mittevastavus nõuetele, ametnike ebapiisav koolitus, õigusaktide erinev tõlgendamine. TJK poolt toodi puudustena välja regioonide töö koordineerimatus, seire ja esmaanalüüsi puudumine ning tööjaotuse ja koostöö puudumine. TBO tõi puudusena välja asjaolu, et kontrollidega väljaselgitatud info ei ole nende üksusele kättesaadav ning et puudub ühtne töötlemist võimaldav info säilitamise standard (mida säilitada ja millisel kujul) ning sellega seoses on TBO-l raske aktsiisiladude osas riskianalüüsi teha. (Tiina Kass. Autori üleskirjutus 05.03.2007)

Analoogilised puudused toodi üksuste poolt kõigi laoliikide kohta välja ka projekti “Ladude toimimine” eelküsitleuse käigus. Eelküsitleuse käigus paluti üksustel kirja panna kõikide laoliikide haldamisega seotud puudused, mis antud lõputöös on jagatud töökorraldusega ja standarditega seotud puudusteks.

2.1.1. Töökorraldusega seotud puudused

Aktiisiladude projekti käigus ja projekti "Ladude toimimine" käigus toodi organisatsiooni töökorraldusega seotult välja järgmised puudused:

- 1) ettevõttele väljastatakse erinevaid lube, kuid tervikpilt ettevõttest puudub;
- 2) tervikpildi puudumisest tulenevalt on raske valida ka valdkonda ja perioodi konkreetseks kontrolliks;
- 3) puudub keskne koht, kuhu info saamiseks pöörduda. Klient peab suhtlema erinevate üksustega;
- 4) haldamisel ja järelevalves esineb nii tegemata töid kui ka dubleerimist;
- 5) sageli on analoogsed valdkonnad erinevate laoliikide puhul lahendatud erinevalt. Järelevalve on seetõttu ressursimahukas ja ebaefektiivne;
- 6) menetluse hajutus takistab võrdse kohtlemise rakendamise võimalikkust;
- 7) praegune loa menetlemise kord on ebaefektiivne ja järelevalve üksusi ei kaasata;
- 8) kommunikatsioon üksuste vahel on puudulik;
- 9) kommunikatsioon laopidajatega pole regulaarne;
- 10) puudub juhend ladude haldamiseks, koostöö ja tööjaotus pole piiritletud;
- 11) info pole elektrooniliselt kättesaadav ja töödeldav, puuduvad info säilitamise reeglid ja ühtsed vormid. (Projekti...20.03.2007)

Antud loetelu näitab, et enamik väljatoodud puudustest tuleneb keskse koordineeriva üksuse puudumisest. Sellest on tingitud ka töö ebaefektiivne korraldamine, kommunikatsioonihäired ning raskused ühtse lähenemise rakendamisel.

2.1.2. Standarditega seotud puudused

Standarditega seotud puudustena toodi aktiisiladude projekti ja projekti "Ladude toimimine" käigus välja järgmised puudused:

- 1) õigusaktides puudub määratlus, milline peaks välja nägema tolli poolt heaks kiidetud ladu;
- 2) õigusaktide sätteid tõlgendatakse sageli erinevalt;

- 3) lähenemine eri laoliikidele on erinev, kuigi neid võib taotleda ja omada üks ettevõtte (st lähenetakse laoliigipõhiselt, mitte ettevõttepõhiselt);
- 4) puuduvad ühtsed nõuded ladudele ja laoarvestusele ning sellele, kuidas peavad omavahel olema seotud raamatupidamisarvestus ja laoarvestus või erinevat tüüpi ladude laoarvestus (kui ettevõtte omab mitut erinevat laoluba);
- 5) nõuded laoarvestusele on erinevad ja nõuete rikkumisel ei rakendata ühesuguseid sanktsioone (võrdse kohtlemise puudumine);
- 6) paika on panemata mõisted nagu “partii”, “samade tehniliste näitajatega kaup” jne;
- 7) maksuhalduri kasutada olevate mõjutusvahendite hulk on piiratud (on vaid loa peatamine, tühistamine või tagatise tõstmine) ja nende abil ei saa sageli ettetulevaid olukordi lahendada;
- 8) puuduvad standardid tehnoloogiate ja tootmisprotsesside kontrolliks.
(Projekti...20.03.2007)

Antud loetelu näitab, et suurelt jaolt on puudused standardites tingitud ühtse tõlgenduse puudumisest MTA-s, samas esineb puudusi ka õigusaktides.

2.2. Visioonid ladusid haldava struktuuri osas

Kuna mitmed eelloetletud puudused viitasid organisatsiooni struktuuri puudustele (koordineeriva üksuse puudumine), viidi projekti “Ladude toimimine” käigus läbi küsitlus, kus projekti kaasatud erinevate üksuste esindajad esitasid oma nägemuse organisatsiooni struktuuri muutmise osas ladude haldamise süsteemi parandamiseks.

Eelnimetatud küsitluse käigus koostasid kõik projekti “Ladude toimimine” töögrupi liikmed visioonid struktuurist. Töögrupi 14-st liikmest 4 olid seisukohal, et struktuuri muuta ei ole vaja, piisab ühtse elektroonse andmebaasi loomisest. 1 töögrupi liige oli seisukohal, et lisaks elektroonsele baasile tuleks luua ladude haldamiseks kokkukutsutav organ ladude komisjon, mille moodustavad erinevate üksuste esindajad. Ülejäänud 9 töögrupi liiget pooldasid konkreetse ladudega tegeleva üksuse loomist, seisukohad erinesid selles osas, kas üksus peaks hõlmama nii TO, TKO, TJK ja TBO ametnikke või piisaks koordineerimiskeskusest, kuhu

kuulaksid vaid mõned analüütikud. Peamiseks probleemiks praeguse töökorralduse juures pidasid kõik projekti liikmed haldamise keskse koha puudumist. (Projekti...20.03.2007)

Esialgsete visioonide tugevate ja nõrkade külgede analüüsimise järel töötati projekti töögrupi poolt välja kolm koondvisiooni, mis lühidalt kirjeldatuna olid järgmised:

- 1) luua ladude keskus, mis täidaks nii TO, TKO kui ka TJK funktsioone. Keskuse võib luua kas regiooni tasandil või keskuse tasandil. Ladude keskuse funktsioonideks oleksid lubade väljastamine, muutmine, kehtetuks tunnistamine, seire ja järelevalve;
- 2) luua ladude keskus laiendades olemasolevaid aktsiisikeskuseid. Ladude keskus täidaks praeguse TO funktsioone. Keskuse ülesanneteks oleks lubade väljastamine, muutmine, kehtetuks tunnistamine ja seire. Järelevalve osas tehakse koostööd TKO, TJK ja TBO-ga;
- 3) luua virtuaalne keskus, mille andmebaase saaksid kasutada kõik ladude haldamisega seotud üksuste ametnikud. Koostöö pannakse paika üksuste koostööjuhendiga. (Projekti...20.03.2007)

Visiooni nr 1 tugevaks küljeks pidas projekti töögrupp kompetentsi koondamist ja kindla omaniku olemasolu kogu protsessi ulatuses, puuduseks organisatsiooni ametnike vastuseisu muutustele. Visiooni nr 2 tugevaks küljeks peeti väiksemate struktuurimuutustega haldamise protsessile kindla omaniku leidmist, nõrgaks küljeks järelevalve osa eraldamist haldamise keskusest. Visiooni nr 3 tugevaks küljeks peeti olemasoleva struktuuri säilitamist, puuduseks asjaolu, et kompetentsikeskust selle visiooni rakendamisel ei teki, iga üksus näeb probleeme endiselt vaid oma kompetentsuse piires. (Projekti...20.03.2007)

MTA juhtkond otsustas siiski esialgu arendada visiooni nr 3, kuna teised MTA-s käivitatud arendusprojektid ei olnud hetkel oma tegevusega veel nii kaugel, et oleks selge, kas organisatsioonis tuleks läbi viia ka teisi struktuurimuutusi. (Projekti...20.03.2007)

2.3. Projekti “Ladude toimimine” käigus esitatud arendustegevusega seotud ettepanekud

Projekti töögrupp lähtus oma ettepanekuid välja töötades juhtkonna poolt valitud visioonist nr 3, mis nägi ette üksuste koostööd ja ühtse elektroonilise suhtluskeskkonna väljatöötamist. Projekti käigus tegi töögrupp mitmeid põhimõttelisi ettepanekuid ladude haldussüsteemi parandamiseks. Töö autor kirjeldab neid lühidalt järgmistes alajaotistes.

