

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Mari Karhu

KÄÄRITATUD JOOKIDE AKTSIISIKAUBA KADU,
SELLE LIIGID JA PROBLEEMID
(ÕLLE JA VEINI NÄITEL)

lõputöö

Juhendaja:

Enn-Toivo Annuk, MA

Kaasjuhendaja:

Tõnis Elling, BAC

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2010
Töö pealkiri: Kääritatud jookide aktsiisikauba kadu, selle liigid ja probleemid (õlle ja veini näitel)	
Töö autor: Mari Karhu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Kääritatud jookide aktsiisikauba kadu, selle liigid ja probleemid (õlle ja veini näitel)“. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 50 leheküljest. Sisuline osa on 37 ja lisad 12 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 20 allikat, millele on tekstis viidatud. Töös esile toodud probleem seisneb selles, et väikeettevõtjate tootmine pole seadusega piisavalt reguleeritud, millest tingituna võivad nad hakata maksma vähem aktsiisimaksu riigi eelarvesse.</p> <p>Lõputöö uurimisobjektiks on kääritatud jookide tootmise protsess ja töö eesmärgiks on analüüsida väiketootjate aktsiisikadude tekkimise põhjuseid. Eesmärgi saavutamiseks:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade aktsiisikauba kao olemusest ning võimalikest tekkekohtadest; 2. antakse ülevaade põhjendatud ning põhjendamata aktsiisikauba puudujäägist; 3. selgitatakse õlle ja veini tootmisprotsessi ning analüüsitakse tehnoloogilisi kadusid; 4. antakse ülevaade aktsiisikauba maksustamise põhimõtetest ning ettepanekudest alkoholsete jookide tootmise kontrolli tõhustamiseks. <p>Lõputöö hüpotees on järgmine: kääritatud jookide tootmisel tekivad varjatud kaod, millest tingituna jääb riigil saamata alkoholiaktsiisimaks. Töös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit.</p> <p>Autor jõudis järelduseni, et kääritatud jookide tootmisel tekivad kaod, millega tootja saab „mängida“ selliselt, et riigile jääks laekumata osa aktsiisimaksust.</p>	
Võtmesõnad: alkohoolsed joogid, aktsiisikauba kadu, aktsiisikauba maksustamine	
Ключевые слова: алкогольные напитки, утрата акцизного товара, налогообложение подакцизного товара	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

MÕISTETE JA LÜHENDITE SELGITUS	4
SISSEJUHATUS	5
1. AKTSIISIKAUBA KAO OLEMUS JA MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED ..	8
1.1 Aktsiisikauba kao olemus ning võimalikud tekkekohad üldiselt.....	8
1.2 Põhjendatud ja põhjendamata kaod ja nendest tulenevad puudujäägid	11
1.3 Aktsiisikauba kadude maksustamise põhimõtted	15
2. AKTSIISIMAKSU KOHUSTUSE VÄHENDAMISE VÕIMALUSED	
KÄÄRITATUD JOOKIDE TOOTMISPROTSESSI KÄIGUS	19
2.1 Õlle tootmise protsess ning sellega kaasnevad kaod.....	19
2.2 Veini tootmise protsess ning sellega kaasnevad kaod.....	23
2.3 Võimalikud “manipuleerimised” kadudega ja nende mõju aktsiisimaksu kohustuse suurenemisele	26
KOKKUVÕTE	33
РЕЗЮМЕ	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
LISAD	39
Lisa 1. Intervjuu Tamara Mamaiga.....	39
Lisa 2. Intervjuu Enno Puhmiga	41
Lisa 3. Intervjuu Melle Jõõgrega	43
Lisa 4. Intervjuu Urve Saalaga	46
Lisa 5. Intervjuu Tiit Krihvliga.....	47

MÕISTETE JA LÜHENDITE SELGITUS

Aktsiisilaopidaja – isik, kellel on õigus aktsiisilaos toota, ladustada, lähetada ja vastu võtta aktsiisikaupa.¹

Ekstraktiivsus – ainesegust eraldatav komponent (tõmmis, mitte lenduv jääk).²

Ensüümid – elusrakkude keemilisi protsesse mõjutav valk³

Kauba kadu – kadu, mis on reguleeritud seadusega

Kauba puudujääk – puudujääk, mis on tekkinud erinevatel põhjustel (nt lohakus)

Kontraktsioon – kokku tõmbumine, mahu vähenemine vedelike segunemisel.⁴

Kupaažileht –leht, kuhu märgitakse veini, mahla vm joogi tootmiseprotsessi saadus.⁵

Stabiliseerimine – vastavate toimeainete (stabilisaatorite) abil keemilise reaktsioone ja füüsikalisi protsesse vältimine v pidurdamine.⁶

Utiliseerimine – ümbertöötamiseks kasutamine.⁷

¹ ATKEAS, § 3

² Ruth Mägi, “Võõrsõnastik”, (TEA kirjastus Tallinn, 1999), lk 154

³ Samas, lk 165

⁴ Samas, lk 307

⁵ Samas, lk 324

⁶ Samas, lk 526

⁷ Samas, lk 600

SISSEJUHATUS

Alates Eesti taasiseseisvumisest kehtestati alkoholiaktsiis. Aktsiisimaksu on korduvalt tõstetud, mis omakorda on mõjutanud nii Eesti alkoholitootjaid kui ka tarbijaid. Alkohoolsete jookide tootmisel tekivad kaod, millele on kehtestatud kaonormid, mis jagunevad kaheks: looduslikul ja tehnoloogilisel teel tekkinud kadudeks. Kõikidele tehnoloogilistele kadudele on kehtestatud määrad/normid, mida ei tohi ületada. Kaod, mis ületavad kehtestatud piirmäärasid, loetakse põhjendamata puudujääkideks.

Selle lõputöö raames keskendub autor kääritud jookide aktsiisiga maksustamisele ja täpsemalt alkohoolsete jookide õlle ja marjaveini maksustamisele. Laialdasemalt on uuritud kangema alkoholi tootmist ning sellega kaasnevat kadusid, kuid käesoleva ajani ei ole põhjalikult analüüsitud väikeettevõtjate kääritatud alkohoolsete jookide tootmisprotsessi tulemusel makstavat aktsiisimaksu tootmiskadudelt. Autor otsustas uurida nimelt väiketootjaid, sest nende tootmise protsess on veel algeline.

Töös esile toodud probleem seisneb selles, et väikeettevõtjate tootmine pole seadusega piisavalt reguleeritud, millest tingituna võivad nad hakata maksuma vähem aktsiisimaksu riigi eelarvesse.

Teema on aktuaalne, sest majanduskriisi ajal väikeettevõtjad võivad kasutada seadusega halvasti reguleeritud valdkonda oma maksukohustuse vähendamiseks või selle kõrvale hoidmiseks.

Eesmärk on analüüsida väiketootjate aktsiisikadude tekkimise põhjuseid.

Eesmärgi saavutamiseks:

1. Antakse ülevaade aktsiisikauba kao olemusest ning võimalikest tekkekohtadest;
2. antakse ülevaade põhjendatud ning põhjendamata aktsiisikauba puudujäägist;
3. selgitatakse õlle ja veini tootmisprotsesse ning analüüsitakse tehnoloogilisi kadusid;
4. antakse ülevaade aktsiisikauba maksustamise põhimõtetest ning ettepanekudest alkoholsete jookide tootmise kontrolli tõhustamiseks.

Lõputöö käigus autor tõestab või lükkab ümber järgmise hüpoteesi: Kääritatud jookide tootmisel tekivad varjatud kaod, millest tingituna jääb riigil saamata alkoholiaktsiisimaks.

Autor kasutab lõputöös kvalitatiivse uurimise meetodit. Töö käigus läbiviidav analüüs põhineb intervjuudel, mis olid läbi viidud kahe tootmistehnoloogiga ja Maksu- ja Tolliameti eriala spetsialistidega .

Lõputöö koosneb kahest peatükist, millest esimene peatükk annab ülevaate aktsiisikauba kao olemusest ning maksustamise põhimõtetest, see tähendab tuuakse ära aktsiisikaubaga seotud mõisteid ja analüüsitakse kaubakao maksustamist.

Teine peatükk on pühendatud õlle ja veini tootmise protsessidele ning nende käigus aktsiisimaksu kohutuse vähendamise võimalustele. Selle peatükki raames tutvustatakse õlle ja veini tootmist ning sellega seonduvate kadude tekkimist ning nende maksustamist aktsiisiga. Töö tulemusena teeb autor ettepanekuid kääritatud

jookide tehnoloogiliste tootmiskadude vähendamiseks ja aktsiisimaksu laekumise suurendamiseks.

Lõputöö kirjutamisel toetub töö autor alkoholiaktsiisivaldkonna teooriatele, seadustele ja erialakirjandusele. Kääritatud jookide tootmisprotsesside kirjeldamisel on võetud aluseks erialakirjandus, erinevad seadused, Rahandusministeeriumi andmed ja läbiviidud intervjuud. Tootmisprotsesside ja selle käigus tekkivate kadude analüüsimisel on põhilisteks allikateks intervjuud kahe tootmistehnoloogiga ja Maksu- ja Tolliameti erialaspetsialistidega.

1. AKTSIISIKAUBA KAO OLEMUS JA MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED

1.1 Aktsiisikauba kao olemus ning võimalikud tekkekohad

Antud töös käsitleb autor aktsiisikaubana alkohoolseid jooke, milleks on õlu ja vein. Eestis kehtib alates 2002. aastast Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus (edaspidi ATKEAS), mis reguleerib kõike seonduvat aktsiisidega. Aktsiisikauba tootmisel, selle ladustamisel ja veol ilmnevad kaod, mis on tootjate poolt kehtestatud ning Maksu- ja Tolliametiga (edaspidi MTA) kooskõlastatud ja reguleeritud. Aktsiisikauba kadu on ATKEAS-e mõistes aktsiisikauba puudujääk, mis tekkis aktsiisikauba ajutises aktsiisivabastuses tootmisel, ladustamisel või veol⁸.

Inglisekeelses kirjanduses käsitletakse kauba puudujääki kui kauba hävinud, kahjustatud osa, samuti looduslike protsesside, sealhulgas aurustumise ja kuivamise tõttu, või ettenägematu olukorra ja/või vääramatute jõu tagajärjel hävinenud osa⁹. Aktsiisikauba kadu loetakse normatiivsete kadude hulka, millele on kehtestatud kaopiinormid Rahandusministri määrusega nr 37. Kõik kaod, mis ületavad ette antud piirmäärasid on vaadeldavad kas põhjendatud või põhjendamata puudujääkidena.

