

ASUTUSESISESEKS KASUTAMISEKS

Rektori otsus: /04.05.2015 nr 6.1-19/1897/

Teabevaldaja nimi: Sisekaitseakadeemia

Juurdepääsupiirangu alus: AvTS§ 40 lg 1

Lõpptähtaeg: 04.05.2020

Märke vormistamise kuupäev: 04.05.2015

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Evelin Purga

**KÄIBEDEKLARATSIOONI LISA INF RAKENDAMINE  
EESTIS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Käibedeklaratsiooni lisa INF rakendumine Eestis.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: The Implementation of the Annex INF of a Value Added Tax Return in Estonia.</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 45 leheküljest ning 8 lisast. Töös on kasutatud 38 allikat, sh teadusallikad, millele on tekstis viidatud. Teema on aktuaalne kuna 01.11.2014 rakendus käibemaksu seaduse muudatus, millest tulenevalt käibemaksukohustuslased on kohustatud esitama käibemaksu deklaratsiooni lisa, kus tuleb deklareerida tehingud mille kogumaksumus ilma käibemaksuta ületab ühe tehingupartneriga 1000 euro piirmäära. Lõputöös tuuakse välja kuidas on lisa INF rakendumine mõjutanud käibemaksu laekumist, kas revidendi töö on muutunud efektiivsemaks..</p> <p>Töö probleem on selles, et riigil jääb saamata tulu, mille põhjuseks on osaliselt käibemaksu alased pettused.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksudeklaratsiooni lisa INF rakendamist Eestis. Eesmärgid täideti ja autor jõudis järeldusele, käibedeklaratsiooni lisa INF täidab oma eesmärgi. Revidendi töö on muutunud efektiivsemaks, paranenud on käibemaksu laekumine riigieelarvesse.</p>	
<p>Võtmesõnad: käibemaks, käibemaksukohustuslane, käibedeklaratsioon, maksupettused, käibemaksu laekumine.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: value-added-tax, liable to value-added-tax, value-added-tax return, tax fraud, value-added-tax receipts</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2014-2017.</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: <i>Evelin Purga</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Maret Güldenkoh</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. MAKSUKOHUSTUSLASE OLEMUS .....	7
1.1 Käibemaksukohustuslase mõiste .....	7
1.2 Käibemaksu olemus .....	13
2. KÄIBEDEKLARATSIOONI LISA INF OLEMUS .....	20
2.1 Käibemaksudeklaratsiooni lisa vajalikkus .....	20
2.2 Käibedeklaratsiooni lisast tulenevad muutused .....	28
KOKKUVÕTE .....	33
PE3IOME .....	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	37
Lisa 1. Raamatupidamis arvestuse kord .....	41
Lisa 2. Nõuded algdokumendile .....	42
Lisa 3. Käibedeklaratsiooni lisa A .....	43
Lisa 4. Käibedeklaratsiooni lisa B .....	44
Lisa 5. Küsimustik raamatupidajale .....	45
Lisa 6. Intervjuu revidendiga .....	46
Lisa 7. Maksutulude laekumine 2013-2015 aastal .....	47
Lisa 8. Riigitulude prognoos 2015-2018 aastal .....	49

## SISSEJUHA TUS

Eestis ja teistes Euroopa riikides on probleeme riigieelarvesse laekumata maksutuludega. Käibemaksupettused on enam levinud pettuste liik, mis on suur osa varimajandusest. Eesti on arenenud e-teenuste pakkumisega riik, sellest tulenevalt on pettuseid lihtsam ja kiirem toime panna, kuid samas keerulisem ja raskem avastada. Lihtsus ja kiirus tuleneb sellest, et Eesti Vabariigis on võimalik ettevõtjaks saada ühe päevaga ja kui on olemas vajalikud dokumendid ja lepingud saab ettevõtja ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida viie tööpäevaga. Uue käibemaksudeklaratsiooni informatiivse lisa (INF) abil saab maksuhaldur kiiremini ja täpsemalt infot nende isikute kohta, kellele on vaja kõrgendatud tähelepanu pöörata.

Lõputöö teema valik on tinginud sellest, et käibedeklaratsiooni informatiivse lisa rakendumiseni 01.11.2014 esitasid maksukohustuslased käibedeklaratsioone summaarselt jättes välja toomata maksukohustuslaste andmed, kellelt kaupa/teenust osteti või kellele kaupa/teenust müüdi. Käibemaksuseaduse muudatus on kaasa toonud maksukohustuslaste vastuseisu, kuna deklaratsiooni täitmist peetakse ajamahukaks ning ollakse veendunud, et tõuseb vaid maksukohustuslaste halduskoormus, mitte ei suurene maksukohustuslaste maksukuulekus.

Teema on aktuaalne kuna 01.11.2014 rakendus käibemaksu seaduse muudatus, millest tulenevalt käibemaksukohustuslased on kohustatud esitama käibemaksu deklaratsiooni lisa, kus tuleb kõik arvestusperioodil olevad ostu ja müügiarved deklareerida, mille kogumaksumus ilma käibemaksuta ületab ühe tehingupartneriga 1000 euro piirmäära. Lõputöös tuuakse välja kuidas on lisa INF rakendumine mõjutanud käibemaksu laekumist, kas revidendi töö on muutunud efektiivsemaks.

Teema uudsus tuleneb sellest, et varem ei ole käibemaksudeklaratsiooni lisa INF rakendumist akadeemilistes uurimistöodes käsitletud. 07.05.2014 aastal võttis Riigikogu vastu käibemaksu seaduse muudatuse, mille kohaselt on käibemaksukohustuslastel kohustus deklareerida käibedeklaratsiooni lisas INF kõik siseriiklikud arved, mis on esitatud ja saadud 20 protsendi ja 9 protsendi maksustatavatest kaupade ja teenuste eest,

kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Piirmäär arvestatakse ostu- ja müügiarvete puhul eraldi ning lisal arveid ei summeerita. Lõputöö lisandväärtuseks on see, et selgitatakse välja käibemaksukohustuslaste halduskoormuse muutus ja maksuhalduri töökorralduse muutus.

Probleemiks on see, et riigil jääb saamata tulu, mille põhjuseks on osaliselt käibemaksu alased pettused. Ulatuslikele käibemaksu alaste pettuste avastamiseks kulub maksuhalduril väärtuslikku aega, millega riik kaotab ressursse, mida saaks rakendada otstarbekamalt. Kuna rakendus käibemaksudeklaratsiooni lisa nõue, siis on vaja välja selgitada, kas selle tagajärjel maksuhalduri töökoormus väheneb ja kas maksuhaldur saab ressursse eesmärgipärasemalt rakendada ning vähenevad maksupettused käibemaksu osas ning riigile laekub enam maksutulu.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksudeklaratsiooni lisa INF rakendamist Eestis.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksukohustuslaste mõistest.
2. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
3. Analüüsitakse käibemaksudeklaratsiooni lisa vajalikkust.
4. Analüüsitakse revidendi tööülesannete efektiivsust ja raamatupidajate ajakulu muutust peale käibemaksudeklaratsiooni lisa INF rakendumist.

Lõputöös kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit, mille käigus kogutud infot tõlgendatakse, sünteesitakse ja üldistatakse.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jaotatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade maksukohustuslastest. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade maksukohustuslaste mõistest ja olemusest, teises alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu olemusest ning selle deklareerimisest. Tuuakse välja käibedeklaratsiooni INF rakendamise põhjused, selgitatakse miks oli seda vaja kasutusele võtta.

Teises peatükis analüüsitakse käibedeklaratsiooni lisa INF kasutusele võtuga seonduvaid probleeme. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse deklaratsiooni täitmist, kuidas toimub käibedeklaratsiooni lisa INF kasutamine, millised olid rakendumisel takistused ja kuidas neid likvideeriti. Teises alapeatükis analüüsitakse peale kohustuslikku käibedeklaratsiooni lisa esitamist kolme kuu perioodi tulemusi käibemkasu laekumise osas.

Lõputöös kasutatakse allikatena teemakohast kirjandust sh teaduskirjandust, Eesti Vabariigi õigusaktide kehtivaid reduktsioone.

# 1. MAKSUKOHUSTUSLASE OLEMUS

## 1.1 Käibemaksukohustuslase mõiste

Riigi ja kohaliku omavalitsuse eksisteerimiseks ja ülesannete täimiseks on vaja rahalisi vahendeid. Rahalisi vahendeid saab koguda maksudena maksumaksjatelt, maksude maksmine on loomulik tegevus, mis tagab riigi toimimise. Riik sätestab maksumäärad kõikidele maksukohustuslastele. Maksukohustuslaste maksumäärad ja koormus võib olla erinev lähtuvalt maksukohustuslaste tegevusest. Kõik inimesed, kes toodavad või tarbivad midagi, nad on maksukohustuslased. Määravaks saab see, kes on maksumaksjaks ja kes peab selle kokku korjama ja riigile tasuma.

Maksu subjektiks on isik, kes on kohustatud maksu maksuma või täitma teisi seadusest tulenevaid kohustusi. Maksuõigussuhte subjekti üldnimetuseks on maksukohustuslane (Lehis, 2004, lk 101). Maksukohustuslane on isik, kellel on seadusest tulenev maksukohustus. Maksukohustuslaseks on maksumaksja või maksu kinnipidaja. Seega on maksukohustuslane maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest maksukorralduse seadus edaspidi MKS § 6 lg 1 pt 1,2,3). Maksukohustuslane on kohustatud maksuma maksu temale endale kuuluvalt omandilt või talle laekunud või teostud käibelt (Tammert, 2005, lk 20). Maksukohustuslane saab olla isik, kes ise iseseisva subjektina ei ole realiseerinud mõnda maksuseaduse normi, pole tekitanud käivet (Lorents, 2013, lk 119).

Maksukohustuslasel on kohustus tasuda riigile makse. Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 31 tulenevalt on Eesti kodanikel õigus tegelda ettevõtlusega ning koonduda tulundusühingutesse ja -liitudesse. Ettevõtja on füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kaupade müük või teenuste osutamine on talle püsivaks tegevuseks, ning seaduses sätestatud äriühing (äriseadustik § 1).

Maksukohustuslane on füüsiline või juriidiline isik või riigi, valla, või linnaasutus, samuti resident ja mitteresident, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud tähtaegselt ning täielikult täitma maksukohustuse (MKS § 8 lg 1). Maksukohustus tekib vahetult maksuseaduses sätestatud teokoosseisu saabumisel ning võib lõppeda tasumise, tasaarvestamise, aegumise või kustutamise (Lehis, 2004, lk 110). Maksumaksjal on kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras (MKS § 4 lg 2).

Maksumaksjaks ja maksukohustuslaseks saab olla nii füüsiline kui juriidiline isik, kelle seadusest tulenevalt tekib kohustus olla kas maksu kinni pidaja või maksu maksja. Maksukohustuslasi saab olla erinevatele maksudele, erinevatel alustel. Kuna käibemaks on maks, mida tuleb tasuda ettevõtjal kes loob oma tegevusega lisand väärtust, siis käibemaksu osa kuulub riigile. Käibemaksu tasumine on juba ettevõtjale kohustuse lõpp faas. Kuna ettevõtja kogub kokku käibemaksu ja deklaratsiooni alusel tasub selle riigile. Käibemaksu tasumine riigile, on nagu lõivu maksmine selle eest, et ettevõtja saab tegutseda oma ettevõtlusega riigi territooriumil ja teenida oma tegevusega kasumit. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus ettevõtjal tekib seadusest tulenevalt ja seda mitte kohe, kui ettevõtja alustab.

Käibemaksukohustuslane on isiku või asutus, kellel tekib kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslasena, kui tema ettevõtluse tulemusena tekkinud käive ületab kalendriaasta arvestuses 16 000 eurot (käibemaksuseadus, edaspidi KMS § 19 lg1). Käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt. (KMS § 3 lg 1) Seega on maksukohustuslase mõiste ühelt poolt seotud ettevõtluse mõistega, maksukohustuslane ei ole see, kes ettevõtlusega ei tegele. Ettevõtjate puhul on Eestis maksukohustuslase mõiste seotud registreerimiskohustusega, mitte majandustegevuse alustamisega. Kui ettevõtja on alustanud majandustegevust, kuid tal ei ole veel tekkinud kohustust ennast registreerida käibemaksukohustuslaseks ja ta pole seda ka vabatahtlikult teinud, siis KMS-i tõlgenduses pole veel tegemist maksukohustuslasega Maksukohustuslaseks on isik kes, kas peab maksu



kinni või tasub selle. Kelle põhitegevus alaks on kas tootmine või tarbimine. Kuid kõik isikud on otseselt või kaudselt siiski maksukohustuslased (Elling, 2014, lk 37).