2.3.1. Üksuste koostööjuhend

Üksuste koostööjuhendi projektis on ladude haldamise keskse üksusena nähtud TO-d. Erinevusena seni kehtinud kokkuleppelisest tööjaotusest võib märkida, et ladude füüsilise kontrollimise kohustus laienes TKO-l kõigile ladudele (enne kontrolliti vaid aktsiisiladusid, muudest laotüüpidest neid, mis ladustasid kütust). Loataotlusega kaasnevaid dokumente kontrolliti seni vaid TO poolt, koostööjuhendiga on kavas panna TKO-le ja TJK-le dokumentide ja laoarvestusprogrammide ülevaatamise kohustus vastavalt üksuste kompetentsile. Koostööjuhendiga on kavas teha TO-le ülesandeks tegeleda ka esmaanalüüsi ja seirega. Hetkel TO-l sellist kohustust ei ole ja puudub ka ressursid selle kohustuse täitmiseks. Koostööjuhendiga on kavas panna TJK-le kohustus läbi viia kogu ladu hõlmavaid kontrolle (hetkel tehakse selliseid kontrolle vaid aktsiisiladude puhul). (Projekti...20.03.2007)

Töögrupp tegi ettepaneku luua ladude komisjon, mis koosneks TO, TKO, TJK, KO ja TBO ametnikest. Komisjoni kutsub kokku TO vastavalt vajadusele. Komisjoni liikmed oleksid ühtlasi koordinaatoriteks ladudega seotud küsimuste lahendamisel kogu MTA piires. Töögrupp tegi ka ettepaneku luua üksus, mis tegeleks kõigi loataotlejate finantsseisu ja riskiastme määramisega. Juhtkond on soovitanud ladude haldamise protsessi suunamise ja arendamine teha ülesandeks TBO-le. (Projekti...20.03.2007)

2.3.2. Standardid ladudele

Töögrupp alustas kõiki laotüüpe hõlmavate standardite väljatöötamist, koostades kõiki laoliike hõlmava võrdlustabeli. Antud tabeli abil analüüsiti projekti “Ladude toimimine” koosolekutel õigusaktides olevate erisuste põhjendatust ning koostati Rahandusministeeriumile ettepanekud õigusaktide muutmiseks. (Projekti...20.03.2007)

Tööd ühtsete standardite väljatöötamisel on kavas jätkata projekti II etapi käigus, ka projekti II etapi juhtimine 2007. aastal on käesoleva lõputöö autori töökohustuseks.

2.3.3. Ettevõttepõhine E-kataloog ja laoarvestusprogramm reaalarajas

Projekti käigus tegi töögrupp ettepaneku luua ühine andmebaas, milles sisalduksid kõikide üksuste spetsiifikaga seotud dokumendid. Andmebaas annab võimaluse luua ühtne infopank, mis sisaldab nii ettevõtte aruandluse kui ka läbiviidud kontrollide andmeid, samuti sisaldaks andmebaas ladude asendiplaane ning kütuse puhul mahutite asukohti ja andmeid nende kuuluvuse kohta eri laotüüpidesse. Dokumentideks, mis peaksid sisalduma ühises kataloogis, pidas projekti töörühm töökorraldusi, kõikide laotüüpide lube, äriplaan, inspekterimisakte, ettevõtete taotlusi, olulist kirjavahetust ettevõtte ja maksuhalduri vahel, inventuuriakte, kontrollakte, läbivaatusakte, maksuotsuseid ning pikendustaotlusi. (Projekti...20.03.2007)

Hetkel on TO teinud algust oma andmebaasi loomisega. Samuti on TJK ja TKO aktid olemas elektroonilisel kujul. Samas on info andmebaasides laiali ning kontrolli läbiviiv või loataotlust menetlev ametnik ei saa seda komplekselt kätte. Sageli puuduvad ametnikel ka õigused liikuda teise üksuse andmepankades. Järelevalvega tegelevate üksuste ametnikud ei märgi sageli kogu infot kontrollaktidesse, info sisaldub vaid ametnike logiraamatutes. Samas on selline informatsioon (näiteks arvepidamisega seotud riskid) oluline järgmist kontrolli läbiviiva ametniku jaoks. Selles lõigus toodud informatsioon pärineb autori töökogemusest MTA-s.

Projekti töögrupp töötas välja ettepaneku luua reaalarajas toimiv laoarvestusprogramm (analoogiline maksumärgistatud alkoholi liikumise programmile). Programm aitaks jälgida

kaupade liikumist erinevate laotüüpide vahel ettevõtte sees, samuti kauba omanikuvahetusi. Praegu on maksuhaldur olukorras, kus kaubad liiguvad ettevõtte sees eri laotüüpide vahel, vahetavad korduvalt omanikku ja maksuhalduril on lõpuks raske tuvastada, kus kaup asub ning kas selle väljaviimine laost oli seaduslik. (Projekti...20.03.2007)

2.3.4. Finantsanalüüsi programm

Projekti töögrupp tegi ettepaneku hakata laopidajate osas igal aastal läbi viima finantsanalüüsi. Kuna laolubade puhul on tegu tähtajatute lubadega, huvitab maksuhaldurit laolubade omanike puhul lisaks lühiajalisele maksevõimele ka pikaajaline maksevõime.

Finantsanalüüsi iga-aastase läbiviimise vajaduse tingib ka ladudele määratavate tagatiste arvestamise süsteem. RM määrusega nr 42 on kehtestatud, et tagatise suurus sõltub toimingukoefitsiendist ja ettevõtte usaldusväarsuse koefitsiendist. Tagatise suuruse määramisel korrutatakse tagatise limiit (importimisel kogutavate maksude summa) toimingukoefitsiendiga ja kliendi usaldusväarsuse alusel määratud koefitsiendiga, mis näitab määratava tagatise suuruse osakaalu limiidist (RM määrus nr 42 § 17 lg 1). Toimingukoefitsiendid on toodud nimetatud määruse §-des 19 – 27.

Usaldusväarsuse koefitsiendi määramisel tuleb hetkel lähtuda TS §-s 62 sätestatud tingimustest (RM määrus nr 42 § 17 lg 2), kuid MTA tulude osakond on esitanud taotluse selle sätte muutmiseks ning edaspidi on kavas ettevõtte usaldusväarsuse määramisel arvestada teguritega finantsriske, maksekäitumist, rikkumisi, ärialast reputatsiooni ja ettevõtte kogemusi. Eeltoodust tulenevalt on vajalik selgitada laopidaja finantsseisu igal aastal, kuna bilansi ja aruannete näitajad on igal aastal muutuvad suurused. Antud lõigus toodud informatsioon on autorile teada seoses osalemisega MTA tagatiste töögrupi töös.

Projekti “Ladude toimimine” tööühm tegi ettepaneku võtta esialgu finantsriskide arvutamisel aluseks järgmised finantsseisu näitajad:

- 1) **Lühiajaline maksevõime:** a) lühiajalise võla kattekordaja = käibevarad / lühiajalised kohustused; b) likviidsuskordaja = (käibevarad – kaubavarud) / lühiajalised

- kohustused; c) lühiajaliste laenude kaetus = (käibevara – kreditoorne võlgnevus) / lühiajalised laenud;
- 2) **Tegevussuhtarvud:** a) Altmani pankroti ja jätkusuutlikkuse võrrand; b) kaubavarude käibekordaja = käive / kaubavarud; c) kaubavarude konversiooniperiood = 365 / kaubavarude käibekordaja;
- 3) **Finantsvõimendus:** a) laenude ja omakapitali suhe = laenud / omakapital; b) omakapitali kordisti = koguvara / omakapital; c) intressikulude katekordaja = (ärikasum + kulum) / intressimaksed;
- 4) **Kasumlikkus:** a) ROE = puhaskasum / omakapital; b) ROA = puhaskasum / varad; c) PM (*profit margin*) = puhaskasum / käive. (Projekti...20.03.2007)

2.3.5. Küsimustik loataotlejatele

Projekti “Ladude toimimine” töögrupp leidis, et ettevõtte, kes laoluba taotleb, peaks olema võimeline vastama Euroopa Komisjoni Maksukorralduse ja Tolliliidu peadirektoraadi poolt 2002. aastal koostatud riskiindikaatorite kataloogis esitatud küllalt detailsetele küsimustele ettevõtte organisatsiooniliste näitajate, seaduskuulekuse, ettevõtluse mahu, kaupade ja protseduuride kohta. (Projekti...20.03.2007)