⁸ Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus 04.12.2002, jõustunud 01.04.2003- RT I 2003, 2, 17... RT I 2010, 8, 36, § 30 lg 1

⁹ Timothy Lyons, *EC Custom Law* (New York Oxford University Press, 2001), lk 383

Tabel nr. 1 Alkoholi kaopiirnormid villimata alkoholi ladustamisel¹⁰

Mahuti liik	Kao piirnorm oktoobrist märtsini (kaasa arvatud)	Kao piirnorm aprillist septembrini (kaasa arvatud)	Ühik
Statsionaarne mahuti kinnises hoidlas	0,08	0,24	Absoluutalkoholi liiter alkoholi peegelpinna 1 m ² kohta
Statsionaarne mahuti välitingimustes	0,16	0,65	
Metallist vaat või tünn	0,1	0,2	Absoluutalkoholi kogus protsentides ladustatava absoluutalkoholi kogusest
Puidust vaat või tünn	3	3	
Muu mahuti, mis on eespool nimetatamata	1,2	1,2	

Tabelis nr 1 on toodud alkoholi normatiivsed kao piirnormid müügipakendisse villimata alkoholi ladustamisel kalendrikuu kohta absoluutalkoholi liitrites. Juhul, kui alkohol on juba villitud müügipakenditesse, on selle kao piirnorm võrdne 0-ga. Normatiivsed kaopiirnormid on aktsiisikauba tootja poolt välja arvatud ning MTA-ga kooskõlastatud. Autor on toonud tabelis välja aktsiisikauba ladustamisel kehtestatud kao piirmäärad, kuid tootmise normatiivsete kadude kohta lisab autor näitena seda, et kui teatud tootmise protsessi etapil, näiteks õlle kääritamisel, läheb kaduma 3%, siis kõik ülejäänud, mis ületab ette antud kooskõlastatud kao piirnormi, on juba vaadeldav puudujäägina.

Aktsiisilaopidaja, kes toodab aktsiisikaupa, sealhulgas ka alkoholitootja, peavad mõõtma aktsiisikauba tooraine, pooltoote ja toodangu kogust ning alkoholi tootmise puhul ka etanoolisisaldust. Mõõtmiseks peab mõõtetulemuste jälgitavus

¹⁰ Aktsiisikauba kao piirnorm aktsiisikauba ladustamisel ja veol, 19.06.2006, jõustunud 1.07.2006 - RTL 2006, 50, 933... RTL 2009, 24, 300, § 1 lg 1

olema tõendatud mõõteseaduse alusel¹¹. Mõõtmine on konkreetne toiming, mille tulemusena saadakse konkreetne mõõteväärtus. Selleks peavad mõõtevahendite metrooloogilised omadused tõenäosustasemel 95% tagama mõõteprotsessi tulemuse laiendmääramatuse $\pm 0,7\%$ vedelike koguste mõõtmisel. See tähendab seda, et kui mõõtetulemus hälbib tõesest väärtusest $\pm 0,7\%$, ei ole tegemist kauba kaoga vaid mõõtmisvahendite omadustest tuleneva nn lubatud mõõtmisveaga. Seega mõõtemääramatust ei saa käsitleda kaoprotsendina.¹²

Lisaks, on aktsiisilaopidajal kohutus koostada aktsiisikauba tootmise korral tootmisprotsessi ning aktsiisikauba ladustamist kirjeldav dokument, kuhu märgitakse, millal ja millistes tootmisprotsessi osades ning millal ladustamisel tehakse mõõtmisi. Alkoholi tootev aktsiisilaopidaja peab määrama ja dokumenteerima ka tootmisprotsessi osad, kus toimub toodetava alkoholi pöördumatu kvalitatiivne või kvantitatiivne muutus, sealhulgas etanoolisisalduse muutumine.¹³

Peale seda, kui aktsiisilaopidaja/kaubatootja on kõik mõõtmised teinud, arvutab ta kulunormid, mille aktsiisilaopidaja on kasutanud kvaliteedi kontrollimiseks või saatnud akrediteeritud ja sõltumatusse laborisse kvaliteedi kontrollimiseks. Lisaks sellele on aktsiisikauba tootjal/aktsiisikauba laopidajal õigus kasutada oma toodet (näiteks piiritust) tootmisseadmete puhastamiseks või muul sarnasel tootmistegevuse otstarbel tema enda kehtestatud ja MTA poolt aktsepteeritud kulunormide piires.¹⁴ Kulunormid jagunevad planeeritavateks (teoreetilisteks) kui ka faktilisteks (tegelikkudeks) kulunormideks. Selleks, et aktsiisitootja saaks hakata tootma alkoholi, peab ta arvutama välja planeeritava kulunormi järgneva valemi abil: toorainete, materjalide kogus jagatakse väljatulekutega

¹¹ Mõõteseadus, 10.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 18, 132...RT I 2009, 62, 405, § 5 lg 1

¹² Tallinna Ringkonnakohtu otsus 2009. a 30.04 lahendis nr 3-08-595/40 p 9

¹³ ATKEAS, § 33, 33¹, 33² lg 1,2

¹⁴ Samas, 27 lg 2

(valmistoodang)¹⁵. Nende kulunormide piires võib tootjal vabalt tekkida kaod, mille põhjendatuse pärast pole vaja muretseda.

Vaatamata sellele, et aktsiisikauba tootja arvutab välja kõik kulu- ja kao piirnormid, tuleb üldiselt ka teada, kus kohas tekivad kaod. Nagu teada, kõik aktsiisikauba tootmised toimuvad aktsiisilaos, sest aktsiisilaopidajal on õigus ajutises aktsiisivabastuses toota, ladustada, vastu võtta ja lähetada aktsiisikaupa. Lähetuses oleva aktsiisikauba kao avastamisel Eestis loetakse see Eestis tekkinuks, kui puudub tõendusmaterjal, et see on tekkinud teises liikmesriigis või ühendusevälises riigis¹⁶. Seega lähetuses oleva kauba kadu peaks esmalt põhjendama läbi selle, kus riigis on kadu tekkinud ja alles seejärel tegelema sellega, kus kohas on kaduma läinud.

1.2 Põhjendatud ja põhjendamata kaod ja nendest tulenevad puudujäägid

Oluline on tõendada kauba kao põhjendatust, kuna sellest oleneb kas tegemist on normatiivse kaoga või on tekkinud puudujääk. Järgmisena tuleks vaadelda ka seda, kas puudujääk tekkis looduslike/füüsiliste protsesside tagajärjel või inimese tahtlikul kokkupuutel kaubaga. Selle tõendamise protsessi käigus uuritakse esmalt seda, kas võis tekkida kauba kadu ning kas see kadu oli normatiivne või seda ületav. Kui kadu ületas kao piirnorme võib tegu olla puudujäägiga. Järgnevalt pööratakse tähelepanu sellele, mis olid selle puudujäägi põhjusteks ja kas need põhjused on vastu võetavad või mitte.

¹⁵ Lisa 1. Intervjuu Tamara Mamaiga 14.12.2009

¹⁶ ATKEAS, § 30 lg 7

Iga puudujäägi juhtumit vaadeldakse eraldi. Siinkohal mängivad suurt rolli tõendusmaterjalid, see tähendab kas nad osutuvad MTA poolt aktsepteerituteks või mitte. Vaatamata sellele, kas kauba koguse vähenemine on põhjendatud või põhjendamata, on tegu puudujäägiga. Alles hiljem tehakse järeldusi, kas puudujääk on tekkinud kaubaga tehtud toimingust või kauba enda omapärast. Selles alapeatükis käsitleb autor põhjendatud ning põhjendamata kadusid ning nendest tulenevaid puudujääke. Lisaks analüüsib nende põhjendatust ja toob näiteid.

Põhjendatud kaod võib tinglikult jaotada kaheks:

- Looduslikest/füüsilistest protsessides tekkinud loomulikud kaod (nt aurustumine, kuivamine, imbumine jne);
- Erakorralised puudujäägid, millede põhjusteks võivad olla õnnetused, ettenägematud olukorrad, vääramatu jõud (nt välgulöögist tekkinud plahvatus, mille tagajärjel hävines või riknes just puuduolev kauba osa).

Puudujäägi põhjendamisel pööratakse suuremat tähelepanu erakorralisel teel tekkinud puudujääkidele, kuna nende tekkimist võib põhjustada ka inimene (varastamine, lohakus jne). Kuid ka ettenägematu olukorra tagajärjel tekkinud puudujääke saab tõestada piisavate tõendusmaterjalidega. Näitena toob autor olukorra, kus suur auto sõidab aktsiisilaost välja koos aktsiisikaubaga, mis on ajutises aktsiisivabastuses ning mille pealt pole aktsiisimaksu veel makstud. Ilmastiku olude tõttu (teele sadas lund, aga all oli jää) autojuht ei suutnud autot valitseda, sõitis kraavi ning kõik alkohoolsete jookidega pudelid läksid katki. Politsei poolt fikseeritakse, et autojuht ei ole süüdi ning auto sõitis kraavi mitte tema lohakuse pärast, vaid ilmastiku olude tõttu. Autori arvates, käib selline olukord ettenägematu olukorra alla ning kauba puudujääk on leidnud oma põhjenduse.¹⁷

¹⁷ Lisa 2. Intervjuu Enno Puhmiga 26.03.2010

Puudujääki võib põhjendada ka siis, kui muutus kauba olek. See tähendab seda, et kauba konsistentsi või koosluse muutust vaadeldakse põhjendatud puudujäägina, kui eksperdi arvamus kinnitab, et üks osa lisatavast ainest reageerib või aurustub ära. Kauba konsistentsi muutus on pigem vaadeldav normatiivse kaona kui puudujäägina. Kui õlle purk on saanud muljuda, kuid on veel terve ning asetseb juba poeletis, siis vähesed on nõus raha välja käima sellise toote eest. Seega purk läheb kas ümbertöötlemisele või siis hävitamisele, mis on omakorda põhjendatud normatiivne kadu, kuna tootja on sellega juba arvestanud (laadimise eripärast võimalikud toote välispidised rikkumised)¹⁸.

Puudujäägi põhjendamise kohasteks dokumentideks saavad olla üksnes sellised tõendid, millest nähtub, kuidas on antud juhul vastava kauba tootmisel sellise suurusega kadu tekkinud ning kindlaks tehtud, kas kaod tulenevad isiku poolsest hooletusest ja pettusest või mitte ning miks ületab see MTA poolt aktsepteeritud nõnda nimetatud normatiivse kao määra.¹⁹

Järgmisena käsitleb töö autor põhjendamata kadusid ning nendest tulenevaid puudujääke. ATKEAS-es on toodud välja juhud, millal kadu on põhjendamata. Nendeks on kas tahtlik puudujäägi tekitamine, näiteks kao piirnormide piires või ebapiisav tõendusmaterjal. Samuti igasugust hooletust, tegevusetust ja ka lohakust käsitletakse põhjendamata puudujäägina. Autor leiab, et iga puudujäägi korral tuleks eraldi vaadelda tõendeid ja põhjendusi kogumis ja samuti iga juhtumi raames teatud detaile, mis on omased vaid konkreetsele juhtumile.