Eesti residendil ja Eestis püsivat tegevuskohta omaval mitteresidendil tekib käibemaksu osas registreerimiskohustus, kui tema maksustatav käive on aastas ületanud 16 000 euro piiri, kolme tööpäeva jooksul. Samas ei pea isik ootama registreerimiskohustuse tekkimist, vaid võib esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse vabatahtlikult varem (Elling, 2014, lk 216). Maksukohustuslane peab lisama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel arvele käibemaksu, arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma, esitama käibedeklaratsioone ettenähtud tähtpäevaks, tasuma käibemaksu, säilitama tehingutega seotud dokumente ja pidama raamatupidamisarvestust (Elling, 2014, lk 222). Ettevõtlusega tegelev maksukohustuslane peab pidama raamatupidamisarvestust vastavalt raamatupidamise seaduses sätestatud korras (vt lisa 1).

Nõuetele vastav arve ehk majandustehingut kirjeldav algdokument on maksukohustuslase majandustegevuses vajalik, kuna algdokument on aluseks, kajastamaks õiglaselt ettevõtja tehinguid, mille alusel arvestatakse, deklareeritakse ja tasutakse maksukohustus (vt lisa 2).

Kui käibemaksukohustuslasele ostab või saab teatud teenuseid, mida saab osta automaattanklatest, makseterminalidest või reisijateveo teenuse osutamisel või sarnaste aparaatide kaudu, siis käibemaksu seadus (KMS § 37 lg 9) kohaselt on võimalik väljastada lihtsustatud nõuetele vastavaid arveid. Käibemaksukohustuslasel, kes vastava teenuse saab, on sisendkäibemaksu mahaarvamisel võimalik aluseks võtta arve, mis vastab üksnes lihtsustatud arve nõuetele. Lihtsustatud arve võib väljastada, kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta. Lihtsustatud arvele tuleb märkida arve väljastamise kuupäev, maksukohustuslase nimi ja maksukohustuslasena registreerimise number, kauba või teenuse nimetus ning maksustatav summa ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma (KMS § 37 lg 10). Käibemaksukohustuslane, kellele väljastatakse lihtsustatud arve, on kohustatud sellele arvele märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbri (KMS § 37 lg 11). Ettevõtlusega tegelev käibemaksukohustuslasel tekib kohustus ennast registreerida ettevõtjaks, ainult siis kehtivad talle samad õigused ja kohustused, mis on seadusega ettenähtud.

KMS defineeritakse ettevõtlust kui iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest (KMS § 2 lg 2). Käive on vastavalt (KMS § 4 lg 1p1) sätestatule ettevõtluse käigus kauba võõrandamine ja teenuse osutamine. Käibemaksuga maksustamise seisukohast ei ole vajalik, et ettevõtja tegutseks kasumi saamise eesmärgil. Piisab sellest, et maksumaksja majandustegevus on suunatud kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele. Ettevõtlus mõiste kaudu eristatakse käibemaksuseaduses tootmist ja tarbimist. Ettevõtlus ehk tootmissfääris luuakse lisandunud väärtus, sest ettevõtja sisse ostetud kaup ja teenuseid kasutatakse kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste loomiseks. Ettevõtjal tekib kohustus maksta müügikäibelt käibemaksu ning ettevõtjal on sisendkäibemaksu maha arvamise õigus. (Lehis, 2012, lk 291)

Ettevõtlus mõistekaudu määratakse nii isikukohustus maksta müügikäibelt käibemaksu, kui ka kõigus arvata maha sisendkäibemaksu (KMS § 29 lg 1). Käibemaksukohustuslase õiguseks on sisendkäibemaksu maha arvamine (Elling, 2014, lk 221). Sisendkäibemaksu maha arvamise põhimõte on lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest. Maksukohustuslasele tähendab see seda, et tal ei teki maksukohustust kogu käibelt, vaid maksukohustuse arvestamisel arvutatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksusummast maha kaupade soetamisel või teenuste saamisel tasutud sisendkäibemaks.

Piiratud maksukohustuslasel ei ole sisendkäibemaksu maha arvamise õigust, kuna ta ei kasuta soetatud kaupa ja saadud teenuseid ettevõtluses. Eesti maksukohustuslasel on õigus ainult Eesti sisendkäibemaksu maha arvata. Kui ettevõtja on teises liikmesriigis maksukohustuslane, saab ta maha arvata selles riigis ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu (Elling, 2014, lk 169-170). Käibemaksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaksu, kui ta teeb kulutusi oma ettevõtluse tarbeks. See tähendab, et maksukohustuslane arvestab maha kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaksu ning tegelik käibemaksu maksmise kohustus tekib ainult maksukohustuslase poolt lisatud väärtuse ulatuses (Rahandusministeerium, kuupäev puudub).

Juriidilised isikud on kohustused maksma müügikäibelt käibemaksu, siis kui isik teeb kulutusi ettevõtluse tarbeks, on tal õigus arvata maha sisendkäibemaks (Lehis, 2014, lk

277). Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peavad olema täidetud järgmised eeldused (Raamatupidamis- ja maksuportaal, 22.02.11):

- a) tegemist on käibemaksukohustuslase maksustatava käibe jaoks tehtud kulutusega;
- b) maksustatava käibe jaoks soetatud kaup või teenus on soetatud teiselt käibemaksukohustuslaselt;
- c) arved on esitatud vastavalt käibemaksuseaduse §-s 37 sätestatud nõuetele;
- d) kaup või teenus on ka realselt soetatud arvel näidatud isikult.

Seetõttu peab lisaks formaalsetele nõuetele sisendkäibemaksu mahaarvamiseks olema täidetud sisuline nõue – kaup või teenus peab olema realselt soetatud arvel näidatud. Olenemata sellest, kas ettevõtja teenib kasumit või kahjumit, on kohustus pidada käibemaksu arvestust. Kui ettevõtja loob lisandväärtust millegi tootmise või osutab teenust, siis tema kohustuseks on lisada erinevatel müügietappidel käibemaks. Kohustus on ettevõtjatel, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasteks. Käibemaksukohustuslastel, kes on teinud tootmiseks või teenuste osutamiseks lisandväärtuse loomiseks kulutusi, neil on õigus neilt kulutustel maha arvata sisendkäibemaksu.

Ettevõtlus on kasu saamisele suunatud tegevus, võimaluste nägemine ja ärakasutamine, riskide võtmine. Kasu on hüvis, mille ettevõtja teenib oma töö viljana. Seejuures võib kasu olla nii materiaalne kui ka mittemateriaalne ning on tihedalt seotud äritegevuse kasumiga. Laiemalt käsitletakse ettevõtlust igasuguste ressursside leidmise ja kasutamisenä, mille tulemusena luuakse uusi väärtusi ning inimestele vajalikke tooteid ja teenuseid (EAS, kuupäev puudub).

Ettevõtlusega tegeleva maksukohustuslasel on eesmärgiks olla jätkusuutlik, kasumlik ja luua lisandväärtust, kas siis tootes midagi või osutada teenust tarbijatele. Sellega tekib maksumaksjal suhe riigiga. Riik võimaldab oma territooriumil ettevõtjal tegutseda, kuid seda siis kui ettevõtja maksumaksjana tasub riigile makse. Siin kohal on riik näinud maksukohustuslasele ette tema õigused ja kohustused. Kõik need õigused ja kohustused tulenevalt seadusest ja loovad selged piirid. Eestis on üks riiklike maksude maksuhaldur ja selleks on Maksu- ja Tolliamet.

Maksukohustuslane on kohustatud maksta ainult seadusest tulenevaid makse (MKS § 4 lg 2). Maksukohustuslasel on õigus saada maksuhaldurilt teavet tema poolt maksmisele kuuluvate maksude kohta ja maksusumma määramise aluste ning arvutamise korra kohta (MKS § 14 lg 1). Maksukohustuslasel on õigus taotleda Maksu- ja Tolliametilt (edaspidi MTA) tõendeid maksuvõlgade puudumise kohta (MKS §14 lg 4). Maksukohustuslasel on õigus enne temale haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma arvamus või vastuväited ja õigus olla ära kuulatud, anda võimalus ise uuritava küsimuse kohta ütlusi ja selgitusi anda (Lehis, 2004, lk 47). Maksukohustuslasel on õigus tutvuda tema kohta kogutud materjalidega ja teha neist koopiaid või väljavõtted (MKS § 14 lg 3). Maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust (MKS § 56 lg 1). Maksukohustuslasel lasub kohustus anda maksuhaldurile seletusi, esitada deklaratsioone ja muid tõendeid. Kui seadus on sätestanud tõenditele kohustusliku vormi, saab maksukohustuslane kasutada ainult seda vormi. Maksukohustuslane ei tohi takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel. Kui maksukohustuslane pidevalt kaasaaitamiskohustust rikub, on maksuhalduri kohustus rikkumise asjaolud välja selgitada (MKS § 56 lg 2).

Maksukohustuslane on kohustatud säilitama tehingute ja väljamaksetega seotud ning muid maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente vähemalt seitsme aasta jooksul dokumendi koostamisele või saamisele (MKS § 58 lg 1). Raamatupidamis- ja maksuarvestust tuleb korraldada nii, et mõistliku aja jooksul on võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest ja maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest. Maksukohustuslane võib raamatupidamisarvestust pidada elektroonselt, kui on tagatud arvepidamises loodud dokumentide säilimine sätestatud tähtaja jooksul (MKS § 57 lg 6).

Eelpool kirjutatust saab järeldada, et maksuõigussuhtes on maksukohustuslane nõrgemaks pooleks ja sellest tulenevalt peavad maksukohustuslase õigused olema kaitstud. Kui käibemaksukohustuslane on oma hoolsuskohustust täitnud korrektselt, vormistanud kõik dokumendid nõuetekohaselt, siis tekib tal õigus ettevõtluseks tehtud kulutustelt sisendkäibemaksu tagasi küsida.

Käibemaksukohustuslase peamised kohustused on (Elling, 2014, lk 221):

- a) võõrandatava kauba või osutatud teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamine;
- b) tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamine;
- c) tähtaegne käibedeklaratsioonide esitamine;
- d) dokumentide säilitamine ja arvestuse pidamine;
- e) nõuetele vastava arvete esitamine.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et kauba soetamisel peab maksukohustuslane kontrollima, kas tehingu osapool on esitanud raamatupidamise seaduses ja käibemaksuseaduses sätestatud nõuetele vastava arve. Ostja peab tuvastama tehingu teise poole ja näitama äritegevuses vajaminevat hoolsuskohustust. Käibemaksukohustuslase puhul on oluline tehingu teise poole tuvastamine, kuna kui müüja pole käibemaksukohustuslane, siis pole ostjal õigust ostult käibemaksu maha arvata. Kui käibemaksukohustuslane ei suuda tõendada tehingu toimumist ja tehingu teist poolt, siis puudub tal õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Ostja peab kontrollima, kas müüja on müügi toimumise hetkel käibemaksukohustuslane.

## **1.2 Käibemaksu olemus**

Käibemaksu olemuse põhiliseks eesmärgiks on mõjutada tarbimist ja seda teostatakse läbi selle, et maksu kogutakse neilt, kes teevad kulutusi. Maksukohustuslased, kes müüvad kaupu või osutavad teenust, nemad on kohustatud käibemaksu kokku koguma lõpptarbijalt ja tasuma selle riigi eelarvesse. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta vahet, kas on tegemist ostmise või müümisega, samuti ei oma tähtsust käibemaksu kohapealt maksumaksja isik, sellest tulenevalt ongi käibemaks objektiivne maks.