Töögrupp oli seisukohal, et küsimustik tuleb teha ettevõttele elektrooniliselt kättesaadavaks ja see võib olla elektroonilise kataloogi osa. Erinevaid lube taotledes täidab ettevõtte selles antud loa taotlemiseks vajalikud lahtrid. Küsimustikku kasutatakse ettevõttega seotud riskide määramisel, kontrollide kavandamisel ja tagatiste määramisel. Küsimustikku ei saa ettevõttele siiski teha kohustuslikuks, kuna Euroopa Komisjon on selle koostanud soovituslikuna. Küsimustele vastamisest keeldumist saab MTA tõlgendada põhjusena ettevõttele kõrgema riskiastme omistamisel, kuna maksuhaldur ei oma ülevaadet ettevõtte logistikast ja organisatsiooni ülesehitusest. (Projekti...20.03.2007)

3. ÜHTSE LÄHENEMISE KUJUNDAMINE ÕIGUSAKTIDES

Maksuhalduri haldusalasse kuuluvad laod on loodud peatamaks importimisega seotud käibemaksu, tollimaksu ja aktsiise. Suures plaanis on kõikide ladude loomise eesmärk ühine. Kõige riskantsemaks peetakse aktsiisikaupade ladustamist ja vedusid ning sellest tingituna on kõige rangemad nõuded seatud aktsiisiladudele. Samas võib riik tolliladustamise käigus kaduma läinud või vabatsoonist ebaseaduslikult riiki toimetatud aktsiisikauba puhul kanda tunduvalt suuremat kahju, kuna sel juhul jäävad riigile lisaks aktsiisile laekumata ka teised maksud. Seetõttu ei ole käesoleva töö autori arvates sageli põhjendatud aktsiisiladudele võrreldes teiste laotüüpidega rangemate nõudmiste seadmine.

Projekti “Ladude toimimine” töögrupp koostas laotüüpide võrdlustabeli ja selles ilmnunud erinevuste alusel kaaluti õigusaktides esinevate erinevuste põhjendatust. Mitme erinevuse puhul oli töögrupp seisukohal, et õigusaktide sätteid tuleks muuta. Maksuladude puhul tulenes sätete muutmise vajadus asjaolust, et määruse koostaja ei olnud osanud arvestada maksuhalduri reaalsete toimingutega ning see asjaolu tingis RM määruse nr 88 muudatusettepanekud. Ettepanekuid ATKAS-e muudatusteks seoses laoarvestuse ja aktsiisilao töökorraldusega on teinud ka TJK. Autorile on selles lõigus toodud andmed teada tulenevalt töökogemustest MTA-s.

3.1. Projekti “Ladude toimimine” töögrupi ettepanekud õigusaktide muutmiseks

Töögrupp leidis, et raamatupidamise olemasolu ja nõuetelevastavuse sõnastust võiks parandada ATKAS-e § 40 lg 1 p-s 6. Hetkel on ATKAS-es antud punkt sõnastatud järgmiselt: “...raamatupidamise sise-eeskiri vastab raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetele” (ATKAS § 40 lg 1 p 6). Muude laotüüpide puhul on antud nõue sõnastatud teisiti: “...isiku raamatupidamine võimaldab tollil taotleja tegevust kontrollida” (TS § 62 lg 1 p 1; KMS § 44¹ lg 4 p 1). Nii TS-s kui ka KMS-s on sätte mõte paremini esile toodud. Töögrupp oli seisukohal, et ettevõtet kontrollides võib esineda olukord, kus olenemata sellest, et raamatupidamise sise-eeskiri raamatupidamise seaduses toodud nõuetele vastab, ei võimalda

raamatupidamine siiski tollil taotleja tegevust vajalikul määral kontrollida ja vastupidi, seetõttu pakkus töögrupp ATKAS-e § 40 lõige 1 punkti 6 sõnastatuseks: “isiku raamatupidamine võimaldab tollil taotleja tegevust kontrollida.” (Projekti...20.03.2007)

Lao avamisel teostatava inventuuri nõue on olemas tolliterminali, aktsiisilao ja tollilao puhul. Kuna maksuladude puhul on loaeelse inventuuri nõue sõnastatud järgmiselt: “Enne otsuse tegemist loa väljastamise kohta teeb maksuhalduri poolt määratud komisjon maksulaopidaja või tema esindaja juuresolekul maksulaos inventuuri...” (RM määrus nr 88 § 6 lg 2), võib tekkida olukord, kus maksuhaldur peab lao inventuuri tegema mitu kuud enne lao avamist ja seega tuleks enne lao reaalselt avamist teostada uus inventuur. Sellest tulenevalt leidis töögrupp, et muuta oleks vaja RM määruses nr 88 § 6 lõiget 2 ja sõnastada see järgmiselt: “Enne lao tegevuse alustamist teeb maksuhalduri poolt määratud komisjon maksulaopidaja või tema esindaja juuresolekul maksulaos inventuuri...”. (Projekti...20.03.2007)

Projekti töögrupp oli seisukohal, et kõigi ladude puhul peaks õigusaktidest tulenema võimalus, et maksuhaldur võib ka täiendavaid dokumente nõuda. Maksuladude puhul sellist võimalust õigusaktidest ei tulenenud. Töögrupp tegi ettepaneku lisada selline võimalus määrusesse nr 88 § 3 lg-na 4 või siis täiendada § 3 lg-s 1 toodud loetelu punktiga 13, mis võimaldaks maksuhalduril nõuda vajadusel täiendavaid dokumente ja andmeid. Töögrupp leidis, et muudatus on vajalik eelkõige mõlemale osapoolle selguse huvides. Kuigi määruse § 4 lõige 3 justkui viitaks maksuhalduri sellise õiguse olemasolule, puudub selge säte, mis vastava õiguse selgesõnaliselt sätestaks. (Projekti...20.03.2007)

Projekti töögrupp leidis, et korrastamist vajab valdkond, mis puudutab lao loa peatamise aluseid. Hetkel ei anna TS võimalust lao loa peatamiseks ilma, et eelnevalt suurendataks lao tagatist. Läbi tagatise mõjutamine on aga pikaldane protsess. Töögrupp leidis, et peatamise ja kehtetuks tunnistamise aluste loetelu tuleks TS-s korrektselt välja tuua ja sellesse loetelusse peaksid kuuluma ka võimalused loa peatamiseks raamatupidamise või laoarvestuse ebatäpsuse puhul. Sama probleemi tõi töögrupp esile ka aktsiisiladude puhul. ATKAS-es on lao tegevuse peatamise alused toodud § 42 lg-s 2. Ka seda loetelu soovitati täiendada peatamise aluste osas võimalusega lao luba peatada, kui isiku raamatupidamine ei võimalda teda kontrollida või kui isikul ei ole kauba liikumise arvestus täpne. (Projekti...20.03.2007)

Tollikontrolli ametnikud pöörasid tähelepanu pehmete meetmete rakendamise vajadusele seoses tolliseadusega. Maksukorralduse seadus annab küll võimaluse rakendada kõiki riiklikke makse puudutavatel juhtudel sunniraha, kuid ladude kontrollimisel esineb olukordi, kus kontrollimise käigus avastatud puudus ei puuduta otseselt makse (näiteks puudused laoarvestuses või saatelehtede vormistamisel). Sellistel juhtudel ei pea TKO alati otstarbekaks alustada väärteomenetlust või ladu sulgeda. Töögrupis osalenud MTA juriidilise osakonna ametniku Lembit Sullakatko ettepanekut lahendada küsimus loa peatamise aluste laiendamisega ning pisipuuduste korral teha hoiatus lao peatamiseks pidasid TKO ametnikud samuti liiga radikaalseks meetmeks. TKO ettepanek oli kirjutada tolliseadusesse sisse pehmete meetmete rakendamise võimalus. Praegusel juhul annab MKS § 135 võimaluse sunniraha rakendada teabe, asjade ja dokumentide esitamata jätmise korral (MKS § 67) ning deklaratsiooni ja selle paranduste esitamata jätmise korral (MKS § 91). Vastavalt asendustäitmise ja sunniraha seadusele peavad sunniraha rakendamisele eelnema ettekirjutus (ATSS § 4) ja hoiatus (ATSS § 7 lg 1). Samas, kui esitatakse valeteavet või lao arvepidamine on puudulik, sunniraha rakendamiseks õiguslikku alust ei ole. (Projekti...20.03.2007)

3.2. Tolli järelkontrolli ettepanekud alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seaduse muutmiseks

Töökorraldus loa taotlemisel on dokumendina kohustuslik tolliladude ja tolliterminalide (RM määrus nr 100 § 3), vabatsooni ladude (RM määrus nr 92 § 3 lg 2) ning maksuladude puhul (RM määrus nr 88 lg 3). Hoiukohtade puhul on töökorraldus dokumendina kohustuslik juhul, kui ladustatakse puistekaupu (RM määrus nr 100 § 5 lg 1¹). Antud muudatus jõustus 01.01.2007. aastal.