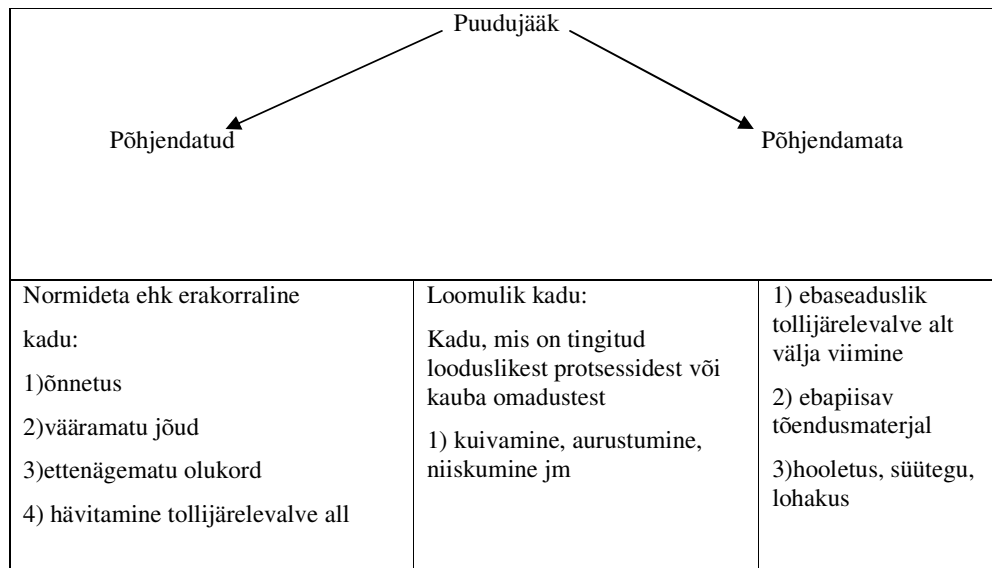
Põhjendatuks ei loeta aktsiisikauba puudujääki, kui see tekkis aktsiisilaopidaja, tema töötaja, aktsiisikauba tootja või vedaja või aktsiisist vabastatud aktsiisikauba kasutaja süüteo või lohakuse tõttu või mille tekkimise põhjendus või tõendusmaterjal ei ole piisav²⁰. Seega võib järeldada, kui kauba kadu pole

¹⁸ Lisa 3. Intervjuu Melle Jõõgrega

¹⁹ Tallinna Ringkonnakohtu otsus 2009. a 30.04 lahendis nr 3-08-595/40 p 4

²⁰ ATKEAS, § 30 lg 4

tekinud, kas kauba omapärast või näiteks vääramatust jõust ning kui kauba omanik ei suuda tõendada kauba puudujääki tollile rahuldaval viisil, siis on alust arvata, et tegu võib olla põhjendamata puudujäägiga. Samuti käsitletakse puudujäägina ka seda, kui kaup viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja²¹.



Joonis 3. Põhjendatud ja põhjendamata kauba kaod ning nendest tulenevad puudujäägid

Käesolevas alapeatükis käsitletud põhjendatud ja põhjendamata aktsiisikauba puudujääkide kohta koostas töö autor joonise nr. 3, kus on välja toodud puudujäägi tekkimisvõimalused lihtsustatud ja ülevaatlikul kujul. Autor leiab, et joonises välja toodud põhjendatud ning põhjendamata kauba kadudest tulenevate puudujääkide loetelu pole ammendav. Autori arvates on need puudujäägid üldsõnalised ja nendest ei piisa, et põhjalikult analüüsida puudujäägi olemust. Samuti “piisav tõendusmaterjal” on määratlemata mõiste, kuna seaduses ei ole täpselt sätestatud, mis tõendeid võib vaja minna puudujäägi põhjendamisel.

²¹ Tolliseadus, 13.04.2004, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 28, 188...RT I 2009, 62, 405, § 13 lg 2

Seaduses ei ole samuti sätestatud kauba kadudest tulenevad puudujäägi liigid, mis raskendab puudujäägi tekkimise tuvastamist ja selle lubatavust.

1.3 Aktsiisikauba kadude maksustamise põhimõtted

Kauba kao puhul tuleb täpselt teada, kas see on põhjendatud või põhjendamata, kuna sellega seondub maksukohustus, mis tuleb ettevõtjal/tootjal ära tasuda. See tähendab omakorda seda, et kui näiteks tootmisel, veol või ladustamisel tuvastatakse puudujääk, tuleb kindlalt määratleda puudujäägi põhjus, kuna sellest sõltub kas ettevõtjal tuleb tasuda aktsiisimaks või mitte. Sellest tulenevalt võib järeldada, et puudujäägi ilmnemisel on tegu maksuriskiga. Seega, kui ettevõtja/tootja ei suuda tollile rahuldaval viisil seletada kao põhjendatust ning samuti ei olda võimelised tasuma makse, tuleb aktsiisimaks maksta tagatisest. Tagatis esitatakse ajutises aktsiisivabastuses aktsiisilattu toimetatavalt, aktsiisilaos toodetavalt, ladustatavalt ning aktsiisilaost lähetatavalt kaubalt aktsiisi maksmise tagamiseks²². Tagatis määratakse igale aktsiisilaole enne aktsiisilao loa väljastamist.

Samuti tekib maksukohustus ka isikul, kes vastutab aktsiisi maksmise eest ajutises aktsiisivabastuses veetavalt aktsiisikaubalt. Lisaks sellele tekib maksukohustus aktsiisikauba põhjendamata puudujäägilt, mis tekkis aktsiisikauba ajutises aktsiisivabastuses veo käigus, selle tekkimisel või kui põhjendamata puudujäägi tekkimise aega ei ole võimalik kindlaks teha, siis põhjendamata puudujäägi avastamisel²³.

²² ATKEAS, § 31 lg 1

²³ Samas, § 24 lg 4

Alkoholitootjal tekib maksukohustus hetkest, kui aktsiisikaup lubatakse tarbimisse või kui toimetatakse aktsiisikaup ilma ajutise aktsiisivabastusega Eestisse²⁴. Seni, kuni aktsiisikaup on aktsiisilaos, rakendatakse ajutist aktsiisivabastust, mis on omakorda kasulik aktsiisikauba omanikule, kes saab sellega lükata edasi oma maksukohustuse. Kui aktsiis kuuluks tasumisele valmistamisel, siis oleks mõnel juhul selle rahastamise kulud väga suured, kui näiteks toote valmistamine võtab kaua aega (vein).²⁵ Seega oleks mõttekam tasuda aktsiisimaks vabasse ringlusesse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse puudujääk.

Maksukohustuse maksmisel, vastavalt aktsiisikauba liikumise ja aruande vormidele ja nende täitmise korrale²⁶, peab aktsiisilaopidaja täitma iga aktsiisi kauba kohta eraldi aruande. Aruandesse märgitakse alkoholi kogused vastavalt veergudes toodud alkoholi liigitusele, nendeks on õlu, vein, kääritatud joogid, vahetoode, muu alkohol ja piiritus. Samuti on aruandes eraldi punktina toodud välja kaod, mis jagunevad normatiivseteks, põhjendatud ja põhjendamata kadudeks. Seega fikseerib maksukohustuslane ise kõik normatiivsed kaod ning juhul kui tekkis ka puudujääke, siis märgib vastavasse lahtrisse, kas see on põhjendatud või põhjendamata. Kui aktsiisilaopidaja/tootja põhjendab piisavalt kauba puudujäägi tekkimist, ei tule tal maksta aktsiisimaksu, kui mitte, siis tuleb maksta.

Aktsiisimaksude arvestamisel lähtutakse aktsiisilaopidaja poolt MTA-le saadetud aruannetest. Iga kuu 15. kuupäeval kontrollitakse aktsiisitalituses aktsiisikauba tootjate/laopidajate esitatud aktsiisideklaratsioonid ning analüüsitakse neid. Kui tekib kahtlus, et kaod, mis varem kooskõlastati MTA-ga on suuremad kui lubatud kaonorm, siis võetakse ladu/ettevõtte kontrolli. MTA liikuvkontrolli talituse liikuvrühm käib füüsiliselt kontrollimas ladusid ning teeb vaatluse, mille kohta koostatakse vaatluse protokoll, kus fikseeritakse kõik tuvastatud puudujäägid.

²⁴ Samas, § 24 lg 1

²⁵ Ben J.M.Terra ja Peter J.Wattel, *Euroopa Maksuõigus* (Tallinna Sisekaitseakadeemia Kirjastus, 2006), lk 326

²⁶ Aktsiisikauba liikumise ja laoseisu aruande vormid ja nende täitmise kord 04.02.2010, jõustunud 01.03.2010 – RTL 2010, 7, 124...RTL 2010, 12, 228, lisa 1

Ettevõttele esitatakse lisaküsimused, miks tekkis normi ületav kadu ning selgitatakse välja, kas need tõendid, mida esitatakse MTA-le on piisavaks põhjenduseks või mitte. Kui kontrollikäigus selgus, et kaod on põhjendamata, siis määratakse ettevõttele maksusumma, mis arvutatakse kadude pealt. Äriühingule koostatakse ja edastatakse kontrollakt, kus antakse võimalus parandada oma aktsiisideklaratsioonid ning tasuda aktsiisimaks või esitada vastuväide. Peale seda kui on arvestatud kõigi asjaoludega ja kuulatud ära ettevõtte arvamus, tehakse maksuotsus.²⁷

Tabel nr. 2 Toorainete kasutamise normid 1000 dal veinimaterjali saamiseks²⁸

Virre enne kääritamisprotsessi		
Maht, dekaliitrites (dal)		919,9
Suhkru sisaldus	Invertsuhkur g/100 ml	8,789
	Sahharoos g/100 ml	8,35
	Invertsuhkur, kg	808,5
	Sahharoos, kg	768,1
Virre peale kääritamisprotsessi		
Maht, dekaliitrites (dal)		892,3
		<i>pooltoodang (1032,6 dal)</i>
Etanooli sisaldus %-des		0,5
Sade, mis jääb põhja (dal)		18,4
Piirituse lisamine (dal)		117,2
Kontraktsioon (dal)		9,4
Kupažeeritud, piiritusega kääritatud mahla maht (dal)		1005
<i>Valmisprod. väljaminek (dal)</i>		1000
Lisatud piirituse ja suhkru kogus, sahharoosi osas (kg)		2658,4
Piirituse ja suhkru sisaldus valmisprod. sahharoosi osas (kg)		2606,2
Normatiivsed kaod		
<i>Kääritamisel ja töötlemisel (dal)</i>		14,2
<i>Sademed (dal)</i>		18,4

Tabelis nr. 2²⁹ on toodud toorainete ja materjalide kasutamise normid 1000 dal ehk 10 000 liitri õunte, viinamarjade ja teiste puuviljade veinimaterjali saamiseks. Selle tabeli põhjal näitab töö autor normatiivsete kadude arvestamist. Kao

²⁷ Lisa 2. Intervjuu Enno Puhmiga 26.03.2010

²⁸ Бузни, Е.Н., Бурьян, Н.И., Ваганов, „Сборник технологических инструкций, правил и нормативных материалов по винодельческой промышленности (Мероприятия по улучшению качества вина)“, (Агропромиздат, 6, 1985), lk 207

²⁹ Samas, lk 207

leidmiseks lahutatakse pooltoodangust³⁰ valmistoodang. Nende kahe vahe ongi kauba normatiivne kadu. $1032,6-1000=32,6$. Kõik puudujäägid, mis ületavad kehtestatud piirnorme on kas põhjendatud või põhjendamata.

Aktsiisilaopidaja on kohustatud viivitamatult pärast piirnormi ületava aktsiisikauba kao avastamist koostama akti, kus näidatakse kao suurus ja tekkimise põhjused ning esitama selle koos asjakohaste tõenditega tema aktsiisilao või tegevuskoha üle järelvalvet teostavale MTA piirkondlikule struktuurüksusele.³¹

Autori arvates on hetkel kehtivas seaduses aktsiisikauba kao mõiste üldine ning see ei sätesta maksukohustuse tekkimise ja ulatuse sõltuvalt kauba kao liigist. Samuti kao liigid ei ole täpselt seaduses sõnastatud. Seega kõik kaopiirnormid on tootjate/laopidajate enda kehtestatud ning MTA ainult kooskõlastab neid ning esitab põhjendamata puudujääkide korral piisava tõendusmaterjali.