Käibemaks sellisena nagu seda tänapäeval tuntakse on uus maks. Maks kehtestati lisandväärtuse maksuna esimesena Prantsusmaal 1954 aastal. Alates 1968 aastast on lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides (Lind, 2001, lk 242-251). Käibemaks võeti esmakordselt kasutusele umbes 50 aastat tagasi ja nüüdseks on teinud käibemaksu kasutuselevõtt murrangulise osa maksusüsteemis kogu üle maailma. Lisandväärtuse maksu kasutuselevõttus tuli erinevaid ettepanekuid Saksamaalt, USA-st ja

Prantsusmaalt (Ebrill, 2001, lk 4). Riigikohus on oma 23.03.1998 aasta lahendis märkinud, et riiklik maks täidab kaht peamist ülesannet: tagada riigitulu laekumine ja mõjutada maksumaksja tegevust. Käibemaksul on fiskaalne eesmärk ning puuduvad kõrval eesmärgid. Käibemaks on üldine tarbimismaks, sest käibemaksuga maksustatakse kõikide kaupade ja teenuste tarbimine (Lind, 2001, lk 242-251).

Käibemaksudirektiivi kohaselt peab käibemaksu standartmäär liikmesriikides olema vähemalt 15 protsenti. Alates 1. juulist 2009 aastast kehtib Eestis käibemaksumäär 20 protsenti. Käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel kasutada lisaks standartmäärale ühte või kahte alandatud maksumäära, mille suurus peab olema vähemalt viis protsenti. Alandatud maksumäär annab kauba müüjale või teenuse osutajale täieliku sisendkäibemaksu maha arvamise õiguse. Sellest jäeldub, et eelkõige kaupade puhul annab alandatud maksumäär tarbijale soodsama efekti, kui annaks maksuvabastus. (Lehis, 2012, lk 319)

Eesti maksusüsteemis on üheks maksude liigitamise aluseks see, kas maks kehtib kogu riigi territooriumil või kehtib see ainult ühe omavalitsuse piirides. Selle alusel liigitatakse maksud riiklikeks maksudeks ja kohalikeks maksudeks. Riiklike makse on Eestis kaheksa ja üheks riiklikuks maksuks on käibemaks. Üheks maksude liigitamise aluseks on see, kas maksu makstakse üks kord või tuleb seda teha perioodiliselt, käibemaks on perioodiline maks (Elling, 2014, lk 30).

Käibemaks on oma olemuselt lisandväärtuse maks. Maksu suuruseks Eestis on igalt ostu või müügi tehingult 20 protsenti, 9 protsenti või 0 protsenti. Üldiseks käibemaksu määraks on Eestis 20 protsenti kauba või teenuse maksustatavast väärtusest (KMS § 15 lg 1). Kuid on kaupu ja teenuseid millele riik on kehtestanud soodusmäärad. Käibemaksumäär 9 protsenti on järgmistelt kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest: raamat ja õppevahendina kasutatav töövihik, vastava valdkonna ministri määrusega kehtestatud nimekirjas olevad ravimid, meditsiiniseadmed ja abivahendid, perioodiliselt väljaantav trükis, majutus või majutusteenus koos hommikusöögiga (KMS § 15 lg 2). Käibemaksumäär on null protsenti järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest: eksporditav kaup, kaup mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisese käibena,

rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ning selle varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup (KMS § 15 lg 3 pt 4).

Käibemaksu nullmäär ehk maksuvabastus sisendkäibemaksu maha arvamise õigusega on vajalik sihtkohamaa põhimõtte rakendamiseks, sest nullmääraga maksustatud tehingu objektiks olevad kaubad ja teenused maksustatakse käibemaksuga selles riigis, kus asub lõpptarbija. Selle pärast ongi vaja kogu kauba või teenuse omahind puhastada varasematel müügietaappidel tasutud käibemaksust. Tavalise maksuvabastuse rakendamine tooks kaasa riikidevahelise topelt maksustamise (Lehis, 2014, lk 325).

Iga tavakorras maksukohustuslasena registreeritud isik peab käibedeklaratsioonil kajastama enda poolt võõrandatud kaupade ja teenuste maksustatava väärtuse ning soetatud ja pöördmaksustamise põhimõttel maksustatud kaupade ja teenuste maksustatava väärtuse, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksu ning soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu, mis seaduse kohaselt kuulub mahaarvamisele. Käibedeklaratsioon tuleb esitada ka sellise maksustamisperioodi kohta, mille jooksul midagi ei müüdü ega soetatud (Elling, 2014, lk 222). Füüsilisel isikul, kes ostab kaupa või saab teenust, on juba käibemaks lõpliku summa sisse arvestatud ja see ei tekita füüsilisele isikule lisakohustusi. Kohustus tekib kauba müüjal või teenuse osutajal. Kohustuse sisuks on käibemaks arvutada ja tasuda riigikassase.

Käibemaks laekub riigieelarvesse ja käibemaksu kasutamisele pole määratud kindlat sihtotstarvet. Käibemaksu deklareerimise ja deklaratsioonide esitamise eesmärgiks on saada ülevaade käibemaksukohustuslase käibest. Deklaratsioonil maksumaksja, kes on käibemaksukohustuslane, kajastab müügikäibe, selle palju on tehtud kulutusi ettevõtluse tarbeks ning summa, mille ulatuses saab ettevõtja sisendkäibemaksu maha arvata. Käibemaksu tekkimise hetkeks on müügi või ostu tehing, millega kaasneb ettevõtjal kohustus deklareerida oma käive. Andmed tuleb deklareerida üldjuhul kalendrikuu 20. kuupäevaks, elektroonselt või paberandjal.

Käibemaksu olemusest tuleneb see, et ettevõtja kogub maksu kokku lõpptarbijalt ja maksab selle deklaratsiooni alusel riigieelarvesse. Käibemaksu iseloomustab neutraalsuse

põhimõte, mille järgi tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta vahet, kes on müüja või ostja. Seega on käibemaks kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandja on lõpptarbija, kes ostab kaupu või teenuseid, ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Käibemaksu parema kogumise eesmärgil on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. (Elling, 2014, lk 31-32)

Müüjal on huvi müüa oma toode või teenus hinnaga, et saaks tasa tootmiskulud, halduskulud ja teenida kasumit. Müügihind peab jääma selliseks, et ettevõtja oleks turul võimeline konkureerima. Müügi hinnale tuleb lisada käibemaksu summa, mis tõstab hinda ja millest otsesest kasu ettevõtjale ei ole.

Käibemaksu objektiivsus tuleneb sellest, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksjast. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi. Maksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupu või teenuseid hinnaga, kuhu on juba lisatud ühe osana käibemaks. (Lehis, 2014, lk 271-273) Käibemaksu objektiks on käive, mille tekkimise koht on Eesti, või kauba import Eestis (KMS § 1). Lisandunud väärtuse maks toimub mitme faasilisena, maksusumma on jaotunud mitme ettevõtja vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügi ahela. Iga müügi ahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtusele, mis kõik kokku annabki kogu toote müügi hinnale vastava käibemaksusumma. (Elling, 2014, lk 34)

Käibemaksuga maksustatakse kogu riigi territooriumil kõiki maksumaksjaid ühese süsteemi alusel. Käibemaksuga maksustamisel on Eestis kolm erinevat maksumäära. Kõige tavalisem maksumäär 20 protsenti tehingult, on 9 protsendiline ja 0 protsendiline maksumäär. Käibemaks on oma olemuselt lisandväärtuse maks, mille riik tagab oma tegevuse jätkuvuse ja püüab maksumaksjaid mõjutada. Müügi ja ostutehingute ülevaate saamiseks on riik pannud käibemaksukohustuslasele kohustuse deklareerida oma tehingud käibedeklaratsioonil. Käibedeklaratsioon esitatakse üldjuhul elektrooniliselt, kui isik on



olnud käibemaksukohustuslane vähemalt 12 kuud on elektroonselt käibemaksudeklaratsiooni esitamine kohustuslik. Maksukohustuslase või piiratud maksukohustuslase motiveeritud taotluse alusel võib maksuhaldur lubada käibedeklaratsiooni esitamist paber kandjal (KMS § 27 lg 1<sup>1</sup>).

Paber kandjal on lubatud esitada käibedeklaratsiooni ja selle lisa (INF) isikutel, kes on olnud käibemaksukohustuslased vähem kui 12 kuud ja nad ei kajasta lisal rohkem kui viis arvet. Isikud, kes on olnud käibemaksukohustuslased üle 12 kuu ja/või kajastavad käibedeklaratsiooni lisal rohkem kui viis arvet, võivad käibedeklaratsiooni ja selle lisa paberil esitada ainult MTA esitatud motiveeritud taotluse alusel (MTA, 2014). Erinevalt varasemast ajast on käibemaksu deklaratsiooni esitamine käibemaksukohustuslasel alates 01. novembrist 2014 töömahukam, kuna tuleb deklareerida nii ostu- kui müügiarved, mille maksumus on üle 1000 euro ühe tehingupartneri lõikes ilma käibemaksuta. Rahandusministri määrusega nr 17, 10. juuni 2014, kehtestati käibemaksu deklaratsioonile uus vorm ja selle informatiivne lisa (INF) (KMS muudatus).

KMS § 27 lg 1 kohaselt kajastatakse käibedeklaratsiooni lisal juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 20 protsendi ja 9 protsendi käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud käibemaksuseaduse § 40 sätestatud erikorra alusel esitatud arvete andmed, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Seega deklareeritakse informatiivsel lisal (INF) vaid need arved või muud arvena käsitatavad dokumendid, mis on väljastatud juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla ja linnaasutustele. Eraisikutele väljastatud arvete deklareerimiskohustust ei ole. Küll aga on ostjal lihtsustatud arvete andmete kajastamine käibedeklaratsiooni lisal kohustuslik, kui tehingupartneripõhine 1000 euro piirmäär on ületatud (Eesti majanduse, 2014).

Käibemaksudeklaratsiooni lisa INF vormil deklareeritakse vaid siseriiklikud arved, mis on esitatud ja saadud 20 protsendi ja 9 protsendi määraga maksustatavate kaupade ja teenuste eest, vormil tuleb kajastada ka siseriiklikult pöördmaksustamisele kuuluvate kaupade ja arvete andmed. Erandina ei kajastata vormil üksnes reisiteenuse käibemaksuga

maksustamise erikorra alusel väljastatud arveid. Üldkorra alusel 20 protsendi määraga maksustatavate reisisiteenuste eest väljastatud arved kuuluvad INF-1 tavakorras deklareerimisele (Eesti majanduse teataja, 2013, lk 48-49).

Vormi käibemaksudeklaratsiooni INF A-osal kajastatakse väljastatud arvete andmed. Arve andmed kajastatakse vormil maksustamisperioodil, mil arve osas on käive osaliselt või täielikult tekkinud vastavalt (KMS § 11 lg 1 pt 2) sätestatud käibe tekkimise ajale. Kui väljastatud arve osas tekib maksustatav käive ka mõnel teisel maksustamisperioodil, kajastatakse arve andmed vormil ka järgmisel maksustamisperioodil, mil arvel kajastatud tehingu maksustatav käive kuulub deklareerimisele vormil käibedeklaratsioon (KMD). Arve andmed tuleb nii vormil KMD kui ka KMD INF kajastada sellel kuul, mil arve osas on käive osaliselt või täielikult tekkinud vastavalt käibe tekkimise ajale. Kui ühe arve osas tekib maksustatav käive ka hilisematel maksustamisperioodidel, tuleb sama arve andmed kajastada KMD INF-1 uuesti samal maksustamisperioodil, mil arvel kajastatud tehingu maksustatav käive kuulub deklareerimisele KMD-1. Teenuse, mille osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, loetakse (KMS § 11 lg 4) kohaselt osutatuks ja saaduks maksustamisperioodil, mil selle teenuse osutamine lõpeb. Samale ostjale teenuste osutamisel või kaupade regulaarsel võõrandamisel loetakse kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise või saamise ajaks maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade või teenuste eest tasumine on kokku lepitud, kuid mitte hiljem kui 12 kuu möödumisel. (Eesti majanduse teataja, 2014)

Käibemaksukohustuslasel on kohutus iga kalendrikuu esitada käibemaksudeklaratsioon. Lisaks kui käibemaksukohustuslasel on Eesti sisest müüki 20 protsendilist või 9 protsendilist käivet ning tehinguline väärtus ületab ühe tehingupartneriga 1000 eurose piirmäära tuleb lisaks käibedeklaratsioonile täita lisa INF. INF-ile tuleb märkida kindlad rekvisiidid. Kui käibemaksukohustuslane on müüja siis tuleb tal INF A osa (vt lisa 3) ja ostjal tuleb täita B osa (vt lisa 4). Kui arve on esitatud erikorra alusel või arve sisaldab 20 protsendi ja 9 protsendi määraga maksustavale käibele ka 0 protsendi määraga käivet, maksuvaba käivet või käibena mittekäsitatavaid tehinguid või toiminguid, tuleb veerus 10 märkida erisusekood. Erisuste märkimine aitab täpsustada riskianalüüsi ning vähendab võimalust, et MTA peab andmete analüüsimisel uuesti ettevõtjaga kontakteeruma.