Aktiisilao puhul ei ole seni nõuet töökorralduse olemasolu kohta, kuid TJK on teinud ettepaneku selline nõue kehtestada. TJK esitas Rahandusministeeriumi esindajatega 21.03.2007. aastal peetud kohtumisel ettepaneku nõuda töökorralduses andmeid:

- 1) töötajate kohta, kellega toll koostööd teeb (et tagada sujuvam koostöö);
- 2) osapoolte kontaktandmeid (konkreetsed telefonid ja isikute nimed, kelle poole maksuhaldur saab pöörduda);
- 3) erimärgistamisest teavitamise ja tolliga kooskõlastamise viisi kohta;

- 4) inventuuride teostamise tähtaegade ja sageduste kohta (et arvestada nendega oma kontrollide planeerimisel);
- 5) kriisiolukorras käitumise juhiste kohta, dokumentide säilitamise kohta;
- 6) ladustamis- ja hoiustamisvõimaluste kirjelduse kohta.

Teiseks oluliseks puuduseks, mis TJK Rahandusministeeriumi esindajatega 21.03.2007. a peetud kohtumisel esile tõstis, oli asjaolu, et praegu on aktsiisiladudele kehtestatud küll üksikud nõuded laoarvestusele, kuid need asuvad seaduses hajutatult. Nõuete järgimise lihtsustamiseks pidas TJK vajalikuks need koondada ühtsesse loetelusse kas eraldi määrusena (anda volitusnorm ATKAS-e § 34 lg 1 p-s 3) või siis ATKAS-e muutmise teel, lisades sellesse loetelu. Antud loetelusse peaksid TJK nägemuse kohaselt kuuluma:

- 1) kande number ja kuupäev – et vältida kaupade liikumist laos ilma laoarvestusse kandmata ja tagada valitud laoarvestuse meetodi rakendamine (FIFO või kaalutud keskmine);
- 2) saatedokumendi või deklaratsiooni viitenumber (et tagada konkreetsete kaubasaadetiste liikumise jälgitavus) (ATKAS § 36 lg 1 p 2);
- 3) kauba kirjeldus ja kogus (ATKAS § 40 lg 1 p 7);
- 4) aktsiisikauba kood (ATKAS § 40 lg 1 p 7);
- 5) kauba identifitseerimiseks vajalikud andmed, st märgistus või kaubapartii (saadetise) ja tootjapoolse partii number. Hetkel on nõue olemas vaid alkoholi osas ja on toodud alkoholiseaduses (AS § 17 lg 1);
- 6) kauba omaniku andmed – sageli ei ole aktsiisilaopidaja kauba omanikuks;
- 7) kauba paiknemise koht laos;
- 8) aktsiisikaubaga selle vastuvõtmise järgselt teostatud toimingud (eri- või maksumärgistamine, parandamine jne).

Käesoleva töö autor leiab, et nimetatud ettepanekud on konstruktiivsed ning vajadus kirjeldatud muudatuste sisseviimiseks on olemas nii otsestest vajadustest tingitult kui ka põhjusel, et ladudega seotud seadusandlus vajab ühtlustamist. Osas 3.2 toodud informatsioon on autorile teada tulenevalt sellest, et käesoleva töö autor aitab kokku panna eelnimetatud ettepanekuid RM-le ja viibis ka 21.03.2007 a toimunud kohtumisel.

3.3. Autori ettepanekud õigusaktide muutmiseks

Ladude füüsilist olemist puudutavates küsimustes otsustas projekti “Ladude toimimine” töögrupp jääda seisukohale, et õigusaktide tasandil ei defineerita, milline peab välja nägema maksuhalduri poolt heakskiidetud ladu ning et lao sobivuse üle otsustatakse igal konkreetsel juhul eraldi, arvestades konkreetsete asjaoludega ja tuginedes üksuste koostööle, samuti luues ühtsed standardid õigusaktide nõuete tõlgendamise osas. Töögrupp oli seisukohal, et piirded peavad olema tõkendatavad, nende kõrguse ja materjali osas lepitakse igal üksikul juhul eraldi kokku, arvestades riske. Kui ettevõtte on mitu laotüüpi ühes ruumis koos, lähtutakse nõudmiste esitamisel kõige rangema režiimiga laost. (Projekti...20.03.2007)

Töö autor on seisukohal, et ATKAS-e §-s 34 toodud tegevuskohale esitatavate nõuete osas tuleb teha muutusi ja lähtuda pigem RM määrusest nr 100, kus §-s 1 on selgelt öeldud, et lao piire ei tohi võimaldada transpordivahendi läbisõitu ilma sissemurdmisjälgi jätmata (RM määrus nr 100 § 1 lg 2). ATKAS-e mõiste, et territoorium peab olema ümbritsetud püsiva piirdega (ATKAS § 34 lg 1 p 1), jätab määratlemata piiramise printsiibi. Kuna ATKAS-e sõnastus ei sisalda printsiipi, milleks piire üldse püstitatakse, tuleb autori arvates ATKAS-e sõnastust korrigeerida määruse nr 100 järgi.

Ladude puhul on tavaline olukord, kus näiteks tolliladu ja aktsiisiladu asuvad ühes ruumis (omavahel ainult põrandale märgitud joonega eraldatult) või ühes mahutis. Seega esineb õigusaktides hetkel olukord, kus ühes õigusaktis on ühe ja sama ruumi või mahuti osas toodud välja selle tõkestamise printsiip, teises aga tuuakse sisse püsiva piirde mõiste, mida ei ole õigusaktides defineeritud ning mis annab võimaluse erinevateks tõlgendusteks.

Erinevate laotüüpide puhul on välja toodud erinevad karistused, mida isikul ei tohi olla, kui ta laoluba taotlema soovib. Töö autori arvates tuleb seda loetelu kõigi laoluba taotlejate isikute osas ühtlustada (näiteks sellisena, et lao loa taotlemisel ei tohiks isikul olla maksualaseid või majandusalaseid kehtivaid karistusi). Ainult tolliladude kohta tulenevad nõuded EL TS RS-test ja neid muuta ei ole Eesti õigusloojate pädevuses.

Eeltoodud probleemi tõstatas käesoleva töö autor ka projekti “Ladude toimimine” käigus. Rahandusministeeriumi esindajatega 21.03.2007. aastal peetud kohtumisel tegi töö autor ettepaneku vaadata üle karistuste loetelud nii aktsiisiladude kui ka maksuladude osas.

Rahandusministeeriumile tehtud ettepanekus juhiti tähelepanu asjaolule, et aktsiisilao tegevusloa taotlemisel ei tohi isik olla toime pannud KARS §-des 386, 390, 391 või 393 sätestatud süütegusid (ATKAS § 40 lg 1 p 10). Maksulao loa taotlemisel järgitakse aga nõuet, et isikul ei tohi olla MKS §-des 152, 154 või 156 sätestatud väärtegusid või karistusseadustiku §-des 386 – 390 toodud kuritegusid, mille karistusandmed ei ole karistusregistrist kustutatud (KMS § 44¹).

Maksuladude puhul on hetkel olukord, kus kõik viidatud karistusseadustiku paragrahvid on kehtetud: §-d 386 ja 390 alates 15.03.2007, §-d 387 ja 388 alates 01.09.2002. Samas ei viita KMS § 44¹ KARS §-dele 389¹ (maksude maksmisest kõrvalehoidumine suures ulatuses) ja 389² (maksukelmus suures ulatuses). Nendes KARS paragrahvides räägitakse valeandmete esitamisest ja andmete esitamata jätmisest suures ulatuses (KARS § 389¹; KARS § 389²). Samas ei tohi maksulao luba taotleval isikul olla toime pannud MKS-s sätestatud väärteguena maksuhalduri tegevuse takistamist ja mõõtu või tõkendi rikkumist (MKS § 154; MKS § 156). Eelpool toodud MKS § 152 on kehtetu alates 15.03.2007. Autori arvates ei ole põhjendatud olukord, kus maksulao loa taotlejal ei või olla väärtegu registreeritud loetletud väärtegu, kuid kehtivaid maksualaseid või majandusalaseid kuritegusid võib karistusregister ettevõtte kohta sisaldada.