³⁰ Pooltoodangu tootel on valmistoodangu omadused juures

³¹ ATKEAS, § 30 lg 3

2. AKTSIISIMAKSU KOHUSTUSE VÄHENDAMISE VÕIMALUSED KÄÄRITATUD JOOKIDE TOOTMISPROTSESSI KÄIGUS

2.1 Õlle tootmise protsess ning sellega kaasnevad kaod

Selles alapeatükis käsitleb autor õlle valmistamist. Õlle valmistamise etappide kirjeldamine annab parema ülevaate kadude teoreetilistest tekkekohtadest, s.h kadude osakaalust (%). Iga ettevõtte kasutab erinevat tehnoloogiat õlle valmistamiseks ning sellest tingituna kehtestab iga tootja ka normatiivsed kaod enda tootmistehnoloogia järgi, mida hiljem kooskõlastatakse MTA-ga. Õlle tootmise ajal arvestatakse kõik kaod nii teoreetiliselt kui ka faktiliselt välja. Kadude suurus oleneb sellest, kui kvaliteetne on linnas ning kui palju plaanitakse õlut valmistada. Kui linnase kvaliteet on madalam, siis õlle valmistamisel suurendatakse teiste komponentide (vesi, humal) kogust hea õlle maitse saamiseks.

Õlle tootmisel kasutatakse nelja põhilist komponenti: linnaseid, vett, humalat ja pärm. Varem saadi linnast odrast, see pandi kasvama, seejärel kuivatati ning jahvatati. Tänapäeval ostetakse juba valmis linnas sisse. Põhiliselt kasutatakse õlle valmistamiseks erinevaid heledaid linnaseid, mis on kõrge ekstraktiivsuse ja hea suhkrustamisega. Sobiva maitse ja värvi saamiseks lisatakse mõnedele õllesortidele karamell-linnast (Saku tumedale), kohvilinnas annab intensiivse värvi, omapärase maitse ja aroomi (koos karamelli linnasega Saku Portrer). Ühe liitri õlle valmistamiseks kulub keskmiselt 175 grammi ehk u. 5000 linnase tera.³²

³² Saku Õlletehas, "Millest õlut tehakse" (2009), www.saku.ee/ekspert_millest.php (21.03.2010)

Humal on teine õlle komponent, mis on looduses laialt levinud väänjas rohttaim. Kasvab ta metsikult mitmel pool maailmas. Õlle valmistamisel on humal eriline tooraine, sest annab õllele omapärase meeldiva kibeduse ja mõnusa aroomi. Humalal on unikaalne, äärmisel keeruline keemiline koostis, mistõttu ei saa seda asendada mingite teiste ainetega, ilma õlle kvaliteeti ja omadusi muutmata. Ühe liitri õlle valmistamiseks kulub keskmiselt 2 grammi pressitud käbi-humalat.³³

Vesi moodustab kuni 95% õlle koostisest, seega on vesi kõige mahukam tooraine õlle tootmisel. Parimates õlletehastes kulub ühe liitri õlle valmistamiseks 4-5 liitrit vett. Viimaseks komponendiks on pärm, mis koosneb väga väikestest silmaga nähtamatutest üheraksetest taimsetest organismidest - pärmiseentest. Õlletootmises kasutatakse kahte tüüpi pärme - pinna- ja põhjapärme. Pinnapärmid on põhiliselt levinud Inglismaal, põhjapärmid aga mandri - Euroopas. Erinevates tehastes kasutatakse erinevate omadustega põhjapärme ehk pärmitüvesid. Kasutatava pärmüüvõtte tüvest oleneb õlle maitse, lõhn, alkoholisisaldus jm.³⁴

Õlle valmistamise tehnoloogia on suhteliselt keerukas ning mitmeastmeline. Õlle tootmisel läbitakse mitut etappi, mille käigus tekivad normatiivsed kaod, mida autor käsitleb oma töös tehnoloogiliste kadudena. Neid kadusid arvestatakse nii plaanitud kuludena (see tähendab seda, et õlle tootmisel võetakse kõik teoreetiliselt, alates sellest palju läheb linnast vaja jne) kui ka faktiliste kuludena (see tähendab seda, kui palju tegelikult läks linnast jne õlle keetmisel vaja).

Õlle tootmise esimeseks etapiks on meskimine, kus linnas jahvatatakse ja segatakse meskikatlas kuuma, eelnevalt töödeldud veega. Algab meskimine – jahvatatud linnase ja vee segu töötlemine vastava temperatuurigraafiku järgi. Meskimisel suhkrustatakse linnases leiduv tärklis ning tekib maltoos, s.o disahhariid, mida pärm suudab kääritada alkoholiks. Meskimisel lõhustuvad ensüümide toimel ka valgud. Valkudel on suur tähtsus valmis õllele: need

³³ Saku Õlletehas, "Millest õlut tehakse" (2009), www.saku.ee/ekspert_millest.php (21.03.2010)

³⁴ A. Le Coq, „Õlle tehnoloogiline protsess” (2009), < www.alecoq.ee/drinks > (14.01.2010)

annavad õllele maitse ja värvi, võivad muuta õlle häguseks ning mõjutavad selle säilivust. Valkude lagunemise vaheastmetena moodustuvad erinevad ained, millel on tähtis osa õlle lõhna- ja maitseomadustele ning säilivusele, samuti on need tähtsad pärmide toitained.³⁵

Järgmisena liigub saadud mass – meski filtreerimiskatlasse, mille põhi on kaetud sõeltega, lastakse mõnda aega seista ja siis võetakse ära algvirre, st vedelik meskest. See suunatakse vahemahutisse. Järelejäänud massi pestakse kuuma veega, mis samuti lastakse vahemahutisse. Filtreerimiskatlasse jäänud mass, nn raba, suunatakse rabamahutisse ning müüakse loomasöödaks. Raba võib sisaldada umbes 80% niiskust.³⁶

Peale filtreerimist liigub kuum virre (vedelik) keedukatlasse. Virre aetakse keema. Keetmise käigus valgud koaguleeruvad (virre läheb selgeks) ning virre saavutab õige tiheduse, ferendid lõhustuvad. Keetmise käigus lisatakse ka humalad – mõruhumal ja aroomhumal. Selgindatud kuum virre jahutatakse maha, aereeritakse, st küllastatakse hapnikuga ja suunatakse käärtanki. Virde voolu doseeritakse vajalik kogus pärm. Algab käärimine. Seejärel nn roheline õlu jahutatakse, eraldatakse pärm. Pärm võib minna taaskasutusele või utiliseerimisele. Sellele järgneb laagerdamine ning stabiliseerimine miinuskraadide juures. Käärimisprotsessis tekib virdesse alkohol ja eraldub süsihappegaas, mis osaliselt lahustub ka õlles. Selle protsessi lõpp-produkti võib juba nimetada õlleks. Kui käärimise protsess on lõppenud, pärm lastakse välja, õlu jääb samasse anumasse edasisteks protsessideks.³⁷

Alates sellest kui pärm lastakse välja stabiliseeritud õlu segatakse süsihappegaasiga ja separeeritakse õlleseparaatoris, st eraldatakse suurem osa õllesse jäänud pärmist. Separeeritud õlu filtreeritakse. Filtrist väljub juba täiesti

³⁵ A. Le Coq, „Õlle tehnoloogiline protsess” (2009), < www.alecoq.ee/drinks > (14.01.2010)

³⁶ Samas

³⁷ Samas

selge õlu, mis suunatakse järelfiltrisse ja seejärel läbi blenderi, kus kontrollitakse ning seatakse alkoholi ja süsihappegaasi sisaldust. Edasi läheb õlu villimistsehhi juures asuvasse valmisõlle tankidesse. Seejärel läbib valmis õlu karbonisaatori, kus kontrollitakse veel kord selle süsihappegaasi sisaldust, mida vajadusel korrigeeritakse, ja pastörisaatori, mis tagab õlle mikrobioloogilise puhtuse. Lõpuks villitakse õlle pudelitesse.³⁸

Normatiivsed kaod õlle valmistamisel (keskmiselt)

- Filtreerimine 0,5-0,6%
- Keetmine 1,8-2,0%
- Käärimine 1,6-1,8%
- Laagerdumine 1,5-1,7%
- Separeerimine 0,6-0,8%
- Villimine 8-12%

Autor tõi üleval pool välja õlle tootjate poolt esitatavad enda kehtestatud normatiivsed kaod, mida kooskõlastatakse MTA-ga. Seega see näitab seda, et tootmisel tekkivad normatiivsed kaod ei reguleerita seadusega, mis annab tootjale omakorda võimaluse „manipuleerimiseks“ kadudega või lihtsalt tootega. Õlle tootmise ajal kasutavad tehnoloogid registreerimispäevikuid, kuhu märgitakse kõik sissetulekud ehk toormaterjali kogused ja väljaminekud (pooltoodang, valmistoodang). Enne tootmise algust arvutab tootmistehnoloog välja linnases sisalduva tärklise protsendi, kuna sellest sõltub linnase kvaliteet, ning kui suured tehnoloogilised kaod võivad tekkida tootmisprotsessi käigus. Kõik ülejäänud tootmisprotsessis ilmnevad kaod arvestatakse ning kajastatakse samamoodi registreerimispäevikus.

³⁸ A. Le Coq, „Õlle tehnoloogiline protsess“ (2009), < www.alecoq.ee/drinks > (14.01.2010)

2.2 Veini tootmise protsess ning sellega kaasnevad kaod

Selles alapeatükis käsitleb autor puuvilja- marjaveini valmistamist. Veini valmistamise etapid annavad selgema ülevaate sellest, kus kohas teoreetiliselt tekivad kaod, s.h kui suur on kadude osakaal (%). Iga ettevõtte kasutab erinevat tehnoloogiat veini valmistamiseks ning sellest tingituna kehtestab iga tootja ka normatiivsed kaod enda tootmistehnoloogia järgi, mida hiljem kooskõlastatakse MTA-ga. Veini tootmise ajal arvestatakse kõik kaod nii teoreetiliselt kui ka faktiliselt välja. Kadude suurus oleneb toorainest ehk puuviljadest ja marjadest. Kui tooraine pole piisavalt küps (valminud), siis veini valmistamisel lisatakse rohkem suhkrut, et saavutada hea puuvilja- ja marjaveini maitse.

Vein on ATKEAS-e mõistes viinamarjadest toodetud ainult kääritamise teel saadud üle 1,2 mahuprotsendilise kuni 15 (kaasa arvatud) mahuprotsendilise etanoolisisaldusega toode (välja arvatud vahutav vein)³⁹. Analoogselt nagu õlle puhul kirjeldatakse järgnevas alapeatükis tootmise protsess ning lõpus tehakse järeldused.