Vormi KMD INF B-osal kajastatakse Eesti käibemaksukohustuslasena registreeritud isikutelt saadud arvete andmed. Arvete andmed kajastatakse juhul, kui arvel märgitud käibemaks kuulub vorm KMD osaliselt või täielikult maha arvamiseks. Vormi B-osal kuuluvad kajastamisele kõik ostuarved, millele on Eesti maksukohustuslasest müüja märkinud 20 protsendise või 9 protsendi määraga maksustavate kaupade ja teenuste väärtusele arvestatud käibemaksusumma ning mille osas deklaratsiooni esitaja kasutab oma õigust sisendkäibemaks maha arvata. Ostuarveid, millel märgitud käibemaks ei kuulu sisendkäibemaksuna maha arvamisele, vormi B osal deklareerimisele ei kuulu. Arve andmed tuleb nii vormil KMD kui ka KMD INF kajastada sellel maksustamisperioodil, mil arvel kajastatud käibemaks arvatakse vormil KMD arvestatud käibemaksust sisendkäibemaksuna maha. Sisendkäibemaksu maha arvamise õigus saabub ajal, mil müüjal tekib maha arvatava käibemaksu osas maksukohustus ning seda eeldusel, et deklaratsiooni esitamise ajaks on arve kätte saadud (Eesti majandus, 2014, lk 59-61). Käibemaksu lisa INF vormi täidetakse arvete lõikes.

Kui käibemaksukohustuslasel maksustamisele kuuluvas perioodis ei ole vajadust täita A ja B osa, tuleb tal selle kohta teha eraldi märke deklaratsioonile, samuti siis kui tal on vajadus täita A või B osa. Kui maksukohustuslane jätab selle märkimata deklaratsioonil, tulevad sisse veateated. Sellega kaasneb revidendi pöördumine, kuna revidendi töölauale ilmub info, mis kajatab deklareerimata müüki või siis ostu.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et kui edukas ettevõtja on aasta jooksul suutnud majandustegevuses ületada müügikäibe 16 000 euro piiri, lisandub käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustus. Ettevõtjale antakse registreerimisel käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, mis tuleb lisada müügiarvetele. Ettevõtjal tekib lisaks kohustus iga kuu deklareerida oma müügikäive ja ettevõtluse jaoks tehtud kulutused. Kuni 01.11.2014 oli deklareerimine lihtsam, tuli deklaratsioonile kanda müügikäive ja kuludelt sisendkäibemaksu summa summeritult. Uue lisaga tekkis käibemaksukohustuslasel kohustus deklareerida kõik tehingud, mille tehinguline maksumus ületab 1000 eurose piirmäära ühe tehingu partneriga. Lisale tuleb märkida rekvisiidid, tehingu maksumus, ning käibemaksusumma.

## **2. KÄIBEDEKLARATSIOONI LISA INF OLEMUS**

### **2.1 Käibemaksudeklaratsiooni lisa vajalikkus**

Käibedeklaratsiooni lisa INF-i rakendamise vajadus tuleneb sellest, et vähendada käibemaksupettuseid, muuta kontrolliprotsessid kiiremaks ja pakkuda maksumaksjatele võrdset konkurentsikeskkonda. Informatiivse lisa INF-i kasutusele võtuga on eesmärgiks vähendada varimajandust ja teha keerulisemaks variisikute tegevus. Oma olemuselt on INF infokandja ettevõtjate tegevuse kohta ja kajastab millises ulatuses toimuvad majandustegevused Eestis. Selle deklaratsiooni põhjal saadakse infot mille alusel riigi eelarvet prognoosida ja kuidas tulusid ja kulusid käibemaksu osas tasakaalus hoida. Selleks et riigieelarve püsiks tasakaalus ja oleks hästi toimiv tuleb riigil ettevõtjaid kontrollida ja olla kursis ettevõtluses toimuvaga. Käibe kontrollimiseks ja ülevaate saamiseks on väljatöötatud MTA poolt käibedeklaratsioon. Käibedeklaratsioonil esitatud info kajastab ettevõtja ostu- ja müügitoiminguid, mis on seotud maksustava käibega.

Käibemaks on perioodiline ja jooksev maks. Maksustamisperiood on üldjuhul kalendrikuu, kuid erandina võib maksukohustuslase taotlusel kehtestada ka pikemaid perioode. Kõik registreeritud käibemaksukohustuslased peavad esitama käibedeklaratsiooni iga maksustamisperioodi kohta sõltumata sellest, kas neil tekkis maksukohustus. Käibedeklaratsioon tuleb esitada ja käibemaks tasuda maksustamisperioodi lõpule järgneva kuu 20. kuupäevaks. Deklaratsiooni esitamise ja parandamise kohta kehtivad üldpõhimõtted (Lehis, 2014, lk 327).

Maksudeklaratsioon on tulu-, käibe-, aktsiisi-, tolli-, sotsiaalmaksu- ja hasartmängumaksudeklaratsioon, maksuaruanne (MKS § 85 lg1). Deklaratsiooni esitaja on kohustatud esitama talle teadaolevalt õigeid andmeid ning andmete õigsust kirjalikult kinnitama (MKS § 85 lg 4). Deklaratsioon saadetakse posti teel, elektroonilisel andmekandjal või elektroonilist andmesidet kasutades või antakse üle maksuhalduri ametiruumides või muus maksuhalduri määratud kohas. Isik võib valida deklaratsiooni

esitamise viisi, välja arvatud juhul, kui seaduse või määrusega on sätestatud teisiti (MKS § 86 lg1). Deklaratsioonile kirjutab alla maksukohustuslane, tema seaduslik esindaja või volitatud esindaja. Deklaratsiooni esitamise korral elektroonilist andmesidet kasutades peab elektrooniline allkiri olema antud viisil, mis võimaldab tuvastada deklaratsiooni esitanud isikut ja allkirja andmise aega (MKS § 87 lg 4). Maksukohustuslane arvutab deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva maksusumma. Maksuhalduril on õigus maksukohustuslase arvutatud summat kontrollida ning vajaduse korral määrata maksusumma käesoleva seaduse sätestatud tähtaja jooksul (MKS § 88 lg 1).

Deklaratsioonides esinevaid maksusumma erinevusi kontrolliv revident peab maksukohustuslaselt küsima dokumente, et välja selgitada maksusumma õigsus. Kui maksukohustuslane sellele korraldusele ei reageeri, siis revidendil on kohustus teha maksuotsus ja selles põhjendada maksusumma määramise ulatust. Kui revidendi otsus lõpeb maksusumma määramisega, siis tuleb tal selle kohta koostada maksuteade. Uue lisa INF-i abil on revidendil võimalus kiiresti näha tehingute võrgustikku.

Maksuteade on seaduse sätestatud nõuetele vastav haldusakt, mis saadetakse maksukohustuslasele hiljemalt 30 päeva enne maksu tasumise tähtpäeva. Maksuteadet ei väljastata, kui maksusumma on väiksem kui 10 eurot. Maksuhaldur võib väljastada maksuteate ka pärast deklaratsiooni esitamise tähtpäeva esitatud deklaratsiooni alusel arvutatud maksusumma kohta, kui maksusumma arvutatakse deklaratsioonis esitatud andmete põhjal (MKS § 88 lg 2). Maksudeklaratsioonis või maksuteates avastatud arvutusvigu võib parandada enne maksuteate vaidlustamise tähtaja saabumist, samuti juhul, kui vaide esitamise tähtaeg on ennistatud. Piirang ei kehti juhul, kui maksuteadet saab muuta või kehtetuks tunnistada ka muul alusel (MKS § 88 lg 5). Kui maksuteadet muudetakse või see tunnistatakse kehtetuks maksukohustust vähendava asjaolu tõttu, väljastab maksuhaldur uue maksuteate või teeb otsuse maksuteate kehtetuks tunnistamise kohta. Maksuteate muutmiseks maksukohustust suurendava asjaolu tõttu tunnistab maksuhaldur selle kehtetuks ning teeb maksuotsuse (MKS § 88 lg 6).

Kui maksukohustuslane enne maksusumma määramise aegumist avastab, et tema või tema nimel esitatud deklaratsioonis esinevad vead või on andmed puudulikud ning seetõttu on deklareeritud maksusumma väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast

maksusummast, teavitab ta sellest viivitamata maksuhaldurit kirjalikult, kui maksuseaduses või tollieeskirjades ei ole sätestatud teisiti (MKS § 89 lg 1). Kui deklaratsioon ei vasta seaduse või määrusega kehtestatud nõuetele, juhivad maksuhaldur puudustele tähelepanu ning määrab vajaduse korral maksukohustuslasele puuduste kõrvaldamiseks tähtaja (MKS §90 lg 1). Kui puudusi maksuhalduri määratud tähtajal ei kõrvaldata, loetakse deklaratsioon esitamata jäetuks (MKS § 90 lg 2). Kui maksukohustuslane parandab oma deklaratsioone, tuleb tal märkida deklaratsiooni parandamise põhjus.

Käibedeklaratsiooni esitamata jätmise eest või deklaratsioonis valeandmete esitamise eest võib maksukohustuslast karistada (Lehis, 2012, lk 327). Leebemateks karistusteks deklaratsiooni esitamata jätmise eest on sunniraha hoiatus või kui hoiatusele ei ole reageeritud siis sunnirahamääramine. Sunniraha suurus on 100 eurot. Kui maksukohustuslane on saanud sunniraha hoiatuse või on juba sunniraha määratud, on tema kohustus iga maksustamise periood oma deklaratsioonid õigeaegselt esitada. Kui maksukohustuslane ei reageeri ja hilineb deklaratsioonide esitamisega, võib MTA teda kustuda käibemaksukohustuslaste registrist. Karistamine ja trahvide määramine ei ole MTA ja riigi eesmärk. MTA teeb pidevat ennetustööd ja kasutab kõiki seadusest tulenevaid õiguseid distsiplineerimaks maksumaksjaid olema maksukuulekas ja täitma oma kohustust esitada õigeaegselt deklaratsioone. Karistamiseni jõutakse alles siis kui, ettevõtja ei ole seadusest tulenevaid kohustusi täitnud ja on korduvalt seadust rikkunud.

Väärtegu on karistusseadustikus või muus seaduses sätestatud süütegu, mille eest on põhikaristusena ettenähtud rahatrahv või arest. Maksukorraldus seaduses jagatakse väärteokoosseisud kahte gruppi. Väärteod kujutavad endast materiaalseid õigusrikkumisi ning on suuremate maksusummade puhul karistatavad ka kuritegudena. Formaalsed õigusrikkumised on eelkõige arvepidamise ja dokumentide koostamise või esitamise nõuete rikkumised, ohustavad küll maksude korrapärase administreerimist, kuid selliste õigusrikkumistega ei kaasne maksude vähemlaekumist (Lehis, 2012, lk 167).