Aktiisiladude puhul väärtegu ei arvestata (ATKAS sellele ei viita). KARS §-dest, millele ATKAS viitab on §-d 386 ja 390 kehtetud, § 391 räägib salakaubaveost ja § 393 ebaseaduslikest toimingutest tollisoodustustega kaupadega. Autori arvates on põhjendamatu mitte viitamine MKS §-dele 155¹ ja 154¹, milles sätestatud väärteod puudutavad aktsiisilao pidaja ja registreeritud kaupleja kohustuste täitmata jätmist.

Käesoleva töö autor on seisukohal, et kui isik on toime pannud ükskõik millise eelloetletud väärtegu või kuritegu, võiks see olla aluseks nii maksulao loa väljastamisest keeldumisele kui ka aktsiisilao loa väljastamisest keeldumisele ning nii ATKAS-sse kui ka KMS-i tuleks sisse viia sellekohased parandused, vastasel korral on tegemist olukorraga, kus maksuhaldur on sunnitud sisuliselt sarnase õiguse taotlejaid kohtlema erinevalt.

Aktiisiladude puhul tuleneb ATKAS-e § 40 lg 1 p-st 4 nõue, et loa taotlejal ei tohi olla ei maksuvõlga ega ka ajatatud maksuvõlga (ATKAS § 40 lg 1 p 4). Samas läheb see nõue vastuollu maksukorralduse seaduse § 14 lg-ga 5, kus on öeldud, et ajatatud maksuvõla olemasolul väljastab maksuhaldur isikule tõendi maksuvõlgade puudumise kohta (MKS § 14 lg 5). Teiste laotüüpide puhul on nõue sõnastatud sellisena, et isikul ei tohi olla maksuvõlga. Antud töö autor on seisukohal, et ajatatud maksuvõla olemasolu ei saa lugeda võrdseks puuduseks maksuvõla olemasoluga, kuna ajatatud maksuvõla puhul on maksuhaldur ise veendunud, et isiku makseraskused olid ajutist laadi. Sellest lähtuvalt soovitab autor sõnastada ATKAS-e § 40 lg 1 p 4 järgmiselt: “isikul ei ole maksuvõlga”.

Lisaks eeltoodud probleemidele on töö autor seisukohal, et õigusaktide tasandil tuleb paika panna kadude arvestamise süsteem kütuseladudes, kus mitme laotüübi kaup asub ühes mahutis. Kadusid on sellistes mahutites võimalik arvestada mõõtmise hetketulemuste ja laoseisu alusel või kao tekkimise perioodi käibelt. Autor on seisukohal, et õigem oleks aluseks võtta perioodi käive, kuna kadu mõjutavad oluliselt kütuse sissevõtmine lattu ja sealt väljastamine.

Autor on ka seisukohal, et kogu MTA ulatuses tuleks sisse viia ühtsed riskantsuse määramise alused ladudele, et rakendada võrdse kohtlemise printsiipi. Kriteeriumite määramise aluseks võib olla selle töö osas 2.3.3. tutvustatud küsimustik või ka mõni muu lähtealus.

Kokkuvõttes on autor seisukohal, et aktsiisiladude ja maksuladude erinevus tolliladudest, hoiukohtadest, tolliterminalidest ja vabatsooniladudest on teatavatel juhtudel põhjendatud, kuna EL-s on maksulao ja aktsiisilao õiguslikuks aluseks Nõukogu direktiiv (EMÜ) 388/77, teiste ladude puhul aga Nõukogu määrus (EMÜ) 2913/92. Nõukogu direktiiv (EMÜ) 388/77 artikkel nr 16 lubab maksuvabastust kohaldada ka muude ladustamisprotseduuride korral kui tolliladustamine, töötlemisprotseduuridele suunamine, vabatsooni või vabalattu suunamine (Nõukogu direktiiv (EMÜ) 388/77 art 16). Olulised erinevused aktsiisiladude ja maksuladude õiguslikes alustes ei ole autori arvates põhjendatud, kuna EL-s on nende laotüüpide õiguslik alus üks.

4. ÜHTSE ÜKSUSE LOOMISE VAJADUS LADUDE HALDAMISEKS

4.1. Ettevõttepõhise lähenemise vajalikkus

Eelnevates peatükkides toodi välja probleemid ladude haldamisel ning MTA sammud haldussüsteemi parandamiseks. Eelkirjeldatust enim tähelepanu tuleb autori arvates pöörata ettevõttepõhise lähenemise kujundamisele. Lube väljastades ja järelevalvet korraldades tuleb anda hinnang isikule, mitte vaadelda taotlejat ainult ühe laotüübi nõuetest lähtuvalt. Näiteks, kui ettevõtte on toime pannud käibemaksupettusi, ei ole autori arvates maksuhalduril alust arvata, et ta aktsiiside tasumisel pettustega ei tegele ning aktsiisilao loa taotlemisel käibemaksupettusi mitte arvestada.

Praeguse seisuga tegelevad MTA erinevad ametnikud eri laotüüpide lubadega ning ülevaade sellest, milliseid teisi lube isik omab või taotleb, puudub. Samuti ei oma maksuhaldur tervikpilti ettevõttest: milline on ettevõtte logistiline süsteem, kes on tema peamised kaubanduspartnerid, kas ettevõttes on loodud riskide hindamise süsteem jne. Seoses sellega on töö autor seisukohal, et projekti “Ladude toimimine” käigus tehtud ettepanekud Euroopa Komisjoni Maksukorralduse ja Tolliliidu poolt koostatud küsimustiku rakendamise, ühtse elektroonilise kataloogi sisseseadmise ja analüüsikeskuse loomise ning reaallajas toimiva laoarvestuse programmi osas on äärmiselt konstruktiivsed ja tõsiseltvõetavad.

Laolubade puhul on tegemist maksuhalduri poolt väljastatavate tähtajatute lubadega (välja arvatud vabatsõonis tegutsemise luba) ja seega on autori arvates igati põhjendatud, et maksuhaldur soovib just isiku kui terviku kohta rohkem infot ning ka säilitab teavet isikupõhiselt. Enne loa väljastamist peab maksuhaldur veenduma, et ettevõtte näol on tegemist turvalise partneriga. Samal seisukohal on ka teised EL riigid. Autoripoolse väite kinnituseks võib tuua üleeuroopaliste volitatud ettevõtjate lubade projekti. Euroopa Komisjon on 18. detsembril 2006 andnud välja määruse nr 1875/2006, et muuta EL TS ja EL TS RS mitmeid sätteid seoses üleeuroopaliste volitatud ettevõtjate lubade väljaandmise alustamisega. Antud määruse preambula punktis nr 1 on öeldud, et muudatused on vajalikud, et parandada ühendusse sisenevate või sealt väljuvate kaupade turvalisust (Komisjoni määrus (EÜ) nr 1875/2006). Sama määruse preambula punkt nr 5 räägib ettevõtte kui partneri turvalisusest.

Muudatuste eesmärgiks on teha kindlaks maksuhaldurile turvalised partnerid ning võimaldada nende kaupade sujuvamat liikumist kogu EL piires. Eelnevast võib teha otsese järelduse, et maksuhaldur peab ka teiste lubade väljastamisel suhtuma ettevõttesse kui terviklikku partnerisse.

Finantsanalüüsi vajalikkuses on autor samuti veendunud, kuna finantssuhtarvud annavad ettevõttest kui tervikust põhjaliku ülevaate. Sellest tingitult on autor seisukohal, et finantsanalüüs võiks olla projekti töörühma poolt pakutust (toodud 2. peatükis) veelgi põhjalikum.