Kogu tootmine algab marjade ja õunte vastuvõttust. Tooraine peab olema värske, kuiv ja puhas ning vähemalt tehnilises küpsuses (valminud). Peale seda marjad ja õunad pressitakse mahlaks ning mahl kogutakse mahla tankidesse. Järgnevalt segatakse mahl suhkruga vastavalt retseptile kupaažitangis, kuhu vajadusel lisatakse vett ja lisaained ning pumbatakse käärimistankidesse. Algab käärimine, mis toimub eelnevalt pestud ja desinfitseeritud mahutites temperatuuril 18...22 °C. Käärimistangid täidetakse 80-85% tangi mahust, millele järgneb 90-120 päevane kääritus.⁴⁰

Kääritamise lõppedes algab virre selitamine, mis kestab samas mahutis 10 päeva. Vajadusel töödeldakse virret bentoniidiga (vulkaanilist päritolu savikivim,

³⁹ ATKEAS, § 12 lg 3 p 1, 2

⁴⁰ Lisa 4. Intervjuu Urve Saalaga 08.01.2010

kasutatakse keemiatööstuses sideainena). Järgneb kupažeerimine, see tähendab veini valmistamine vastavalt retseptuurile. Virdele lisatakse suhkur, kangendatud veinide puhul ka etanool ja teised retseptis ettenähtud ained, vajadusel töödeldakse selgitavate ainetega.⁴¹

Edasiseks etapiks on laagerdumine, kus veine säilitakse veinimahutites temperatuuril 6...8 °C, 60-120 päeva, võimaluse korral ka kauem. Kangendatud veinide laagerdumine võib-olla ka 30-60 päeva, jällegi võimalusel ka kauem. Laagerdusaja pikenemine parandab veini maitseomadusi. Veini tootmise viimaseks etapiks on filtreerimine. Veini villimine toimub kas samal päeval või järgmisel päeval.⁴²

Lõputöö koostamise käigus uuris autor erinevat erialakirjandust, millest selgus, et veini villimisel tekkinud normatiivsed kaod olenevad sellest, kas villiti kuuma või jahutatud veini. Kuuma veini villimisel pudelitesse, millele järgnevad viimistlus samuti kastidesse panemine ja lattu üleladustamine, on kaoprotsent 1,5. Süsinikdioksiidiga küllastunud veinide kaoprotsent on 1,7. Jahutatud veini villimine pudelitesse, millele järgnevad viimistluse samuti kastidesse panemine ja lattu üle ladustamine, mille maht on 0,5 l; 0,7 l; 0,75 l; 0,8 l, on kao protsent 0,34. Pudelik, mille maht on 0,05 l; 0,1 l; 0,2 l; 0,25 l kao protsent on 0,5.⁴³ Kaonormid villimisel olenevad veini liigist ja pudelite mahukusest.

Lisaks villimisele uuris töö autor ka kupažeerimise ja filtreerimise käigus tekkivaid normatiivseid kadusid. Kupažeerimise ajal on kaoprotsent erinev, kuna kõik oleneb sellest, kui suured on mahutid. Pumpamine 120 dal (tunnist) on 0,14 %. Segamine kupaažitangis 0,06 %. Seega $0,14 + 0,06 = 0,2$ %. Pumpamine 2000 kuni 10 000 dal on 0,07 %. Segamine kupaažitangis 0,06 %. Seega $0,07 + 0,06$ %

⁴¹ Lisa 4. Intervjuu Urve Saalaga 08.01.2010

⁴² Samas

⁴³ Бузни, Е.Н., Бурьян, Н.И., Ваганов, „Сборник технологических инструкций, правил и нормативных материалов по винодельческой промышленности (Мероприятия по улучшению качества вина)”, (Агропромиздат, 6, 1985), lk 221

= 0,13 %.⁴⁴ Lisaks sellele uuris autor ka filtreerimise kadusid, millest samuti selgus, et mõnedel materjalidel, mida kasutatakse filtris filtreerimise vaheseinaks, näiteks koe ja võrgumaterjalil, on suhteliselt suured poorid, mis ilma eelneva ümbertöötlemiseta ei saa kinni pidada väikesi osi, eriti baktereid.⁴⁵

Normatiivsed kaod marja- ja puuvilja veini valmistamisel (keskmiselt)

- Käärimine 1,4-1,6%
- Selitamine 3,0 -3,2%
- Töötlemine bentoniidiga 0,8 -1,0%
- Laagerdumine 1,2-1,5%
- Filtreerimine 0,2-0,4%
- Villimine 0,2-0,5%

Autor tõi ülal pool välja normatiivsed kaod marja- ja puuvilja veini valmistamisel. Samuti nagu õlle tootjad, kehtestavad ka veini tootjad enda normatiivsed kaod ning hiljem kooskõlastavad neid MTA-ga. Seega seadusega pole reguleeritud tootmisel tekkivad normatiivsed kaod, mis annab tootjatel võimaluse petmiseks ning maksukohustuse vähendamiseks. Võrreldes õlle tootmisega, veinide valmistamine on ajaliselt pikem protsess. Veinide puhul on täiustatud tootmisarvestust, mahutite kohta peetakse laoarvestust laoraamatutes, s.t kõik liikumised (tootmist) kirjeldatakse kupaažilehtedel⁴⁶. Kaopiirmormide arvestamisel lähtutakse mitte ainult kuu ladustamise ajavahemikust, vaid ka veini vananemisest. Veini ladustamise ja vananemise juures võetakse arvesse kuu

⁴⁴ Бузни, Е.Н., Бурьян, Н.И., Ваганов, „Сборник технологических инструкций, правил и нормативных материалов по винодельческой промышленности (Мероприятия по улучшению качества вина)”, (Агропромиздат, 6, 1985), lk 196

⁴⁵ Н.К. Могиланский, „Плодовое и ягодное виноделие”, (Пищепромиздат, 1954), lk 302

⁴⁶ Lisa 5. Intervjuu Tiit Krihvliga 07.01.2010

keskmise temperatuuri ja keskmise arvu mahla. Selleks, et arvutada kuu keskmine kao norm, tuleb jagada aasta kaonorm 12-ga⁴⁷.

2.3 Võimalikud “manipuleerimised” tootmise käigus ja nende mõju aktsiisimaksu kohustuse suurenemisele

Alkoholiks loetakse etanoolisisaldusega üle 1,2% vol jooki ja õlut, mille etanoolisisaldus on üle 0,5% vol. Alkoholiaktsiisiga maksustatakse õlle, veini, kääritatud jooki, vahetoodet ja muu alkoholi. Alkohol, mille etanoolisisaldus on üle 22 mahuprotsendi ning mis on villitud müügipakendisse mahuga alates 0,05 liitrist, peab olema maksumärgistatud.⁴⁸ Aktsiisi tasub aktsiisilaopidaja perioodiliselt, hiljemalt iga kuu 15. kuupäeval. Selleks kuupäevaks esitab ta ka aktsiisideklaratsiooni.⁴⁹

Antud alapeatükis käsitleb autor kääritatud jookide aktsiismaksukohustuse vähendamise võimalusi ning teeb ettepanekuid tehnoloogiliste kadude vähendamiseks ja riigi tulude suurendamiseks.

Kõikidel alkoholsete jookide tootjatel on oma kaubamärgid ning igal tootel on kindel kangus. Juba tootmise algul teab ettevõtja/tootja, millist alkoholset jooki ja millise kangusega ta kavatses toota. Seega protsessi alguses on täpselt teada, vajaminevate toorainete kogust, lõppkangust ja kääritamise aja.

⁴⁷ Бузни, Е.Н., Бурьян, Н.И., Ваганов, „Сборник технологических инструкций, правил и нормативных материалов по винодельческой промышленности (Мероприятия по улучшению качества вина)”, (Агропромиздат, 6, 1985), lk 195

⁴⁸ Maksu- ja Tolliamet, „Alkoholi aktsiisimäärad Eestis ja EL aktsiisi alammäärad kroonidesi” (2010), <www.fin.ee/index.php?id=2022> (15.02.2010)

⁴⁹ ATKEAS § 28 lg 1

Väikeettevõtjad kajastavad kõik oma tootmisprotseduurid ja nendega seotud kaod registreerimispäevikutes, kupaažilehtedel ja seejärel MTA-le esitatavates aruannetes. Väiketootjate alkoholitootmise tehnoloogiad on suhteliselt algelised ning nendel puudub võimalus fikseerida kõik toimingud arvutis, seepärast kirjeldatakse tootmisprotsess käsitsi. Selliste suurtootjate, nagu Saku ja Tartu õlletehased ning Viru õlu, kasutatavat tehnoloogiat kontrollib arvuti ning alati on võimalik kontrollida väljatulekuid ja andmete õigsust. Autor valis just nimelt väiksemaid tootjad, kuna nende tehnoloogiad on algelisemad ning raskesti kontrollitavad ja sellest tingituna esineb sellistes tootmistes suuremad maksupetmise riskid. Suuremad aktsiisimaksupettused tavaliselt leiavad aset seal, kus toodetakse nii veine kui ka kangeid alkohoolseid jooke, nagu näiteks Liiwi Heliis, Tallina Karastusjoogid, Võhu Vein jt. Seega võivad ka väikesed tootjad maksta vähem aktsiisi kui arvestus on ebaselge ning raskesti kontrollitav, mistõttu riigil jääb saamata aktsiisimaks.

Paljuski oleneb ettevõtte aususest ja sellest, kas ollakse nõus maksuma põhjendamatute puudujääkide eest. Autor toob järgnevalt välja väikese statistika, kui palju tasuti aktsiisimaksu ja sealhulgas alkoholiaktsiisimaksu 2009. aastal.

2009. aasta lõpuks tasuti aktsiise 9,8 miljardit krooni ehk 103,4 protsenti kavandatud aastasest aktsiisilaekumisest. Detsembris tasuti sellest 1 027,7 miljonit krooni. Võrreldes 2008. aastaga laekus aktsiise 846,4 miljonit krooni ehk 9,4 protsenti rohkem. Suures osas on see tingitud 2009. aastal aset leidnud aktsiisimäärade tõusust.⁵⁰ Sellest alkoholiaktsiisi tasuti 2009. aasta lõpuks 2,5 miljardit krooni, mis moodustab 102 protsenti eelarves planeeritust. Detsembris tasuti alkoholiaktsiisi 248,8 miljonit krooni. Võrreldes 2008. aastaga laekus 75,7 miljonit krooni ehk 3,1 protsenti rohkem.⁵¹ Seega mängis väga suurt rolli alkoholiaktsiisimaksu tõus ja sellest tingituna laekus 2009. aastal aktsiisimaksu rohkem.

⁵⁰Rahandusministeerium, „2009. aasta riigieelarve tulud/kulud” (2010), <www.fin.ee/index.php?id=81725> (15.03.2010)

⁵¹Samas

Tabel nr. 3 Alkohoolsete jookide tootmine Eestis 2007-2009 (mln liitrites)⁵²

	2007 9 kuud	2008* 9 kuud	2009 9 kuud	Muutus +/-	
				'09 9k/ '08 9k, mln l	'09 9k/ '08 9k, %
Kanged alkohoolsed joogid	14,4	13,7	12,5	-1,2	-8,9
EKI hinnangul	14,4	13,3	12,0	-1,3	-10,2
Õlu	109,85	100,89	100,82	-0,07	-0,1
Lahjad alkohoolsed joogid**	27,43	19,87	14,12	-5,75	-29
Rektifitseeritud etanool	3,78	1,55
Puuvilja- ja marjaveinid	3,88	3,69	2,29	-1,4	-37,9

* SA korrigeeritud andmed

** EKI arvutused (vastavalt SA jaotusele koondab segatud piiritusjooke ja siidrit ja mõdu)

Tabeli nr. 3⁵³ põhjal on näha, et õlle tootmine viimastel aastatel praktiliselt ei ole muutunud. Võrreldes õlle tootmisega on märgatavalt langenud lahjade alkohoolsete jookide tootmine. Selle põhjuseks oli sise- kui ka välisturu nõudlus vähenemine⁵⁴. Kõige rohkem langes puuvilja- ja marjaveinide tootmine, mida on mõjutanud siidritootmise vähenemine⁵⁵.