Kuriteona karistatav üksnes materiaalne õigusrikkumine, mille tulemusena jäi riigil maksudena saamata suurele kahjule vastav summa. Maksude maksmisest kõrvalehoidumine võib seisneda selles, et maksudeklaratsioonis deklareeritakse valeandmeid või jäetakse deklaratsioon esitamata, aga ka sellest, et riigil ei ole võimalik

deklareeritud maksusummat sisse nõuda. Kas maksukuritegu pannakse toime maksusumma vähendamise või tagastatava summa suurendamise kaudu, sõltub palju maksutehnilistest asjaoludest mis ei pruugi kuriteo seisukohast olla olulised. Kuriteo kahjulik tagajärg riigi jaoks on mõlemal juhul ühesugune. Hoolimata mis tahes katsetest „maksukelmust” kuidagi „teadulikult” sisustada on pigem siiski tegemist juhusliku eksimusega. Kuna kriminaalkoodeksi maksukuritegude § 148` alguses redaktsioonis oli karistatava teona vaid sellisel viisil maksudeklaratsioonis valeandmete esitamine, mille tulemusena maksti riigile vähem makse, täideti lünk tõlgendusega, et alusetu maksutagastuse deklareerimine võiks olla tavaline kelmus. Põhimõtteliselt võik kõiki maksukuritegusid pidada kelmuse erivormiks, sest oma sisult on tegemist riigile kuuluva maksutulu pettuslikul viisil omastamisega (Lehis, 2012, lk 168).

Suurem osa maksukuritegudest pannakse toime käibemaksu deklareerimisel või deklareerimata jätmisel. Deklareerides valeandmeid, fiktiivseid tehinguid, see kõik tähendab riigile kas kohustust tagastada käibemaks, mis on pettuse läbi näilikult tekitatud. Kõik see vähendab riigi tulu ja nõrgestab ausat konkurentsi. Käibemaksu pettuste valdkonnas on kõige suuremateks pettuste alaliikideks (Buldass, 2014, lk 4):

- a) arveveskid;
- b) käibe varjamine;
- c) variisikud juhatuses, sh väliriikide isikud;
- d) enamakstud käibemaksupettus seotud isikute vahel;
- e) pettused vedelkütuse müügil;
- f) pettused metsanduse valdkonnas;
- g) pettused ehitus valdkonnas;
- h) pettused põllumajanduses.

Arveveski, kujutab endast isikut, kes väljastab fiktiivseid arveid tehingute kohta, mida tegelikult toimunud ei ole. Nende abil suurendatakse ettevõtte sisendkäibemaksu ja vähendatakse käibemaksukohustust või luuakse olukord, kus riik peab isikule maksuma. Praktikast esinevad kas täielik arveveski (ainult fiktiivseid tehinguid) või poolarveveski (teeb lisaks ka legaalseid tehinguid, et varjata oma illegaalset tegevust). Arveveski

väljastab teatava vahetasu eest fiktiivseid arveid tegutsevatele ettevõtetele, mis kasutavad antud teenust järgnevatel eesmärkidel (Buldas, 2014, lk 6):

- a) Soovitakse vähendada riigieelarvesse tasumisele kuuluvat käibemaksu.
- b) Sularaha saamiseks.
- c) Tehingute legaliseerimiseks, ilma dokumendita soetatud kauba või teenuse puhul.

Selleks arvestatakse tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille jaoks äriühingul puudub seadusest tulenev õigus, sest teenuse, kauba tegelik müüja ei olnud käibemaksukohustuslane või tehingut ei toimunud üldse (MTA koduleht 07.02.2015).

Käibemaksupettuste vähendamise üheks eesmärgiks on kiirendada käibemaksu deklaratsioonide kontrollprotsessi. Kiiremaks muudab protsessi see, et lisa INF-is tuleb deklareerida eraldi kõik ostu-müügi arved, mille tehingu maksumus ühe tehingupartneri lõikes on arve või arvete kogusumma 1000 eurot ja rohkem, ilma käibemaksusummata (vt lisa 3 ja lisa 4). Maksuhalduril on võimalus kiiremini saada infot tehingutest, mis riskianalüüsi tulemusena on jõudnud maksukontrolli töölauale. Maksukontrollil ei ole vaja hakata küsima maksukohustuslaselt ostu- ja müügitehinguid kajastavaid arveid, vaid tal on võimalus ise tehingupoolte deklaratsioone analüüsida. Maksuhalduril on võimalik INFI abil kiiremini leida üles kõrge riskiga ettevõtjad, kelle tegevusvaldkonnaks on siis kas ehitus, metsandus, põllumajandus. Nendes tegevusvaldkondades tehtud tehingud on suuremahulised ja tehingu summad ületavad 1000 eurose piirmäära.

01.11.2014 aastal jõustus käibemaksuseaduse muutmise seadus, millega kehtestati käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus. Käibedeklaratsiooni lisa kehtestamise põhieesmärgiks on käibemaksupettuste vähendamine ning käibemaksu arvestamisel ausalt tegutsevate ettevõtjate konkurentsivõime parandamine. Käibemaksuaugu suurus on hinnanguliselt 260-270 miljonit eurot (Seletuskiri 493 2013 SE). Käibemaksupettused kahjustavad seadusekuulekate ettevõtjate huve, kes on sunnitud konkureerima ettevõtjatega, kes käibemaksu tasumata jätmisega saavad ebaseadusliku konkurentsieelise. Seega on tegemist ettevõtlusvabaduse kaitse vajadusest lähtuva eesmärgiga.



Käibemaksupettusi aitavad vähendada meetmed, mille rakendamisel paraneksid (Seletuskiri 493 2013):

- a) Riskianalüüs;
- b) varjatud käibe avastamine;
- c) fiktiivsete arvete tuvastamine;
- d) käibemaksu kontrolli efektiivsus.

Käibemaksuaugu tekkimise peamiseks põhjusteks on käibe varjamine ja fiktiivsed arved. Käibe varjamine saab toimuma siis, kui kaupade ja teenuste müüki ei deklareerita ning selline käibe jääb maksuarvestusest välja. Fiktiivsete arvete alusel deklareeritakse sisendkäibemaksu ehk vähendatakse eelarvesse tasumisele kuuluvat maksukohustust. Käibemaksuarvestuses kajastatakse kaupade ja teenuste soetust, mida tegelikult ei ole toimunud või ei ole soetus toimunud arvel märgitud käibemaksukohustuslaselt (kaup või teenus on saadud tegelikult isikult, kes ei ole käibemaksukohustustlane). Käibedeklaratsioonil deklareerib ostja sisendkäibemaksu, mille küsib riigilt tagasi, kuid arve esitaja (müüja) seda käivet ei deklareeri ega tasu käibemaksu (Seletuskiri 493 2013).

Reformiga toetatakse ausat konkurentsi ettevõtluses ning liigutakse kaasaegse, digitaliseeritud ja automatiseeritud suhtluse poole käibemaksu kontrollimisel. See on ettevõtjale turvaline, võimaldab kiiremat käibemaksu tagastust ning vähendab ettevõtjate tarbetut tülitamist ametnike poolt, kuna vajaminev informatsioon on kättesaadav elektroonselt (Aasmäe, kuupäev puudub).

Kiirem ja täpsem kontrolliobjektide tehingupõhisele infole tuginev valikuprotsess võimaldab maksuhalduril tegeleda senisest suuremas mahus maksuriskiga isikutega ning kasutada olemasolevaid ressursse efektiivsemalt. Operatiivne riskide määratlemine võimaldab kiirelt rakendada meetmeid, et tõkestada maksupettuste toimepanekut või vähendada seeläbi maksuauku. Saadav info hulk võimaldab tuvastada ja selekteerida „arvevabrikuid”, kus väljastatakse fiktiivseid kularveid ettevõtjatele, ning „puhverettevõtjaid” ehk ettevõtjaid, kus suure tõenäosusega reaalselt äritegevust ei toimu ja keda kasutatakse tehinguahelates vahelülina, et varjata pettuste tegelikku kasusaajat. Siiani on käibe varjamist tuvastatud peamiselt tagasinõuete või muude kontrollmenetluste käigus kogutud info põhjal. Tavapärane on, et kogutud info on enamasti töötlemiseks sobimatus

formaadis ning ei hõlma arvestatavas ulatuses tehingupartnereid (Rahandusministeerium 27.05.2014)

MTA selgituste kohaselt on 1000 euro piirmäär ettevõtjatega leitud kompromiss ning sellel on mõju eelkõige väikeste ettevõtjate jaoks. Seetõttu võib eeldada, et väiksem halduskoormus kaasneks kohustusega deklareerida kõik arved, summalise piirita. Ükskõik millise summalise piiri seadmisega kaasneb piiri väljaselgitamise kohustus. Piirmäära tõstmine muudaks meetme vähem efektiivseks ning mõjutaks oodatavat rahalist mõju riigieelarve laekumisele. Deklareeritava tehinguinfo piiri tõstmisel 1000 eurost ülespoole kaotaks käibemaksukontrolli uuendus oma mõtte ega aitaks tõhusalt võidelda käibemaksupettustega (Seletuskiri 493 2013). Sõltumata sellest, kuhu tõmmata tehingute summa piiri (1000 eurot, 2000 eurot või 5000 eurot), ettevõtjate kulusid see INF süsteemi kasutusele võtuks kokku ei hoia, ettevõtjal peab jätkuvalt olema võimekus oma raamatupidamises tuvastada, kas teostati tehinguid üle 1000 euro või mitte. KMD INF-i mõju peaks avalduma kahel moel:

- a) käibe varjamise vähendamine;
- b) saama kiiremini fiktiivsete arvete kasutamisele jälile.

Isikute käitumise struktuur ja andmevajadused on erinevad. Käibe varjamise puhul hajub pettus paljude ettevõtjate vahel ja on väiksemate summadega. Samas võib olla tehingupartnereid vähem suuremate tehingusummadega. INF-i rahaline mõju 30 mln eurot on arvestatud käibe varjamise pettusevõimaliku vähendamise pealt, sest just sealt peaks avalduma INF-i otsene pettust ennetav mõju. Seega summa piiri tõstes vähendatakse just seda osa INF-i mõjust (Eesti Majanduse teataja, 2013).

Kokkuvõtvalt selgus, et käibedeklaratsiooni INF osa kajastab informatsiooni tehingupartnerite lõikes. Võimalik on välja selgitada, kas deklaratsioonil deklareeritud käive, mis ületab 1000 eurose piirmäära, on mõlemal osapoolel korrektselt deklareeritud. Kui esinevad erinevused, siis revidendil on võimalus avastada vead kiiresti ja pöörduda ettevõtja poole. INF-i abiga on võimalik vähendada käibemaksupettuseid, kuna info jõuab revidendi töölauale kiiremini ja pettuste avastamine ei ole ajamahukas. INF-i rakendamise eesmärgiks oli käibemaksupettuste vähendamine, revidendi töö efektiivsemaks muutmise, ausa konkurentsikeskkonna loomine. Käibedeklaratsiooni muudatusega on prognoositud

käibemaksu laekumise tõusu, millega väheneb maksuauk. Kui turul on aus konkurents ja pettuseid pannakse toime vähem, siis kasvab majandusaktiivsus ja investeeringud Eesti majandusse.

## 2.2 Käibedeklaratsiooni lisast tulenevad muutused

Käibemaksudeklaratsiooni lisa on informatiivne ja seal kajastatud andmed on kontrollitavad. Maksu- ja Tolliamet on avaliku huvi esindaja, kes deklaratsioonidest tulenevalt saab planeerida kontrollprotseduure. Maksuhaldur, kui avaliku huvi esindaja, hindab esitatud andmete õigsust ja usaldusväärsust. Käibemaksukohustuslased on avalikustanud andmeid tehingu partnerite osas lõputöö koostamise ajal kolm kuud.

Avalik huvi sisaldab endas objekti, mille vastu tunneb huvi enam kui üks inimene, asutus või huvigrupp ja mis on kõigile tarbimiseks kättesaadav (Ruut, 2012). Avalik huvi on suunatud avaliku hüve loomisele või säilitamisele, seega on avalik hüve avaliku huvi esemeks ja eesmärgiks. Avalik hüve on miski, millest on huvitatud riigi kui kogukonna liikmed tervikuna. Avalik huvi paneb riigile kohustuse, tegutseda kooskõlas selle huviga (Ikkonen, 2005 lk 194).