Lühiajalise maksevõime näitajatest võiks analüüs sisaldada veel puhaskäibekapitali summat (käibevarast lahutatud lühiajalised kohustused). Antud näitaja peaks olema positiivne ja see näitab, kui palju on suunatud käibevaradesse pikaajalisi finantseerimise allikaid. (Tearu 2005: 21)

Lisaks iseloomustab lühiajalist maksevõimet veel likviidsete varade näitaja päevades: likviidsed varad päevades = likviidsed varad / äritegevuse keskmine kulu päevades. Suhtarv näitab, mitme päeva ärikulud on kaetud likviidsete varadega. (Tearu 2005: 21)

Varade kasutamise efektiivsuse osas tuleks analüüsi lisada koguvara käibekordaja, mis näitab, kui efektiivne on varade kasutamine:

koguvara käibekordaja = müügikäive / varad (keskmine). (Tearu 2005: 22)

Kuna tähtajatut luba väljastades peaks maksuhaldurit lisaks lühiajalisele maksevõimele huvitama ka see, kas ettevõtte on võimeline maksuma võõrvahendite katmisega seotud kulusid (intresse, laene jne), tuleks kindlasti finantsanalüüsi lisada ka võlakordaja.

Võlakordaja näitab, mitu protsenti varadest on võõrvahendite arvel soetatud. Seda väljendatakse protsentides ja selle väga kõrge näitaja suurendab kreditoride riski:

võlakordaja = kohustused / koguvara (aktiva). (Tearu 2005: 25)

Müügikäibe rentaablus peaks maksuhaldurit huvitama seoses aktsionäridega. Aktsionäre huvitab ettevõttes osalemise puhul eelkõige kasum. Nende jaoks on oluline, kas teenitud kasum on piisav võrreldes firma investeringutega (Peterson 2000: 122). Selle suhte välja

arvutamiseks on olemas käibekordaja, kus kasum põhitegevusest tuleb jagada koguvaraga (Peterson 2000: 123). Maksuhaldur saab sellest käibekordajast informatsiooni ettevõtte taotluste kohta.

Samas on aktsionär materiaalselt vastutav vaid oma aktsiate ulatuses (Meel 2003: 57). Maksuhaldur peaks enne loa väljastamist kindlaks tegema, kas ettevõtte on loodud olema jätkusuutlik või on tegu kiire kasumitaotlusega ja sealt tulenevalt suuremate riskidega.

Äritegevusega seotud kulude taset iseloomustab käibe ärirentaabluse näitaja, mis USA andmetel oli Eesti ettevõtetel 2001. aastal keskmiselt 4,49%:

käibe ärirentaablus = ärikasum / netokäive. (Tearu 2005: 28)

Samal põhjusel tuleb välja arvutada ka EPS ehk tulu ühe aktsia kohta:

EPS = (puhaskasum – eelisdividendid) / lihtaktsiate keskmine arv. (Tearu 2005: 36)

Eeltoodud finantsanalüüsi läbiviimise olulisuse rõhutamiseks lisab autor näite aktsiisilaopidaja kohta, kelle olulised finantsnäitajad aktsiisilao loa taotlemise hetkel olid järgmised:

- 1) maksevõime üldine tase 0,16 (alla 0,9 loetakse nõrgaks);
- 2) käibekapital –9387754 (st puudu oli üle 9 miljoni käibekapitali);
- 3) likviidsuskordaja 0,157 (näitajat alla 0,3 loetakse nõrgaks);
- 4) nõuete laekumine päevades 138,5 päeva (Eesti keskmine 29 päeva);
- 5) omakapital negatiivne;
- 6) ärikasum negatiivne;
- 7) intressikulude katekordaja negatiivne (probleemseks loetakse alla 1);
- 8) võlgnevuste osakaal suurem kui rahavoog äritegevusest. (Äriregister...20.03.2007)

Autor on seisukohal, et selliste finantsnäitajate korral ei ole põhjendatud maksuhalduri otsus väljastada isikule tähtajatu luba maksude peatamiseks.

4.2. Ühtse üksuse loomise vajadusele viitavad asjaolud

Ladude haldamiseks ühtse üksuse loomise vajadusele viitavateks asjaoludeks on antud töö autori arvates:

- 1) vajadus suhtuda ettevõtetesse isikupõhiselt, mitte loaliigipõhiselt;
- 2) ühtsetel andmebaasidel peab olema üks haldaja;
- 3) peab eksisteerima üksus, kelle tööülesandeks on kogu valdkonna arendustegevus;
- 4) andmete kogumine peab toimuma organiseeritult ning peab olema teada, milleks antud andmeid vajatakse;
- 5) vajalik on kogu MTA ulatuses põhjendatud süsteem kontrolliobjektide valikuks;
- 6) seiret ja esmaanalüüsi teostades peab olema ülevaade kogu ettevõtte tegevusest.

Eeltoodud vajadustest tulenevalt on autor seisukohal, et ladude haldamise parimaks lahenduseks MTA-s on ühtse üksuse loomine, mis koondab antud alal kompetentsi nii teeninduse kui ka järelevalve seisukohast vaadatuna, samas ei peaks üksus täitma kõiki haldamise funktsioone vaid teeks koostööd teiste üksustega. Elektrooniline andmebaas ja parem üksuste koostöö ainsate uuendustena ei tekita organisatsioonile kompetentsikeskust ega anna ka olulist võimalust seniste üksuste silmaringi laiendamiseks, kuna iga üksus kasutab endiselt elektroonilise baasi infot vaid oma kompetentsi piires.

4.3. Suundumused Maksu- ja Tolliametis

Märtsis 2007 toimus MTA juhtide kohtumine, mille käigus arutati organisatsioonis toimuvate protsesside jagamist põhiprotsessideks ja tugiprotsessideks. Projekti vedavate Anne Nurmiku ja Andres Rannamäe ettekande kohta küsitles autor Raivo Plumerit, kes KO esindajana sellel kohtumisel viibis (intervjuu on toodud lõputöö lisas nr 2). MTA-s on suund lugeda põhiprotsessideks protsesse, mis on seotud vahetu kliendiga suhtlemisega või suunatud kliendile, tugiprotsessideks loetakse protsesse, mis tulenevad organisatsiooni poliitikast, missioonist ja eesmärgist ning mis toetavad põhiprotsessi, kuid ei ole suunatud väliskliendile (Plumer...05.04.2007).

Vastutuse jagunemise kohta toodi sellel kohtumisel välja seisukoht, et igal protsessil peab olema üks üldvastutaja, st protsessi omanik, kes koordineerib kogu protsessi.

Ladude haldamine on oma iseloomust tulenevalt osa põhiprotsessist, kuna (nagu ka osas 1.1. selgitati) see on suunatud peamiselt klientidele. Antud hetkel on MTA juhtkond seisukohal, et ladude haldamise protsessi koordineerijaks võiks olla TBO. Samas räägib juhtkonna seisukoha vastu autori arvates asjaolu, et TBO oma tööprotsessist tulenevalt ei ole põhiprotsessis osalev, vaid on osa tugiprotsessist, mis toetab põhiprotsessi (TBO tegevused ei ole otseselt kliendile suunatud). Sellest tulenevalt ei ole autori arvates võimalik teha põhiprotsessi juhtimist tugiüksuse ülesandeks.

4.4. Struktuur ja kompetents haldussüsteemi komponentidena

Põhitegevustest ja toetavatest tegevustest kirjutab Anne Valk oma raamatus “Organisatsioon ja juhtimine avalikus sektoris”. Seal on öeldud, et tegutseva tuumiku moodustavad ametnikud, kes pakuvad tooteid või teenuseid, osakonnad, kes pakuvad abi- ja tugiteenuseid, moodustavad tugistruktuuri (Valk 2003: 143). Samas raamatus on öeldud, et suure organisatsiooni puhul tekib strateegilise tipu ja töötava tuumiku vahele keskliin (Valk 2003: 143). Käesoleva töö autori arvates peakski ladude haldamise protsessi juhtimine kuuluma keskliini tegevuste alla, seega võiksid seda protsessi juhtida kas TO, TKO või TJK või siis tuleks luua selleks eraldi üksus. Kas ülekaalus on teenindus- või kontrollifunktsioon, on kokkuleppe küsimus.

MTA juhtkond on aru saanud, et ladude haldamise protsessi tuleb hakata selgemalt suunama. Seda kinnitavad ka viimastel aastatel käivitatud projektid.