Eesti suuremate õlletootjate AS Saku Õlletehase ja AS A. Le Coqi osakaalud kogutoodangus olid ligilähedased ning ettevõtete summeeritud osakaal õlle kogutoodangus ulatus 89%-ni (aasta tagasi 88%). Mõlema ettevõtte tootmiskaht ei ole 2009. aasta 9 kuuga oluliselt muutunud.⁵⁶

Väiketootjaid moodustavad õlletootjate kogutoodangu osakaalust ainult 11%. Puuvilja- ja marjaveinide tootmine on iga aastaga langenud. Praegusel ajal on nii

⁵² Eesti Konjunktuurinstituut, „Eesti Alkoholiturg 2009. 9 kuul“ (Eesti Konjunktuurinstituut, 2010), lk 7

⁵³ Samas

⁵⁴ Samas

⁵⁵ Samas

⁵⁶ Samas

õlle kui ka veini väiketootjaid Eestis kokku 11.⁵⁷ Kiire ning järsk aktsiisitõus on ilmselt väga palju mõjutanud väiketootjaid, mis viib selleni, et väiketootjad hakkavad “manipuleerima” tootmisprotsessi käigus, millest tingituna jääb riigile saamata aktsiisimaks. Töö autor on seisukohal, et riigipoolne tulu alkoholiaktsiisi näol võiks tegelikult olla suurem. Autori hinnangut toetab alkoholitootjate kontrollimatu võimalus “manipuleerida” alkoholitoomise andmetega, millega vähendatakse aktsiisimaksukohustust.

Kääritatud alkohoolsete jookide tootmisel on võimalus „manipuleerida“ tootmises selliselt, et riigile jääb lõppkokkuvõttes laekumata teatud osa aktsiisimaksust. Kõige lihtsam on petta kääritamise etapil, kuna selle protsessi tulemuseks on peaaegu valmis toode, mille kohta tootja juba peavad pidama aktsiisiarvestust. Arvestades seda, et tootja teab, mis kangusega ta toodab kas õlut, veini või muud alkoholi, siis tal on kergem langetada toote kangus selle protsendini, mida ta kajastab oma aruannetes.

Autor toob näite, kuidas on võimalik “manipuleerida” tootmises selliselt, et MTA-le esitatavates aruannetes kajastuks kõik korrektselt, kuid lõppkokkuvõttes jääb riigile laekumata teatud osa aktsiisimaksust. Tulenevalt ATKEASe § 46 lg 9 väikesteks õlletootjateks peetakse neid tootjaid, kelle tootmismahd ei ületa 3000 hektoliitrit aastas. Samuti tulenevalt Nõukogu direktiiv 92/12/EMÜ artiklist 29 väikesteks veinivabrikuteks peetakse neid, kelle tootmismahd ei ületa 1000 hektoliitrit aastas. Kui oletada, et tootmise käigus näitab laopidaja, et dokumendi (registreerimispäeviku) järgi vein kääris 6% kangeks, kuid tegelikult oli kangus 8%, siis 1000 hektoliitri pealt saab tootja endale 20 hektoliitrit absoluutalkoholi, mille eest ei maksta aktsiisi. Seega riigil jääb saamata alkoholiaktsiisi kokku summas 9 920 krooni. Tulenevalt sellest, tootja saab „manipuleerides“ 8% kangust muuta 6%-liseks kanguseks lahjendades 8%-list toodet nt veega.

⁵⁷ Veterinaar- ja Toiduamet, „Mitteloormse toidu töötlemisettevõtted“ (2010) < www.vet.agri.ee/?op=body&id=128>

Arvutuskäik:

1000 hektoliitrit x 6 / 100 = 60 hektoliitrit absoluutalkoholi

1000 hektoliitrit x 8 / 100 = 80 hektoliitrit absoluutalkoholi

80 – 60 = 20 liitrit absoluutalkoholi

Tabel nr 4. Kääritatud jookide etanoolisisaldus mahuprotsentides

Kääritatud joogi ja veini etanoolisisaldus kääritatud joogi või veini hektoliitri kohta.	Laekumata aktsiisimaks (kroonides) 20 hektoliitri absoluutalkoholi pealt	11 väikeettevõttes
kuni 6 mahuprotsenti (kaasa arvatud) aktsiisimäär 496 kr ⁵⁸	20 x 496 = 9 920	9920 x 11 = 109 120
üle 6 mahuprotsendi aktsiisimäär on 1144 kr ⁵⁹	20 x 1144 = 22 880	22 880 x 11 = 251 680

Autori poolt koostatud tabelis nr. 4 on esitatud aktsiisimäärad ning absoluutalkoholi kogus 20 (hl), mille pealt ei maksta aktsiisimaksu. Antud tabelis on toodud ka aktsiisimaksu summad, mis ei laeku riigieelarvesse, olukorras, kus kõik 11 väikeettevõttes toodaksid korraga kuni 6 kui ka üle 6 mahuprotsendilisi veine.

Töö autor on seisukohal, et toodud lihtsa skeemi abil saab tootja vähendada aktsiismaksukohustust kas või igakord, kuni ettevõttes ei teosta füüsilist kontrolli, mille käigus võidakse tuvastada rikkumine. Lisaks sellele oleks väiketootjatel kasulikum märkida oma põhitegevuses, et nende tootmiskaht ei ületa väiketootjatele kehtestatud määrasid olgu see väike õlle- või veiniprodukt ja ning maksta aktsiisi ainult kehtestatud piiride koguses. See omakorda võimaldab mitte deklareerida ülejäänud tootmiskogused, sest väikeettevõtjad kasutavad tänapäevani registreerimispäevikuid, mis raskendab kontrollida tootmisandmete

⁵⁸ ATKEAS § 46 lg 2

⁵⁹ ATKEAS § 46 lg 3

õigsust. Kui MTA-l ei teki kahtlust ettevõtte aktsiisimaksamise asjas, võivad sellised skeemid olla kasutusel pikaajaliselt.

Autor käsitles oma töös väikeettevõtete tootmist, kes tänapäevani kasutavad registreerimispäevikuid, kuhu kantakse kõik (sissetulekud, väljaminekud, kaod) käsitsi. Võrreldes suurte tootjatega (Saku Tartu õlletehased jne) puudub väiketootjatel elektroonsüsteemi kasutamise võimalus, mis kajastaks kogu tootmisprotsessi algusest lõpuni. Sealne arvutisüsteem võimaldab tuvastada kõiki tehtavaid parandusi, sealhulgas kes on parandused sisse viinud, kus ja millal. Programmi fikseeritakse kõik toimingud, mis lihtsustab ka MTA tööd. Muidugi on olemas võimalus kasutada ka sellisest programmi, nagu Microsoft Excel, mida peetakse samuti elektroonselt, kuid seal on võimalus kõik parandused sisse viia ning muuta vastavalt vajadusele ning tehtud parandused ei ole tuvastatavad. Kuna väiketootjad registreerivad tootmisetoiminguid käsitsi, siis nende aktsiisimaksamise õigsus on raskesti kontrollitav. Tänapäeva Eesti majandusolukorras on väikeettevõtjatel suhteliselt raske konkureerida suurettevõtjatega ja nende toodanguga. Samuti ei ole praeguses majandusolukorras väikeettevõtjate üleminek arvutisüsteemidele ratsionaalne ainult põhjusel kergendada MTA-poolset kontrollimenetlust tootmiskadude maksustamiseks. Siiski peab tootmisprotsess olema läbipaistvam ja arusaadavam. Seega ainsaks parimaks lahenduseks on hetkel registreerimislehtede/päevikute nummerdamine ning esitamine MTA-le kahes eksemplaris. See tähendab seda, et MTA-le esitatavates aruannetes märgivad tootjad ainult seda, mis tootega on tegemist, kui kange see on, palju on nad seda tootnud ning arvutavad ise välja aktsiisimaksu, mida nad maksavad riigile ning ükski tootja ei esita MTA-le oma registreerimispäevikuid enne kui seda nõutakse. Sisuliselt äriühingute poolt hetkel MTA-le esitatavad andmed ei anna piisama ülevaate ega sisalda andmeid, mille abil oleks võimalik teha kindlaks võimalikud maksuriskid. Isegi kui peale aruannete esitamist teostavad ametnikud füüsilist kontrolli, ei tuvasta nad kõik rikkumised kohe. Ainus variant rikkumise koheseks tuvastamiseks on valmistoote kanguse kontrollimine laboris ning saadud tulemuste võrdlemine registreerimispäevikutes olevate andmetega. Kahes eksemplaris esitamisega oleks

näidatud, et andmed, mida kajastatakse enda registreerimislehtedel on analoogsed MTA-le esitatud aruannete andmetega.

Järgmiseks töö autori ettepanekuks oleks aruannete vormi täiendamine, see tähendab, et olemasolevale aruandele tuleks lisana veel üks aruanne. Kui praegune aruanne esitatakse üks kord kuus (15. kuupäeval), siis töö autor leiab, et tootjad võiksid esitada aruannet kaks korda kuus: esimeses aruandes kajastuksid laoseisud alates tootmise esimesest etapist, kus oleksid kajastatud kõik sisseminevad kogused ja lisad kuni kääritamisprotsessini, see näitaks, mis staadiumis on tootmine, kui kange on toode peale kääritamist, kui palju läks mingit toorainet ja kui palju jäi lattu ning kui suur on aktsiisimaksu kohustus käärimisprotsessi lõpus. Teises aruandes kajastuks toote mahud (hektoliitrites), aktsiisimaksu koormus, lõpp produkti kangus ja laoseis. Autori arvates ülal pool nimetatud ettepanekud lihtsustaksid MTA poolset kontrollimenetlust ja aitaks hoida kontrolli all väikeettevõtjate tegevust lihtsustaks maksmata puudujääkide tuvastamist, mis omakorda tooks riigile tulu alkoholiaktsiisimaksu näol.

KOKKUVÕTE

Antud lõputöö eesmärgiks oli analüüsida väiketootjate aktsiisikadude tekkimise põhjuseid. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks uuris autor, kas kõik tehnoloogilised kaod on põhjendatud või leidub ka selliseid, mida saab lugeda põhjendamatu kadude hulka. Lisaks sellele selgitas autor välja kauba kadude maksustamist, analüüsis alkoholsete jookide tootmisprotsesse ning hindas, kuidas oleks võimalik reaalses tootmises hoida kogu protsess kontrolli all, aktsiiskaubakadude vähendamiseks ja aktsiisimaksulaekumise suurendamiseks.

Põhjendatud kaod võib tinglikult jaotada looduslikest/füüsilistest protsessides tekkinud loomulikeks ja erakorralisteks kadudeks. Põhjendatuks ei loeta aktsiisikauba puudujääki, kui see tekkis aktsiisilaopidaja, tema töötaja, aktsiisikauba tootja või vedaja või aktsiisist vabastatud aktsiisikauba kasutaja süüteo või lohakuse tõttu või mille tekkimise põhjendus või tõendusmaterjal ei ole piisav. Seega võib järeldada, kui kauba kadu pole tekkinud, kas kauba omapärast või näiteks vääramatust jõust ning kui kauba omanik ei suuda tõendada kauba puudujääki tollile rahuldaval viisil, siis on alust arvata, et tegu võib olla põhjendamata puudujäägiga. Samuti käsitletakse puudujäägina ka seda, kui kaup viiakse ebaseaduslikult tollijäreldalt välja.