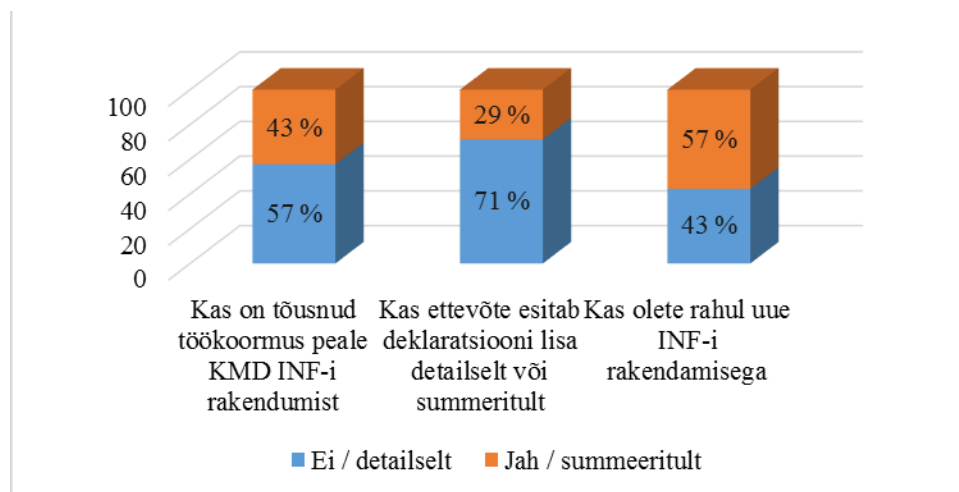
Selgitamaks välja kuidas maksuhalduri töökoormus on muutunud (suurenenud või vähenenud) ja ettevõtja halduskoormus on muutunud (tõusnud või vähenenud), kas käibemaksu laekumine riigieelarvesse on muutunud (suurenenud või vähenenud) analüüsitakse käibedeklaratsiooni INF-i kasutusele võtul toimunud kolme kuu tulemuste põhjal.

Ettevõtja halduskoormuse muutuse teada saamiseks viidi läbi küsitlus (vt lisa 5), mille tulemusi võrreldi Zahkna (2014) tulemustega. Käibemaksu laekumiste summad analüüsimiseks otsiti välja rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti kodulehelt. Maksuhalduri töökoormuse muutuse välja selgitamiseks viidi läbi intervjuu revidentidega (vt lisa 6).

Ettevõtjate halduskoormuse tõusu välja selgitamiseks saadeti 14 ettevõtjale küsitlus, kasutades selleks e-posti, neist 8 vastas ja andis tagasiside. Küsitlus viidi läbi 8 ettevõtja raamatupidajaga, Viljandimaal. Ettevõtjate raamatupidajate valiku tegemiseks lähtuti eesmärgistatud valimist. Lähtuti töö koostaja teadmistest ja soovist analüüsida erinevate tegevusvaldkondade, suuruse ja erinevate ostu- ja müügitehinguid teostavaid

raamatupidajaid. Ettevõtjateks olid: neli erinevat tootmisettevõtjat ja kolm raamatupidamisteenust pakkuvat ettevõtjat ja üks audiitor.

Küsitluse analüüsisist nähtus, et uue lisa rakendamisega kaheksast vastanust neljal raamatupidajal ei suurenenud töökoormus, neist kolm raamatupidajat esitavad detailselt INF andmed, rahul uue lisaga on viis raamatupidajat kaheksast. Töökoormus suurenes, kuna esitavad andmeid detailselt ja kuna INF-i rakendamise kohustus on toonud kaasa nii ajakulu, kui ka rahalisi kulutusi, siis ei ole rahul lisa rakendamisega. Raamatupidajad olid arvamusel, et ettevõtjad on ettevaatlikumad erinevate tehingute tegemisel, kuna nüüd on kõik läbinähtav ja tekitab siiski turvalisemat tunnet. Raamatupidamiseprogrammi uuenduse eest tuli tasuda kolmel, summad jäid vahemiku 200-1200 eurot, viiel ei olnud vaja teha lisakulutusi. Analüüsitud raamatupidajatest enamus on rahul uue INF-i rakendamisega.



Joonis 1. Käibedeklaratsiooni INF-i küsitluse tulemus (protsentides) (Autori koostatud küsitluse alusel).

Tulemuste võrdlusel Zahkna (2014) uurimusega nähtub, et kolmel raamatupidajal, kes ei olnud rahul uue INF-iga ja esitavad andmeid detailselt on töökoormus tõusnud märgatavalt, mis ühtib ka Zahkna (2014) tulemustega.

Töö koostaja viis läbi intervjuu MTA revidentidega. Kuna lõputöö on kuulutatud kinniseks on intervjuu välja jäetud vastavalt rektori otsusele: /04.05.2015 nr 6.1-19/1897.

Esmakordselt pidid esitama käibemaksudokumentatsioonil käibedeklaratsiooni lisa INF-i detsembris 2014 aastal, milles tuli ettevõtjal deklareerida eelneva kuu jooksul tehtavad tehingud tehingupartnerite lõikes, kelle tehingute summa ühe tehingupartneriga ületas 1000 eurose piirmäära ilma käibemaksuta. 2014. aasta detsembrikuu seisuga oli Eestis 75 355 käibemaksudokumentatsioonil, kellest 41 000 esitasid detsembris käibemaksudokumentatsioonil lisa ehk iga kolmas majanduslikult aktiivne ettevõtja, mis teeb 55 protsenti käibemaksudokumentatsioonil (Ärileht.ee, 2015). Sellisele infotulva suutis Maksuameti serverid vastu võtta ja jõudlusega probleeme ei tekkinud (Kadõrova, 2015). Enim on ettevõtteid, kes deklareerisid tehinguid kuni viie tehingupartneriga. Müügitehinguid deklareeris 28 500 ettevõtjat ning ostutehinguid 23 500 ettevõtjat (Ärileht.ee, 2015).

Jaauanuaris 2015 esitasid käibemaksudokumentatsioonil müügitehinguid 177 232 tehingupartneri paari kohta 2,18 miljardi euro ulatuses, müüja ja ostja vahel kooskõlastusid sendi täpsusega 43% tehingutest. Jaauanuaris esitatud käibedeklaratsioonil deklareeritud käibemaksu tasumise kohustus oli 151,2 miljonit eurot, mis on 14 miljonit ehk 10,2% rohkem kui eelmisel aastal samal ajal (MTA koduleht 2015).

Maksutulu laekus 2015 aasta kahe kuuga (jaauanuar, veebruar) 1,1 miljardit eurot ehk 15,9% plaanitust, mis on 45,7 miljonit eurot rohkem kui eelneval aastal kahe kuuga. Käibemaksu laekus kokku 309,7 (jaauanuaris 176,6 miljonit eurot ja veebruaris 133,1 miljonit eurot) miljonit eurot. (Rahandusministeerium, 2015)

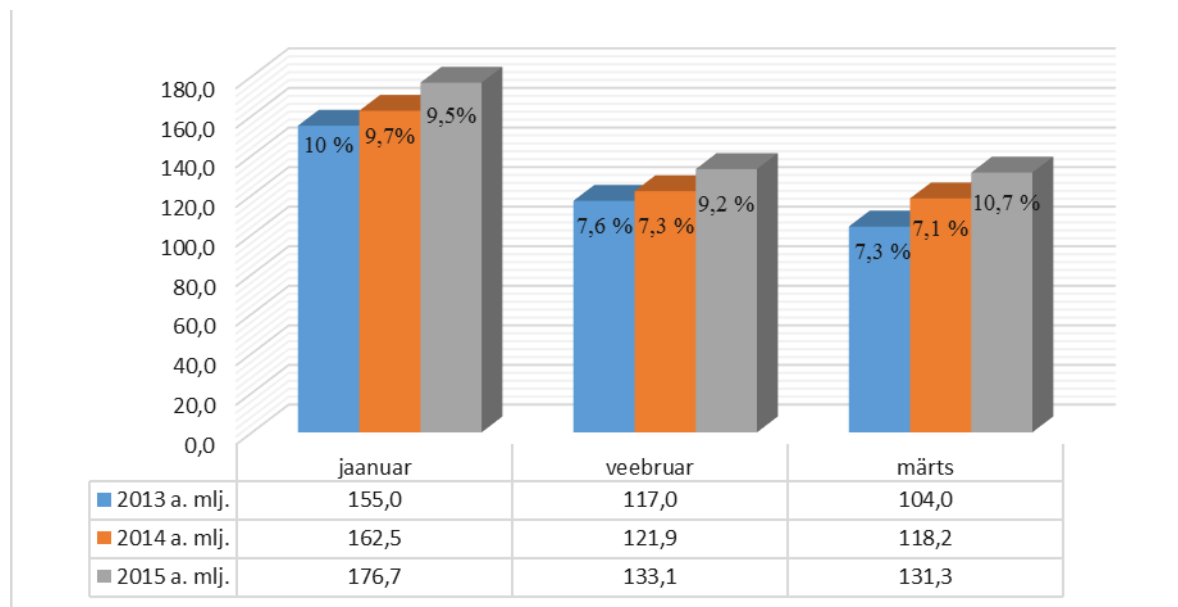
Märtsikuus 2015 laekus maksutulu 399,8 miljonit eurot, mis on 9,3% rohkem kui 2014 aastal. Sellest laekus käibemaksu riigieelarvesse 131,3 miljonit eurot, mis teeb 10,7% riigieelarve prognoosi täitumisest. 2015 aasta I kvartalis laekus maksutulu käibemaksuna riigieelarvesse 441,1 miljonit eurot, mis teeb 23,7% eelarve täitumise prognoosist. Jaauanuaris ja veebruaris maksustatav käive vähenes võrreldes 2014 aastaga 4,3%, samas maksulaekumine kasvas 4,3%. Maksuvõlg märtsis suurenes 19,5 miljonit eurot, millest käibemaks 16 miljonit. Suurema osa moodustasid likvideeritud ettevõtjate võlad (Rahandusministeerium, 2015)

Töö koostaja analüüsis rahandusministeeriumi (Rahandusministeerium, 2015) andmete põhjal kolme aasta maksutulude laekumist kuude (jaanuar, veebruar, märts) lõikes (vt lisa 7).

Analüüsist nähtub, et esimesel kolmel kuul 2013 aastal eelarve täitus 21,8%; 2014 aastal 22,9 % ning 2015 aastal 32,2%. Tulude laekumine kahel esimesel kuul aastal 2015 on parem kui 2013, kuid kehvem kui 2014. (vt joonis 2)

Veebruari lõpuks laekus riigikassasse tulud küll samal tasemel kui eelmisel aastal samal ajal maksutulu suurenes, kuid Euroopa Liidu uue perioodi toetuste maht pole veel mulluse mahuni jõudnud (Rahandusministeerium, 2015).

Märtsikuus laekus maksutulu 2015 aastal kõige paremini 16,5%. Rahandusministeeriumi 2014 aasta suvine majandusprognoosi kohaselt on uue detailsema informatsiooni esitamine käibedeklaratsiooni lisa INFi mõju 2015 aasta riigieelarvesse 30 miljonit eurot (Rahandusministeerium, 2015)



Joonis 2. Eelarve täitumine esimesel kvartalil aastatel 2013-2015 (protsenti) (Rahandusministeerium, 2015; autori koostatud)

Uue deklaratsiooni INF rakendamisega on rahandusministeerium prognoosinud, et käibemaks hakkab riigi eelarve tuludesse laekuma 2015-2018 aastal (vt lisa 8). Eesti panga andmetel 2015 ja 2016 aasta kasvuprognos on muutunud võrreldes juuni prognoosiga seetõttu, et väliskeskkonna eeldused on muutunud ja vahepeal laekunud andmed nii ekspordi- kui ka sisenõudluse kohta, on muutunud kehvemaks. Eesti majandus ei ole elavnenud, pigem on majanduskeskkond aeglustunud, ostu- ja müügitehingud on langenud, kuid käibemaksulaekumine on suurenenud. Selliste tulemuste põhjal saab väita, et uue lisa INF-i rakendamise meetodika loob pikaajalisust ja efektiivsust. Arvepidamine peab olema efektiivne ja automatiseeritud. (Äripäev, 18.03.2015) Viimaste kuude andmed, kus käibed on vähenenud, aga käibemaksu laekumine tõusnud kajastavad, et tegemist on ikkagi maksukäitumise paranemisega, ning nähtub ka puhverfirmade arvu ja tegutsemise kiire vähenemine (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2015)

Analüüsi tulemustest saab järeldada, et raamatupidaja töökoormus ja ajakulu muutusid st suurenes halduskoormus. Muutus revidendi töö iseloom ja ajakulu seoses uue lisa rakendamisega st töö muutus efektiivsemaks. Suurenes käibemaksu laekumine riigieelarvesse st suurenes käibemaksukohustuslaste seaduskuulekus.