EÜ leping soosib küll kaupade vaba liikumist (EÜ leping art 23), kuid rõhutab samas, et kaupa loetakse vabas ringluses olevaks, kui on tasutud tollimaksud ja samaväärse toimega maksud (EÜ leping art 24). Ladustamise hetkel on osa maksudest peatatud. Seega on ladude haldamisel oluline osa maksukohustuse täitmise tagamisele kaasaaitamises. Samas, nagu EÜ Lepingus rõhutatakse, ei ole kaupade liikumise korral ainus eesmärk nende kiire liikumine vaid ka ühiskonna julgeolek. Sellest tulenevalt on ladude haldamine seotud ühelt poolt MKS-

st tuleneva maksude kogumisega ja teiselt poolt EÜ lepingust tuleneva kaupade vaba liikumise ja julgeolekuga. Avaliku sektori organisatsioonide eesmärgid ongi sageli mitmemõttelised (Valk 2003: 17). Ehkki ladude haldamisega seonduvalt on eesmärgid samuti mitmemõttelised, ei välista see ühe koordinaatori olemasolu.

MTA senine suund arendada ladude haldamise protsessi projektidena ei saa kesta igavesti. Projektid on alati ühekordsed ja ajaliselt piiritletud (Perens 2001: 9) ning projektrühma volitused lõpevad koos projektiga. MTA juhtkonna poolt on pakutud, et protsessi edasiseks üldjuhiks peaks saama TBO, kuid hetkel ei ole TBO-s antud valdkonnas kompetentseid ametnikke, kes seda protsessi võiksid juhtida. Protsessi juhtiv üksus peaks igal juhul teadma, milliseid andmeid ja miks kogutakse ning kontrollimise korral mida, miks ja kuidas kontrollitakse (Perens 2001: 126). Samas on ladudega seotud kompetents olemas projektis "Ladude toimimine" osalenud isikutel, kuna projektrühma moodustades lähtuti ametnike valimisel kompetentsinõudest. Eelnevast lähtudes oleks antud töö autori arvates isegi parem lahendus, kui protsessi juhiks kord kuus koos käiv spetsialistidest koosnev komisjon.

Juhtimise ja planeerimise protsess organisatsioonis peaks autori arvates siiski olema pidev ja korrapärane ning kui eesmärgiks on ladude haldamise protsessi muutmine tervikuks, tuleb selle protsessiga tegelda järjepidevalt ja seda korralikult planeerida. Planeerimise protsessi osadeks on eesmärgi defineerimine, hetkeseisundi kindlaksmääramine, tulevikustsenaariumi kujundamine ja tulemuste elluviimine (Valk 2001: 30). Antud olukorras on MTA juhtkond jätnud tähelepanuta, et organisatsiooni spetsialistid tegelesid projekti "Ladude toimimine" raames parima haldussüsteemi väljatöötamisega ja enamus spetsialiste pooldas kompetentsi koondamist ühte üksusesse. Üksuse edukuse aga tagavad eelkõige juhtimine ja kvalifikatsioon (Perens 2001: 46). TBO juht Anneli Nappus on väitnud, et hetkel puudub TBO-l kompetents ladude haldamise protsessi terviklikuks arendamiseks ning TBO tahaks ka edaspidi jääda riskijuhtimisest tuleneva arendaja rolli (Nappus...08.03.2007). Intervjuu Anneli Nappusega on toodud lõputöö lisas nr 3.

Oma tollile peetud koolitusel 03.05.2001. aastal rõhutas professor Ülo Vooglaid, et organisatsiooni eduteguritest mõjutab tulemusi kõige enam professionaalsus (75%) ja struktuur vaid 10% (Vooglaid...03.05.2001). Kui ladude haldamise arendamise ülesanne teha TBO-le, kaotab MTA kindlasti mõned aastad, enne kui vastav kompetents TBO-sse tekib. Teine võimalus on, et ladude spetsialistid vahetavad üksust ja asuvad tööle TBO-sse. Kui

anda üksusele ülesanne, tuleks eelnevalt siiski hinnata ka selle ülesande täitmise teostatavust (Perens 2001: 68). Aeg komponendina omab MTA jaoks samuti tähtsust. Organisatsiooni puhul on olulised ka efektiivsus ja tõhusus (Valk 2003: 13). Seega, et TBO saaks asuda kohe haldamise ülesannet täitma, peab ta koondama oma üksusesse vastavad spetsialistid.

Vastasel korral võib autori arvates MTA-s tekkida olukord, kus paariaastase katsetamise järel saab selgeks, et ladude haldamise protsessi juhtimine tuleks siiski anda selle ala professionaalidele. Rühma formeerimine toimivaks meeskonnaks võtab aga aega (Perens 2001: 45). Juhtimisteoreetikute arust on üheksa otsust kümnest valed vaid seetõttu, et need võetakse vastu liiga hilja (Perens 2001: 3).

Loomulikult esineb muudatustele organisatsioonis alati vastuseis tulenevalt isiklikest huvidest, usaldamatusest, määramatusest ja inimeste võimest muutustega kohaneda (Alas 2004: 140), siiski ei saa autori arvates jätta muudatusi ellu viimata, kui need on vajalikud ja nende vajadust on organisatsioonis tunnetatud.

Töö käigus ei ole tõestatud seisukoht, et ainus võimalus ladude haldamiseks MTA-s on uue üksuse loomine, tõestatuks peab autor siiski seisukohta, et ladude haldamisega seotud kompetents tuleb koondada (kas eraldi üksusesse, mõnda olemasolevasse üksusesse või komisjonina). Üksuste koostööjuhend, standardid ja elektrooniline kataloog lahendavad probleemid küll osaliselt, kuid oluline on kompetentsikeskuse tekkimine.

TBO-d ladude haldamise kompetentsikeskusena ei pea autor sobivaks seetõttu, et ülesanne ei vasta üksuse spetsiifikale ning ka seetõttu, et TBO puhul on tegu üksusega, mis tegeleb tugitegevustega, mitte ei ole osa põhiprotsessist. Pigem näeb autor potentsiaalse haldamise keskusena TO-d, TKO-d või TJK-d, kuna need üksused osalevad organisatsiooni põhiprotsessis.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on aidata kaasa MTA-s ladude haldamiseks parima võimaluse leidmisele. Töös on autor välja toonud MTA projektide käigus nii enda kui ka töögrupi poolt juba tehtud ettepanekud haldussüsteemi parandamiseks. Uurimismeetoditena on kasutatud dokumendivaatlust, küsitlust ja intervjuusid. Kogutud informatsiooni põhjal on analüüsitud ladude haldussüsteemi muutmise suundi MTA-s.

Autor on ka omalt poolt lisanud ettepaneku põhjaliku finantsanalüüsi sisseseadmise vajalikkuse kohta (antud ettepaneku tegijaks projekti “Ladude toimimine” käigus oli samuti käesoleva töö autor), mõned ettepanekud õigusaktide muutmiseks ning arutluskäigu kogu protsessi haldava üksuse leidmiseks. Finantsanalüüsi rakendamist MTA-s takistab hetkel asjaolu, et majandusaasta aruanded äriregistri andmebaasis ei ole elektrooniliselt töödeldavad ning sellest tulenevalt ei ole TBO-l võimalik finantsanalüüsi läbi viia. Samas on finantsanalüüs äärmiselt vajalik, et omada ülevaadet ettevõttest kui tervikust ning lõputöö autor loodab, et MTA-s leitakse üksus, kes iga-aastase finantsanalüüsi oma ülesandeks võtab. Praegune olukord, kus loa väljastamisele finantsanalüüsi ei eelne, ei ole autori arvates mitte millegagi põhjendatav.

Autoril on hea meel märkida, et järelkontrolli poolt tehtud ettepanekud aktsiisiladudele töökorralduse sisseseadmise kohta analoogiliselt teiste laotüüpidega ning eraldi määruse kehtestamise kohta laoarvestuse nõuetele on saanud Rahandusministeeriumi heakskiidu ning nende ettepanekute elluviimiseks on koostamisel määruse eelnõu. Samuti on autoril hea meel, et käesolevas töös autori poolt tehtud ettepanek ühtlustada karistuste loetelu, mida isik aktsiisilaoluba või maksulaoluba taotlede ei tohi omada, on Rahandusministeeriumi poolt heaks kiidetud ning sisse viidud ATKAS-e muutmise eelnõusse. Autor on siiski seisukohal, et osa tööd õigusaktide ühtlustamisel eri laotüüpide osas seisab veel ees. Suures osas aitab õigusaktide ühtsele tõlgendamisele kaasa MTA siseste standardite kehtestamine õigusaktide tõlgendamiseks.