Töö käigus analüüsis autor põhjalikult õlle ja veini tootmisprotsesse ja nende käigus tekkivaid tehnoloogilisi kadusid. Samuti töö autor tuvastas õlle- ja veintootjate tootmisel „mängimise“ võimalusi, millega ettevõtted vähendavad aktsiisimaksukohustust.

Väiketootjate alkoholitootmise tehnoloogiad on suhteliselt algelised ning nendel puudub võimalus fikseerida kõik toimingud arvutis, seepärast kirjeldatakse

tootmisprotsess käsitsi, mis omakorda võimaldab “manipuleerimist“ tootmisandmetega. Seega võivad ka väikesed tootjad maksta vähem aktsiisi kui arvestus on ebaselge ning raskesti kontrollitav, mistõttu riigil jääb saamata aktsiisimaks.

Käsitsi arvestus ei võimalda kontrollida registreerimispäevikus kajastatavate andmete parandamist ja raskendab rikkumiste tuvastamist. Antud probleemi parimaks lahenduseks oleks üleminek arvutisüsteemile, mis muudaks tootmisandmete kajastamise läbipaistvamaks ja usaldusväärsemaks. Siiski ei ole praeguses majandusolukorras väikeettevõtjate üleminek arvutisüsteemidele ratsionaalne ainult põhjusel kergendada MTA-poolset kontrollimenetlust tootmiskadude maksustamiseks. Seega ainsaks parimaks lahenduseks on hetkel registreerimislehtede/päevikute nummerdamine ning esitamine MTA-le kahes eksemplaris. Sellega oleks näidatud, et andmed, mis kajastatakse enda registreerimislehtedel on analoogsed MTA-le esitatud aruannete andmetega. Lisaks sellele pakub autor välja ettepanekuna täiendada aruannete vormi. Kui praegune aruanne esitatakse üks kord kuus (15. kuupäeval), siis töö autor leiab, et tootjad võiksid esitada aruannet kaks korda kuus. Autori arvates need ettepanekud lihtsustaksid MTA poolset kontrollimenetlust ja aitaks hoida kontrolli all väikeettevõtjate tegevust lihtsustaks maksmata puudujääkide tuvastamist, mis omakorda tooks riigile tulu alkoholiaktsiisimaksu näol.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на тему "Убыль подакцизного товара сброженных напитков, их сорта и проблемы". Работа написана на эстонском языке и состоит из 50 страниц. Основная часть составляет 37 страниц и дополнительная часть - 12 страниц. При написании дипломной работы использовалось 20 источников, все источники указаны в работе.

Проблема дипломной работы заключается в том, что законом не урегулировано алкогольное производство малых предприятий, что даёт им возможность начать платить меньше акцизов в государственный бюджет.

Объектом исследования дипломной работы является производство напитков полученных путём брожения. Целью дипломной работы является анализ утрат подакцизного товара малых предприятий. Для достижения цели:

1. Предоставляется обзор об утратах акцизного товара и потенциальных источников;
2. предоставляется обзор об обоснованных и не обоснованных утратах подакцизного товара;
3. разъясняется производство пива и вина, и анализируются технологические утраты;
4. предоставляется обзор принципов налогообложения подакцизных товаров и предложений для улучшения контроля при производстве алкогольных напитков.

Гипотеза дипломной работы следующая: при производстве напитков полученных путём брожения возникают скрытые утраты, в связи с чем государство не получает определяющую часть акцизного налога. В работе используется качественный метод исследования.

Автор дипломной работы пришел к выводу, что при производстве напитков, полученных с помощью брожения, возникают утраты, которыми производитель может манипулировать так, что бы государству не досталась определённая часть акцизного налога.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aktsiisikauba kao piirnorm aktsiisikauba ladustamisel ja veol, 19.06.2006, jõustunud 1.07.2006 - RTL 2006, 50, 933... RTL 2009, 24, 300
2. Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus 04.12.2002, jõustunud 01.04.2003- RT I 2003, 2, 17... RT I 2010, 8, 36
3. A. Le Coq, „Õlle tehnoloogiline protsess” (2009), <
www.alecoq.ee/drinks>
4. Ben J.M.Terra ja Peter J.Wattel, „Euroopa Maksuõigus“ (Tallinna Sisekaitseakadeemia Kirjastus, 2006)
5. Бузни, Е.Н., Бурьян, Н.И., Ваганов, „Сборник технологических инструкций, правил и нормативных материалов по винодельческой промышленности (Мероприятия по улучшению качества вина)”, (Агропромиздат, 6, 1985)
6. Eesti Konjuktuurinstituut, „Eesti Alkoholiturg 2009. 9 kuul“ (Eesti Konjuktuurinstituut, 2010)
7. Enno Puhmiga Intervjuu Põhja maksu-ja tollikeskuse kontrollosakonna vanemrevidendi tehtud intervjuu teemal puudujäägi põhjendamine ja maksustamine. Tallinn, 26.03.2010
8. Maksu- ja Tolliamet, „Alkoholi aktsiisimäärad Eestis ja EL aktsiisi alammäärad kroonides” (2010)
9. Melle Jõõgrega Ida maksu-ja tollikeskuse tollikorralduse osakonna liikuvkontrollitalituse peainspektori tehtud intervjuu teemal puudujäägi põhjendamine. 11.01.2010 Ruth Mägi, “Võõrsõnastik”, (TEA kirjastus Tallinn, 1999)

10. Могилянский Н.К., „Плодовое и ягодное виноделие”, (Пищепромиздат, 1954)Rahandusministeerium “Aktsiisid” (2009) <www.fin.ee/index.php?id=276> (11.03.2010).
11. Мõõтeseadus, 10.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 18, 132...RT I 2009, 62, 405
12. Rahandusministeerium, „2009. aasta riigieelarve tulud/kulud” (2010), <www.fin.ee/index.php?id=81725> (15.03.2010)
13. Saku Õlletehas, “Millest õlut tehakse” (2009), www.saku.ee/ekspert_millest.php (21.03.2010)
14. Tallinna Ringkonnakohtu otsus 2009. a 30.04 lahendis nr 3-08-595/40: AS Liviko kaebus Maksu-ja Tolliameti Põhja maksu-ja tollikeskuse 25.02.2008 maksuotsuse nr 12-5/143 tühistamiseks
15. Tamara Mamai endise tootmistehnoloogiga tehtud intervjuu Viru Nigula õlletehasest teemal õlle tootmisprotsess ning sellega kaasnevad tehnoloogilised kaod. 14.12.2009
16. Tiit Krihvliga Ida maksu- ja tollikeskuse tollikorralduse osakonna liikuvkontrollitalituse peainspektoriga tehtud intervjuu teemal puudujäägi põhjendamine. 07.01.2010
17. Timothy Lyons, *EC Custom Law* (New York Oxford University Press, 2001)
18. Tolliseadus, 13.04.2004, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 28, 188...RT I 2009, 62, 405, § 13 lg 2
19. Urve Saalaga AS Võhu veini tootmistehnoloogiga tehtud intervjuu teemal veini tootmisprotsess ning sellega kaasnevad tehnoloogilised kaod. 20.11.2009
20. Veterinaar- ja Toiduamet, „Mitteloomse toidu töötlemisettevõtted“ (2010) <www.vet.agri.ee/?op=body&id=128>

LISAD

Lisa 1. Intervjuu Tamara Mamaiga

Intervjuu endise tootmistehnoloogiga Viru Nigula õlletehasest teemal õlle tootmisprotsess ning sellega kaasnevad tehnoloogilised kaod. 14.12.2009

1. Kas meskimise käigus tekivad kaod?

Meskimise käigus kadusid ei teki, kuna suuremal määral oleneb sellest, millist sorti linnast pannakse sisse. Kõik sõltub kvaliteedist, kui on hea kvaliteet, siis ka järgnevates tootmisprotsessides on vähem kadusid, kui halvem sort, siis rohkem kadusid. Meskimise algul märgitakse žurnaali linnase kogus ja lõpus märgitakse protsessi saadus näitena võib tuua tärgklise sisalduse.

2. Kas filtreerimise käigus tekivad kaod ning kuidas käib selle üleskirjutamine?

Tavaliselt märgitakse filtreerimise käigus žurnaali suhkru sisaldus seda selleks, et hiljem vaadata kui palju läks kaduma. Protsessi lõpus eraldub raba, niiskuse sisaldus 80%. Tootmise käigus läheb kaduma umbes 2,5% suhkrut, mis suunatakse rabamahutisse koos filtreerimiskatlasse jäänud massiga.

3. Kui suur kaoprotsent on keetmisel?

Keetmise ajal läheb kaduma umbes 2%. See on plaanitav kaonorm ning kajastatakse ka see žurnalis.

4. Kas peale kääritamist, filtreerimist ja blendimist tekivad kaod?

Peale seda, kui käärimise protsess on lõppenud, lastakse pärm välja, õli jääb samasse anumasse edasisteks protsessideks. Selle käigus pärm eraldatakse ning koos pärmiga läheb kaduma ka mingi protsent õlu. Kõik märgitakse žurnaali. Nii filtreerimise kui ka blendimise käigus läheb kaduma teatud protsent õlu, mis omakorda märgitakse žurnaali. (Kõik sissetulekud ja väljaminekud).

5. Kus veel võivad tekkida kaod?

Näiteks kuumutamise käigus võivad pudelid katki minna, mis on samuti kadu ning lisaks sellele jäävad sademed põhja. Villimise käigus ilmnevad suhteliselt suured kaod. Käärimise protsessi toodang ei kääri 100%, seega saadetakse pooltoodang tagasi kääritamisstaadiumisse. Näiteks kui plaani järgi pidi pudelitesse villima 26 000 liitrit ja vaatidesse 15 000 liitrit, siis ekspediidi tehasesse tuli pudelitesse 25 500 liitrit ja vaatides 14 900 liitrit õlu. Käärimisetappi saadeti 100 liitrit parandatavat õlu.

Selles, et arvutada faktilised kulunormid on olemas valem. Kuna õlletehastel on erinevad tehnoloogiad, siis arvestatakse igas õlletehases omad kulu-ja kaonormid tootmisprotsessi käigus.

Faktilise kulunormi arvestamise valem: $\frac{\text{Linnase kogus (kg)}}{\text{Väljatulnud õlu (kg)}}$

Lisa 2. Intervjuu Enno Puhmiga

Intervjuu Põhja maksu-ja tollikeskuse kontrollosakonna vanemrevidendi Enno Puhmiga teemal puudujäägi põhjendamine ja maksustamine. 26.03.2010

1. Kuidas Teie tõlgendate mõistet “Normatiivne kadu”?

Aktsiisikauba tootja on kooskõlastanud Maksu- ja Tolliametiga kõik tootmisel tekkivad kaod. Näiteks õlle kääritamisel läheb kaduma 3%, kõik mis on üle selle piirnormi on vaadeldav kui põhjendamata kadu. See 3% ongi normatiivne kadu.

2. Kui õlle purk on saanud muljuda, kas tegemist võiks olla põhjendatud kaoga?

Kui õlle purk on poeletis, vähesed on nõus ostma muljutud purki, seega purk läheb kas ümbertöötlemisele või siis hävitamisele, see läheb põhjendatud kao alla, kuna keegi ei taha osta sellist õlle purki.