Kokkuvõtvalt selgus analüüsitud andmetel põhjal, et käibedeklaratsiooni informatiivne lisa rakendamine on täitnud oma eesmärgi. I kvartalis 2015 aastal laekus rohkem käibemaksu riigieelarvesse kui eelmisel aastal sama ajaga, vaatamata sellele, et maksustatav käive vähenes. Eesti majandus ei ole elavnenud, pigem on majanduskeskkond aeglustunud, ostu- ja müügitehingud on langenud, kuid käibemaksulaekumine on suurenenud. Maksukohustuslaste maksukäitumine on paranenud, seega INF-i eesmärk vähendada puhverfirmasid õnnestus. Revidentide tööülesanded on selgemad ja konkreetsemad. Ning nad saavad oma tööd teha efektiivsemalt, kuna INF-il kajastuv informatsioon võimaldab kiiremini avastada petuskeeme ja tegeleda õigete objektidega, mis hoiab kokku ajalisi ressursse. Uue lisa INF-i rakendamisega ettevõtja halduskoormus tõusis, kuid seda vaid ühekordselt, tarkvara uuenduste sisseviimine on ühekordne lisakulutus. Suurem osa ettevõtjaid on rahul uue INF-i rakendamisega, kuna see on vajalik ausa konkurentsikeskkonna loomiseks.



## KOKKUVÕTE

Käibemaksupettused on enam levinud pettuste liik, mis on suur osa varimajandusest. Uue käibemaksudeklaratsiooni informatiivse lisa (INF) abil saab maksuhaldur kiiremini ja täpsemalt infot nende isikute kohta, kellele on vaja kõrgendatud tähelepanu pöörata.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et 01.11.2014 rakendus käibemaksu seaduse muudatus, millest tulenevalt käibemaksukohustuslased on kohustatud arvestusperioodil olevad ostu ja müügiarved deklareerima, mis ületavad 1000 euro piirmäära, ühe tehingupartneriga.

Lõputöö uudsus seisnes sellest, et selgitatakse välja käibemaksudeklaratsiooni lisa INF rakendamisega kaasnev käibemaksukohustuslaste halduskoormuse muutus ja maksuhalduri töökorralduse muutus.

Probleem seisnes selles, et riigil jäi saamata tulu, mille põhjuseks olid käibemaksualased pettused. Maksuhalduril kulus väärtuslikku aega pettuste avastamiseks, millega riik kaotas vajalikke ressursse, mida oleks saanud rakendada otstarbekamalt.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksudeklaratsiooni INF rakendamist Eestis. Lõputöö eesmärk täideti läbi uurimisülesannete.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksukohustuslase mõistest. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus ettevõtjal tekib siis, kui ettevõtluse käive ületab kalendriaasta arvestuses 16 000 eurot. Ettevõtjal tekib kohustus maksta müügikäibelt käibemaksu ning ettevõtjal on sisendkäibemaksu maha arvamise õigus. Käibemaksukohustuslase õigused ja kohustused tulenevalt õigusaktidest. Eestis on riiklike maksude maksuhalduriks Maksu- ja Tolliamet.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on üldine tarbimismaks, sest käibemaksuga maksustatakse kõikide kaupade ja teenuste tarbimine. Käibemaksu deklareerimise ja deklaratsioonide esitamise eesmärgiks on saada ülevaade

käibemaksukohustuslase käibest. Käibedeklaratsiooni esitatakse elektrooniliselt. Alates 01. novembrist 2014 tuleb deklareerida käibedeklaratsiooni lisa INF nii ostu- kui müügiarved, mille maksumus on üle 1000 euro ühe tehingupartneri lõikes ilma käibemaksuta.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida käibemaksudeklaratsiooni lisa vajalikkust. Käibemaksupettuste vähendamise üheks eesmärgiks on kiirendada käibemaksudeklaratsioonide kontrolli protsessi. Käibemaksudeklaratsiooni lisa INF abil on maksuhalduril võimalus kiiremini saada infot nende tehingute kohta, mis riskianalüüsi tulemusena on jõudnud maksukontrolli töölauale. Saadav info hulk võimaldab tuvastada ja selekteerida „arvevabrikuid”, kus väljastatakse fiktiivseid kuluarveid ettevõtjatele, ning „puhverettevõtjaid” ehk ettevõtjaid, kus suure tõenäosusega reaalselt äritegevust ei toimu ja keda kasutatakse tehinguahelates vahelülina, et varjata pettuste tegelikku kasusaajat.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsitakse revidendi tööülesannete efektiivsust ja raamatupidajate ajakulu muutust peale käibemaksudeklaratsiooni lisa INF rakendumist. Raamatupidajad olid arvamisel, et ettevõtjad on ettevaatlikumad erinevate tehingute tegemisel, kuna kõik läbinähtav. Raamatupidajatel, kes ei olnud rahul uue INF-iga, halduskoormus tõusis, kuna esitasid andmeid käsitsi. INF-i rakendamisega on revidendil võimalus kiiremini petuskeeme avastada. INF on rakendunud hästi, suuri probleeme pole esinenud. Eesti majandus ei ole elavnenud, pigem on majanduskeskkond aeglustunud, ostu- ja müügitehingud on langenud, kuid käibemaksulaekumine on suurenenud. Analüüsitulemuste põhjal saab väita, et uue käibemaksudeklaratsiooni lisa INF-i rakendamine tagab pikaajalise efektiivsuse.

## **РЕЗЮМЕ**

Уклонения от налогов на добавленную стоимость (НДС) является наиболее распространенным видом мошенничества. Новое информативное приложение INF налоговой декларации позволяет налоговым органам быстрее сосредоточиться на юридических лицах, где это необходимо

Актуальность дипломной работы, заключается в том что 01.11.2014 вышла поправка в законе о НДС, в результате чего плательщики налога обязаны декларировать в отчетном периоде сумму покупок и продаж с одним партнером превышаемых 1000 евро без подоходного налога..

Проблема состояла в том, что государство не получало доходов, которые были вызваны мошенничеством, связанных с НДС. Налоговые органы теряли драгоценное время, чтобы обнаружить мошенничество.

Новшество дипломной работы заключается в изучении изменений административных задач налогоплательщика и изменении работы налогового инспектора после применении приложения INF.

Цель и задача исследования заключалась в анализе осуществления налогового контроля в сфере НДС и разработке приложения INF.

Первой задачей исследования было рассмотреть сущность и понятие налогоплательщика на налог НДС и его место в системе. Обязанность регистрации предпринимателя на НДС возникает при денежном обороте свыше 16 000 евро. Предприятие обязано платить НДС с продаж и имеет право на возврат НДС с покупок. Права и обязанности предприятия на НДС расписаны законодательством. В Эстонии налогами управляет налоговая таможня.

Второй задачей исследования было дать обзор налога НДС. НДС является потребителем налогом, потому что НДС взимается со всех товаров и услуг. НДС декларирование, чтобы получить обзор оборота по НДС. Декларация по НДС должна быть представлена в электронном виде. С 1 ноября 2014 на НДС нужно декларировать в приложении INF как покупочные так и продажные счета сумма которых превышает более 1000 евро с одним партнёром без НДС.

Третьей задачей исследования было проанализировать необходимость дополнительной налоговой декларации INF. Для того чтобы уменьшить мошенничество с НДС, ускорили процесс конторолирования декларации НДС. Дополнительная декларация INF позволяет налоговому инспектору быстрее отработать те сделки которые являются для налоговой инспекции в зоне риска. С помощью полученной информации возможно разделять реальные сделки от вымышленных.

Четвертой задачей исследования было анализ эффективной работы налогового инспектора и анализ в изменении работы бухгалтеров после применения приложения INF. Бухгалтера были мнения что предприятия относятся более внимательно в различных сделках, так как всё прозрачно. Бухгалтера которые не были довольны в разработке приложения INF должны заполнять декларации вручную. При использовании приложения INF контролёры могут быстрее обнаружить мошенничество. Приложение INF реализуется успешно, не было зарегистрировано никаких серьезных проблем. Экономика Эстонии не ожила, а скорее замедлилась, продажи и покупки упали, но налоговые поступления возросли. На основании результатов анализа можно утверждать, что новое приложение INF налоговой декларации обеспечит реализацию долгосрочной эффективности.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aasmäe, M., *Rahandusministeerium täiendas käibemaksuseaduse eelnõu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/rahandusministeerium-taiendas-kaibemaksuseaduse-eelnou/> [Kasutatud 04.11.2014].
2. Buldas, V., 2014. *Maksupettused*. TÜ majandusteaduskonna doktorant. Publitseerimata. Sisekaitseakadeemia, Tallinn
3. EAS (Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus) 2014. *Ettevõtluse olemus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.eas.ee/et/alustavale-ettevotjale/aeriidee-ja-aeriplaani-koostamine/ettevotjaks-saamisega-seotud-teemade-laebimotlemine/ettevotluse-olemus> [Kasutatud 18.11.2014].
4. Elling, T., 2014. *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn, KMS OÜ
5. Ebrill, L. Keen, M. Bodin, J., 2001. *The modern VAT*. International Monetary Fund.
6. Eesti Maksumaksjate Liit, 2014. *Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS\\_seletus\\_2014.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf). [Kasutatud 21.11.2014].
7. Ikkonen, K., 2005. *Avaliku huvi kui määratlemata õigusmõiste*. Juridica III. [Võrgumaterjal] Leitav: [https://www.juridica.ee/get\\_doc.php?id=812](https://www.juridica.ee/get_doc.php?id=812). [Kasutatud 04.04.2015].
8. Kadõrova, V. Infopäring Maksu- ja Tolliametist. 26.01.2015
9. Kutsu, H., 2014. *Tehingute deklareerimine – mis ja milleks?* Eesti majanduse teataja nr 2 (273) 41-42.
10. Maksu- ja Tolliamet, 2014. *Käibedeklaratsiooni ja selle lisa esitamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=35478>.
11. Eesti majanduse teataja, 2014. *Käibedeklaratsiooni lisa ja selle täitmise juhised*. (278/279) lk 48-63.
12. Käibedeklaratsiooni vorm. 10.06.2014, jõustumine 01.11.2014 - RT I, 03.07.2014,

13. Eesti majanduse teataja, 2013. *Käibemaksudeklaratsiooni täiendamisest- automaatsüsteemiga 1000 euro piiri ületavate tehingute registreerimiseks 2013* nr 12 (271) 17.
14. Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud vastavalt käesoleva seaduse § 50-le – RT I 2003, 82, 554. RT I, 23.12.2013, 46
15. Laurits, R., 2015. *Käibedeklaratsiooni lisa on toonud pettused täpsemini ja kiiremini kätte*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=36516>. [Kasutatud 18.02.2015].
16. Lehis, L. 2014. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Casus Tax Service OÜ
17. Lehis, L. 2013. *Kuidas maksuamet Ameerikat avastas*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1380>. [Kasutatud. 01.2014].
18. Lind, K., 2001. *Mõnedest mõistetest käibemaksuõigusest*. Juridica 2001/IV
19. [Võrgumaterjal]  
Leitav: [http://www.juridica.ee/juridica\\_et.php?document=et/articles/2001/4/6386.PRN.prv.php](http://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2001/4/6386.PRN.prv.php).
20. Loorent, K. Lopman, V. 2013. *Vastutusotsus*. Juridica 2013/II
21. Raamatupidamis- ja maksuportaal, 2015. *Maksuhalduri kontrolli valdkonnad: maksu- ja mittemaksukontrollid*. [Võrgumaterjal]
22. Leitav: [http://www.rmp.ee/maksud/maksud\\_yldiselt/maksuhalduri-kontrolli-valdkonnad-maksu-ja-mittemaksukontrollid-2011-02-22?P=2](http://www.rmp.ee/maksud/maksud_yldiselt/maksuhalduri-kontrolli-valdkonnad-maksu-ja-mittemaksukontrollid-2011-02-22?P=2). [Kasutatud 22.03.2015].
23. Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2015. *Käibemaksu deklareerimise muudatuste mõju oodatust suurem*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/kaibemaksu-deklareerimise-muudatuste-moju-oodatust-suurem-2015-04-01>.
24. Raamatupidamise- ja maksuinfoportaal, 2014. *Ülevaade käibedeklaratsiooni lisa vormi KMD INF-i esitamise seonduvast*. [Võrgumaterjal]  
Leitav: <http://www.rmp.ee/maksud/deklaratsioonid/ulevaade-kaibedeklaratsiooni-lisa-vormi-kmd-inf-i-esitamise-seonduvast-2014-08-11>. [Kasutatud 16.10.2014].
25. Raamatupidamise seadus, 20.11.2002, jõustunud vastavalt käesoleva seaduse § 62-le – RT I 2002, 102, 600 ... RT I 13.03.2014, 50.