Haldamisega seotud küsimusi uurides sai lõputöö käigus selgeks, et täiesti ühest lahendust ladude haldamiseks MTA-s ei ole, siiski võib väita, et praeguste probleemide peamiseks allikaks on kompetentsi hajutatus organisatsioonis ning nii teenindus- kui ka kontrollipoolel

töötavate ametnike oskamatus näha küsimusi ka teiste üksuste pilguga. Sellest järeldub, et MTA-s hajutatud kompetents tuleks koondada kas ühte üksusesse või leida mõni muu võimalus kompetentsete ametnike koostöök. Mitmed töö jooksul välja toodud probleemid aitaks lahendada ühtse üksuse loomine ladude haldamiseks või haldamise ülesande andmine mõnele olemasolevale üksusele. Antud üksus peaks koondama organisatsioonis hetkel laiali asuva info ja muutuma kompetentsikeskuseks ning võiks asuda organisatsiooni kesktasandil, et vältida killustumist piirkondlikes üksustes. Töös toodud arutluskäigu jooksul sai selgeks, et tingimata ei ole vaja luua ladude haldamiseks eraldi üksust, koordineerimiskeskus võib kuuluda ka mõne olemasoleva üksuse koosseisu. Samas on oluline, et protsessi juhiks professionaalid.

Teiseks suureks puuduseks, mis hetkel takistab organisatsioonis ühtse lähenemise rakendamist, on standardite puudumine ja puudused õigusaktides. Autor on seisukohal, et MTA juhtkonna tasandil on oluline mõista, et laoloa väljastamisele peaks eelnema eelkõige ettevõtte kui isikuga seotud riskide hindamine.

Ladude haldamise teema on endiselt MTA-s aktuaalne ning probleemide lahendamiseks on juhtkond käivitanud projekti “Ladude toimimine” II etapi. Samas ei saa probleemile läheneda lõpuni projektipõhiselt, kuna projekti lõppedes lõpevad ka isikute volitused, kes projekti raames valdkonda suunata püüavad.

Lõputöö autor peab tingimata vajalikuks eri üksustes paiknevate kompetentsete ametnike koondamist meeskonnaks kas tööülesannete määratlemise teel või luues ametnikest komisjoni probleemsete küsimuste lahendamiseks ja valdkonna arengusuundade paikapanekuks, kuna projektipõhiselt protsessi juhtimine ei ole parim lahendus. Autori arvates on positiivne, et MTA juhtkond on ladude haldamisega seotud probleemid teadvustanud ning otsib aktiivselt probleemidele lahendusi.

Käesoleva töö autor püüdis lõputöö käigus ja püüab ka edaspidi projekti “Ladude toimimine” juhina anda endast parima ladude valdkonna korrastamisel MTA-s ja aidata kaasa ladustamisega seotud maksuriskide vähendamisele.

SUMMARY

The present graduate thesis is written in Estonian. There are four fundamental parts in the thesis. The volume of the fundamental parts is 33 pages. The central idea of present graduate thesis is the administration of warehouses in the Tax and Customs Board and different types of warehouses: excise warehouses, customs warehouses and tax warehouses. The object of the investigation in this graduate thesis is the current status of the administration of warehouses in the Tax and Customs Board and efforts to improve the situation in last two years. The author of this graduate thesis explains, that there are a lot of common features in all types of warehouses. The purpose for keeping a warehouse is always to suspend taxes. The author is in the opinion that the best solution for the administration of warehouses is to form a new surveillance unit for that process or give the respective co-ordinative tasks to one of already existing units. The author finds that the respective regulations should be unified in order to raise the efficiency of administration process.

The aim of the given thesis is to introduce the whole administration process and find out the need for an enterprise orientated approach. In the given thesis the mainly used research methods are questioning, interviews and documents study. Also the comparison of practice and management theory is used. The results of this graduate thesis can be used in the Estonian Tax and Customs Board to make decisions on the administrative system - in order to find the best way to administrate warehouses. The results may also be used in the lectures of customs law in the Estonian Public Service Academy in order to explain students the actual problems of the surveillance of tax and customs warehousing.

VIIDATUD ALLIKAD

- 1) Alas, R. 2004. Juhtimise alused. Tallinn. Külim.
- 2) Kallam, H., Kolbre, E., Lend, E., Möller, L., Reinhold, V., Simson, A.L., Uustalu, A.M., Venasaar, U. 2003. Ärikorralduse põhiteadmisi. Tallinn. Külim.
- 3) Laffranque, J. 1999. Euroopa Liit ja Euroopa Ühendus, institutsioonid ja õigus. Tallinn. Sisekaitseakadeemia.
- 4) Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn. Juura.
- 5) Meel, M. 2003. Ärieetika. Tallinn. Külim.
- 6) Perens, A. 2001. Projektijuhtimine. Tallinn. Külim.
- 7) Peterson, M. (koostaja). 2000. Finantsanalüüs. Tallinn. Külim.
- 8) Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn.
- 9) Teearu, A. 2005. Ettevõtte finantsjuhtimine. Tallinn. Pegasus.
- 10) Valk, A. 2001. Juhtimise alused. Tallinn. Sisekaitseakadeemia.
- 11) Valk, A. 2003. Organisatsioon ja juhtimine avalikus sektoris. Tallinn. Sisekaitseakadeemia.
- 12) MTA-s registreeritud tollilaod, tolliterminalid ja hoiukohad. <http://www.emta.ee/?id=1695>. 20.03.2007.
- 13) Projekti "Ladude toimimine" materjalid. <http://intranet.mta/?id=2259>. 20.03.2007.
- 14) Vooglaid, Ü. 03.05.2001. a ettekanne tollist "Tolliamet kui funktsioneeriv, muutuv ja arenev organisatsioon". <http://w3.ta.toll/private/kama/Ulovooglaid.html>. 11.07.2002.
- 15) Äriregister. <http://ar.eer.ee>. 20.03.2007
- 16) Alkoholiseadus. 19.12.2001 (RT I 2002, 3, 7; RT I 2007, 13, 69).
- 17) Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus. 04.12.2002 (RT I 2003, 2, 17; RT I 2006, 29, 222).
- 18) Asendustäitmise ja sunniraha seadus. 09.05.2001 (RT I 2001, 50, 283; RT I 2005, 39, 308).
- 19) Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992 (RT I 1992, 26, 349; RT I 2003, 64, 429).
- 20) Karistusseadustik. 06.06.2001 (RT I 2001, 61, 364; RT I 2007, 13, 69).
- 21) Käibemaksuseadus. 10.12.2003 (RT I 2003, 82, 554; RT I 2007, 17, 83).
- 22) Maksukorralduse seadus. 20.02.2002 (RT I 2002, 26, 150; RT I 2007, 23, 121).

- 23) Maksulao nõuded, maksulao pidamise loa väljastamise, kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning maksuladustamisel oleva kauba hoidmise ja vedamise kord. Rahandusministri 29.12.2005. a määrus nr 88 (RTL 2005, 126, 1995).
- 24) Nõuded tollilaole, tolliterminalile ja hoiukohale, tollilao, terminali ja hoiukoha pidamise loa väljastamise, loa kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise ning kauba hoidmise kord. Rahandusministri 27.04.2004. a määrus nr 100 (RTL 2004, 54, 919; RTL 2006, 37, 642).
- 25) Tagatise esitamise, kasutamise ja vabastamise kord ning tagatise suuruse määramise ja arvutamise alused. Rahandusministri 30.06.2006. a määrus nr 42 (RTL 2006, 56, 1023).
- 26) Tolliseadus. 13.04.2004 (RT I 2004, 28, 188; RT I 2007, 11, 50).
- 27) Täiendavad juhised vabatsoonis ja vabalaos tegutsemiseks ning tegutsemisloa väljastamise, loa kehtivuse peatamise ja kehtetuks tunnistamise kord. Rahandusministri 23.04.2004. a määrus nr 92 (RTL 2004, 50, 872; RTL 2006, 91, 1687).
- 28) Commission Regulation (EEC) no 1875/2006 of 18 December 2006 amending Regulation (EEC) no 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council regulation (EEC) no 2913/92 establishing the Community Customs Code.
- 29) Commission Regulation (EEC) no 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) no 2913/92 establishing the Community Customs Code.
- 30) Council Regulation (EEC) no 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code.
- 31) Sixth Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC).
- 32) Treaty establishing the European Community.
- 33) Kass, T. Intervjuu. Autori üleskirjutus. 05.03.2007
- 34) Nappus, A. Intervjuu. Autori üleskirjutus. 08.03.2007.
- 35) Plumer, R. Intervjuu. Autori üleskirjutus. 05.04.2007.