26. Rahandusministeerium, 2015. *Riigi eelarve 2015*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/riigieelarve-2015>. [Kasutatud 22.03.2015].
27. Rahandusministeeriumi, 2014. *Maksu- ja Tolliameti käibemaksudeklaratsiooni rakenduse audit koondaruanne* 15.12.2014. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.emta.ee/public/KMDA2\\_koondaruanne.pdf](http://www.emta.ee/public/KMDA2_koondaruanne.pdf) [Kasutatud 22.01.2015]
28. Rahandusministeerium, 2014. *Käibedeklaratsiooni lisa* 27.05.2014. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/kaibedeklaratsiooni-lisa>. [Kasutatud 25.03.2015].
29. Rohelaan, K. 06.10.2014. *1000 euroste arvete esitamine koidab*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.aripaev.ee/uudised/2014/10/06/1000euroste-arvete-esitaminekoidab>. [Kasutatud 19.11.2014].
30. Ruut, K., 2012. *Vandeaudiitori kutsetegevus ja avalik huvi*. Raamatupidamise ja maksuinfo portaal. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/arvamused/2012/10/04/vandeaudiitori-kutsetegevus-ja-avalik-huvi>. [Kasutatud 15.03.2015].
31. Seletuskiri 193 SE II. *Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu* teine lugemine.
32. Tammert, P. 2005. *Maksundus*. Tallinn. Aimwell.
33. Ed V. Thuronyi. *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1. International Monetary Fund, 1996, p 164.
34. Tulumaksuseadus 15.12.1999, jõustunud RT I 1999, 101, 903 RT I 11.07.2014,22
35. Veermäe, E., 2014. *Käibemaksukontroll muutub täpsemaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=35899>. [Kasutatud 16.10.2014].
36. Ärileht, 2015. *Maksuamet: 1000-euroste arvete deklareerimine teeb ettevõtjate elu lihtsamaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/maksuamet-1000-euroste-arvete-deklareerimine-teeb-ettevotjate-elulihtsamaks?id=70496441>. [Kasutatud 25.01.2015].
37. Äripäev., 2015. *Maksuamet tuleb ootustele vastu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.aripaev.ee/uudised/2015/03/18/maksuamet-tuleb-ootustele-vastu>. [Kasutatud 26.03.2015].
38. Äriseadustik. 15.02.1995, jõustunud RT I 1995, 26,335... RT I 21.03.2014,22





## **Lisa 1. Raamatupidamisarvestuse kord**

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud raamatupidamise seaduse kohaselt (RPS § 4):

- korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest;
- dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid;
- kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites;
- koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded õigusaktides sätestatud korras;
- säilitama raamatupidamise dokumente.

## Lisa 2. Nõuded algdokumendile

Arvele tuleb märkida (KMS § 37):

- arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- maksukohustuse nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
- kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
- kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- kauba kogus või teenuse maht;
- kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast;
- kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
- maksustatav summa käibemaksu määrade kaupa koos kohaldatavate käibemaksu määradega või maksuvaba käibe summa;
- tasumisele kuuluv käibemaksusumma, välja arvatud seaduses sätestatud juhtudel. Käibemaksusumma märgitakse eurodes.

### **Lisa 3. Käibedeklaratsiooni lisa A**

Käibemaksu deklaratsiooni lisa INF A osal kajastab kauba müüja või teenuse osutaja järgmised andmed (Eesti majanduse Teataja, 2014).

Veerus 1 märgitakse vormi rea järjekorranumber.

Veerus 2 märgitakse tehingupartneri registri- või isikukood. Registrikood, mis on Eestis väljastatud, samuti märgitakse FIE registrikood.

Veerus 3 märgitakse partneri nimi, kes osaleb tehingus ja kellel on arve väljastatud.

Veerus 4 märgitakse arvel kajastatud number

Veerus 5 märgitakse arve väljastamise kuupäev formaadis pp.kk.aaaa.

Veerus 6 Arve kogusumma olema käibemaksuta. Märgitakse 20 protsendi ja 9 protsendi maksumääraga maksustatud kaupade ja teenuste eest väljastatud arve kogusumma ilma käibemaksuta.

Veerus 7 märgitakse maksumäär.

Veerus 8 märgitakse kauba või teenuse maksustatav väärtus. Seda täidab kassapõhist käibemaksuarvestust rakendav maksukohustuslane.

Veerus 9 märgitakse maksustatava käibe see osa arve summast, mis on maksustamisperioodil 20 protsendi ja 9 protsendise maksumääraga. Eraldi ridadel kajastatakse üldkorra alusel maksustatud käibed.

Veerus 10 märgitakse erisuse kood, vastavalt siis 01,02,03. Erikoodid on seotud KMS-s erikorra alusel maksustamisega.

## **Lisa 4. Käibedeklaratsiooni lisa B**

Andmed mis lähevad käibedeklaratsiooni INF vormi B-osale (Eesti majanduse Teataja, 2014).

Veerus 1 märgitakse vormi rea järjekorranumber.

Veerus 2 Tehingupartneri registri- või isikukood, üldjuhul märgitakse tehingupartnerile Eestis väljastatud registrikood.

Veerus 3 märgitakse arve väljastanud tehingupartneri nimi.

Veerus 4 märgitakse arvel kajastatud arve number.

Veerus 5 märgitakse arve väljastamise kuupäev.

Veerus 6 kajastatakse arve kogusumma koos käibemaksuga. 20 % ja 9%

käibemaksumääraga maksustavate kaupade ja teenuste eest saadud arve kogusumma koos käibemaksuga.

Veeru 7 täidab ainult kassapõhist käibemaksuarvestust rakendav maksukohustuslane.

Veerus 8 kajastatakse maksustamisperioodil vormi KMD lahtrisse 5 sisendkäibemaksusuna deklareeritud summa.

Veerus 9 märgitakse erisuse kood, erisuse koodid tulenevad seadusest.

## **Lisa 5. Küsimustik raamatupidajatele**

Ettevõtte ajakulu uue käibemaksudeklaratsiooni INF-i täitmiseks, edastamiseks ja kontrollimiseks

Ettevõtte tegevusvaldkond, tegevusala:

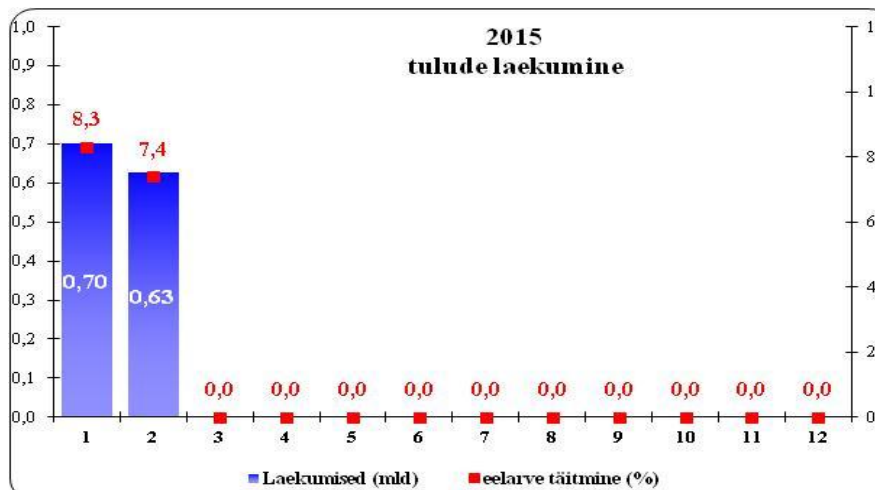
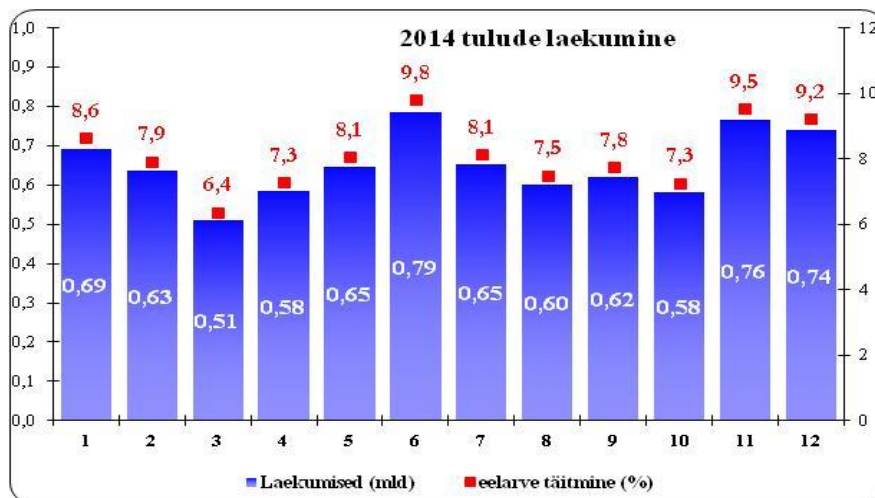
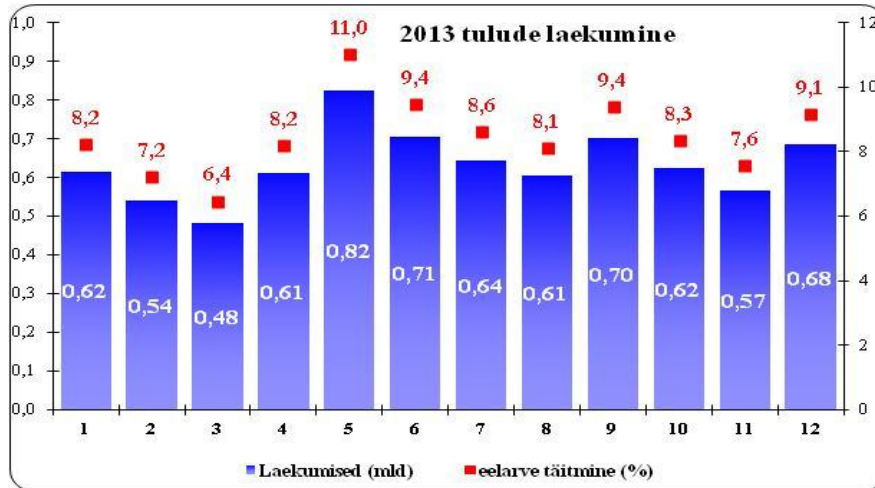
1. Kas ja millisel määral on Teie töökoormus tõusnud peale KMD INF rakendumist?
2. Kas ettevõtte esitab deklaratsiooni lisa:
  - Esimene variant tehingupartnerite lõikes, kus arved on kokku summeeritud
  - Teine variant on tehingupartneri ja detailsemalt arvete lõikes?
3. Millist raamatupidamise programmi Teie ettevõtte kasutab?
4. Kui palju läks maksma programmi uuendus, seadistamine, et andmed jõuaksid KMD INF-le õigesti? (ajaline kulu, rahaline lisa kulu)
5. Kas olete rahul uue INF-i rakendamisega?
  - Kui Ei siis, miks?
  - Kui Jah siis, miks?

## **Lisa 6. Intervjuu revidendiga**

Eemaldatud diplomitööst vastavalt rektori otsusele: /04.05.2015 nr 6.1-19/1897/

## Lisa 7. Maksutulude laekumine (2013-2015)

Maksutulude laekumine aastatel 2013 -2015 (Rahandusministeerium, 2015).







## Lisa 8. Riigitulude prognoos 2015-2018 aastal.

Riigitulude prognoos aastatel 2015 – 2018 (Rahandusministeerium, 2015)