3. Tooge näide, kus õnnetuse või vääramatu jõu tagajärjel ei pea maksma aktsiisimaksu.

Kui suur auto sõidab välja aktsiisilaost koos aktsiisikaubaga, (kaup on ajutises aktsiisivabastuses) ning ilmastiku olude tõttu (teele sadas lund aga all oli jää) autojuht ei suutnud autot valitseda, sõitis kraavi ning kõik pudelid läksid katki. Politsei poolt fikseeriti, et tõendati, et autojuht ei olnud süüdi, tähendab auto sõitis kraavi mitte tema lohakuse pärast vaid ilmaolude tõttu. Autojuht ei pea maksma aktsiisi. Selline olukord võiks minna ettenägematu olukorra alla, kuna kunagi ei saa olla 100 % kindel ilmas.

4. Kuidas kontrollitakse laopidajate poolt esitatud aruannet, millal tehakse maksuotsus?

Iga kuu kontrollitakse aktsiisitalituses laopidajate poolt saadetud aruannet ja analüüsitakse seda. Kahtluse korral võetakse ladu/firma kontrolli. Ettevõttele esitatakse lisaküsimused, miks tekis normi ületav kadu ning uuritakse, kas need tõendid, mida esitatakse MTA-le on piisavaks põhjenduseks või mitte. Kui kontrollikäigus selgus, et kaod on põhjendamata, siis määratakse ettevõttele summa, mis arvutatakse kadude pealt ning koostatakse ja edastatakse ettevõttele kontrollakt, kus antakse võimalus parandada oma aktsiisideklaratsioonid ning tasuda aktsiisimaks või esitada vastuväide. Peale seda kui on arvestatud kõigi asjaoludega ja kuulatud ära firma arvamus, tehakse maksuotsus.

5. Kas ladusid kontrollitakse ka füüsiliselt?

Iga kuu kontrollitakse aktsiisilaopidajate aruannet ning kui tekib kahtlus, et kaod on suuremad kui peaksid olema, siis võetakse firma / ladu kontrolli, kadude tekkimist kontrollib MTA . Füüsiliselt käib kontrollimas ladusid liikuvkontrolli talituse liikuvrühm ning teevad vaatluse, mille kohta koostatakse vaatluse protokoll, kus fikseeritakse kõik tuvastatud puudujäägid.

6. Kuidas arvutatakse kaod?

Pooltoodangust (valmistoodangu omadused on juures) lahutatakse valmistoodang nende kahe vahe ongi kadu. Sinna sisse lähevad normatiivsed kaod).

Lisa 3. Intervjuu Melle Jõõgrega

Intervjuu Ida maksu-ja tollikeskuse tollikorralduse osakonna liikuvkontrollitalituse peainspektori Melle Jõõgrega teemal puudujäägi põhjendamine. 11.01.2010

1.Kuidas Te tõlgendate mõisteid „aktsiisikauba kadu ja/või siis puudujääk“?

ATKEAS § 30 lg 1 defineerib selgelt kao mõiste “Aktsiisikauba kadu on aktsiisikauba puudujääk, mis tekkis aktsiisikauba ajutises aktsiisivabastuses tootmisel, ladustamisel või veol”. Teine oluline mõiste “kulu” on ära defineeritud § 27 ehk aktsiisikauba kogus, mille aktsiisilaopidaja on kasutanud kvaliteedi kontrollimiseks või saatnud akrediteeritud ja sõltumatusse laborisse kvaliteedi kontrollimiseks või mille aktsiisilaopidaja on kasutanud tootmiseseadmete puhastamiseks või muul sarnasel tootmistegevuse otstarbel. Oluline on neid mitte segamini ajada! Aktsiisikauba kadu on näiteks kui laos läheb alus pudelitega ümber või villimisel lõhkeb mõni voolik ja alkohol voolab maha.

2.Kui reaalselt on tekkinud puudujääk, siis kuidas saaks tollile rahuldaval viisil põhjendada kauba kadu?

ATKEAS § 30 lg 4 ütleb selgelt, et põhjendatuks ei loeta aktsiisikauba kadu, mis tekkis aktsiisilaopidaja, tema töötaja, aktsiisikauba vedaja või tootja või aktsiisist vabastatud aktsiisikauba kasutaja süüteo või lohakuse tõttu, samuti aktsiisikauba kadu, mille tekkimise põhjendus või tõendusmaterjal ei ole piisav. See on küll negatiivne vastu Teie küsimusele, kuid põhimõte on selles, et kui ei teavitada ASAP tolli, kui ei esitata piisavalt tõendeid, sh tõendeid aktsiisilaopidaja süülisuse puudumise kohta, on igal juhul tegu põhjendamata kaona. Reaalselt põhjendatud kadu võiks mõelda nt autoõnnetuse korral, kui süüline ei ole vedaja, kuid siin

tuleb kaaluda kõiki tõendeid, sh määrus aktsiisikauba veo kohta, mis ei näe ette villitud alkoholi kadu veol.

3. Millistel juhtudel on kõige enam tekkinud puudujääke? (transportimisel, tootmisel, ladustamisel jne)

Nüüd vastan pigem kaudselt ja kõrvalvaataja pilguga. Virumaa õlle – ja veinitootjate puhul meenuvad kaod, mis on tekkinud ladustamisel (eeltoodud näide, et laos läheb alus ümber) ja tootmises, kuid ennekõike siiski pigem tootmises (nt purunevad voolikud või villimisel pudelid – eriti AS-s Viru Õlu, kus Puls pudel on õhemast klaasist).

4. Milliste kaupade osas on kaod suuremad?

Kui võrrelda Teie suunitlust –õlu või vein, siis on silma jäänud kaod pigem õlletootjate juures. Kui nüüd võrrelda kütust ja alkoholi, siis esiteks on mastaabid teised ja teiseks on kütuse puhul mängimas rolli mõõtemääramatus.

5. Millised looduslikud protsessid võivad kaasa aidata puudujäägi tekkimisele?

Mis mul õlle ja veinitootmisega meenuvad on nt käärimine – kas liiga külma või ainete ebapiisavusel ei hakka tooraine käärima. Lisaks on puudujääk ka tagastatud kaup, mis ei vasta nõuetele ja parim enne ületanud kaup, mis reeglina läheb hävitamisele (eraldi protseduur).

6. Kas kauba vormi muutus on vaadeldav kui puudujääk? (nt õllepurk, mis on saanud muljuda?)

Jah, kas töödeldakse ümber või hävitatakse tolli järelevalve all või tasutakse aktsiis.

7. Millised on kõige tavalisemad põhjendused kaubakao tekkimisel ja kui usaldusväärset toll neid aktsepteerib?

Tollis peab siiski lähtuma usalda, aga kontrolli põhimõttest. Kuna aktsiisilaol on oluline kriteerium tagatise määramisel usaldusväärsus ja ka rikkumised ning kui ta on huvitatud pikemaajalisest tegevusest, siis peab ka aktsiisilaopidaja oma usaldusväärst säilitama. Alkoholi puhul inimlik eksitus ja masina tõrge või rike on vist peamised kauba kao tekke põhjused. Kütuse puhul on ette tulnud, et summa summaarum vastab, kuid mahuti lõikes ei vasta, st siibrid ei pea või on inimliku eksituse tõttu teise mahutisse lastud kütusel voolata.

8. Kuidas tõlgendate mõisteid „põhjendamata ning põhjendatud kadu“?

Vt p 2

9. Teie hinnangu järgi, kui suured kaod tekivad õlle tootmisel, on nad põhjendatud või põhjendamata?

Reeglina ikka tegu inimliku veaga, nt ei ole hoitud korras masinaid ja selle purunemisel tekib kadu.

10. Kui suured kaod tekivad veini tootmisel ning on nad põhjendatud või põhjendamata?

Jään vastuse võlgu.

11. Kas Maksu- ja Tolliametit saaks reaalselt petta õlle/veini tootmise käigus?

Vahepala: Kunagi aastaid tagasi oli ühel õlletootjal kontoplaanis konto “omatarve”, mis külajuttude järgi tähendas üle tehase aia minevat õlut☺

Tegelikkus: kui on tegu piiritusega tootmisel, nt kangendatud vein, siis võimalus mängida piirituse kogustega, nt liitrit ja kilod ja kauba temperatuur (laoarvestuses kasutad mitmeid mõõtühikuid jne). Villimisel on mingi kadu tavaliselt lubatud ja

ka toote vahetumisel süsteemis ning kui ikka kogu aeg nõ maksimum kadu on, siis on küll kahtlane. Kao määrad ikka pannakse mingi plussiga.

Lisa 4. Intervjuu Urve Saalaga

Intervjuu AS Võhu Veini tootmistehnoloogiga teemal veini tootmisprotsess ning sellega kaasnevad tehnoloogilised kaod. 20.11.2009

Kirjeldage puuvilja-, marjaveinide tootmist.

Esimesena võetakse marjad ja õunad vastu. Tooraine peab olema kuiv, värske ning samuti ka puhas. Ning ta peab olema ka küps. Peale seda pressitakse marjad ja õunad, millele järgneb mahla kogumine tankidesse. Nendel kolmel etapil kadusid ei ilmne praktiliselt. Järgmisena valmistatakse virret. Vastavalt retseptile segatakse kupaažitangis mahl suhkruga, vajadusel lisatakse vett ja lisaaineid, siis pumbatakse tankidesse.

Peale seda on käärimine, mis toimub eelnevalt pestud ja desinfitseeritud mahutites temperatuuril 20 kraadi (pluss, miinus) 2 kraadi. Käärimistingid täidetakse kuni 85% tangi mahust. Käärimise kestus umbes 90-120 päeva. Kao protsent on umbes 1,6. Käärimise lõppedes toimub virde selitamine samas mahutis (10 päeva). Vajadusel töödeldakse virret betoniidiga (s.o vulkaanilist päritolu savikivim, kasutatakse keemiatööstuses sideainena). Selleks, et eemaldada setet pumbatakse selginenud virre puhtasse mahutisse, sade eemaldatakse. Virde puhkus kestab vähemalt 10 päeva, võimalustest ka kauem. Järgmine samm on kupažeerimine. Toimub veini valmistamine vastavalt retseptuurile. Virdele lisatakse suhkur, kangestatud veinide puhul ka etanool ning samuti teised retseptis ettenähtud ained. Peale seda toimub laagerdumine s.o. veinide säilitamine veini mahutites temperatuuril 6-18 kraadi ning 60-210 päeva, võimaluse korral ka kauem. Laagerdusaja pikenemine tehnoloogilises skeemis märgitust parandab veini maitseomadust. Põhimõtteliselt viimane etapp on filtreerimine, mille kestus on üks päev peale seda toimub villimine kas siis samal päeval või järgmisel.

Lisa 5. Intervjuu Tiit Krihvliga

Intervjuu Ida maksu- ja tollikeskuse tollikorralduse osakonna liikuvkontrollitalituse peainspektori Tiit Krihvliga teemal puudujäägi põhjendamine. 07.01.2010

1.Kuidas Te tõlgendate mõisteid „aktsiisikauba kadu ja/või siis puudujääk“?

Aktsiisikauba tootmisel ja hoiustamisel tekkinud kadu on saamata jäänud tulu. Puudujääk on erinevus toote tegeliku koguse ja arveloleva koguse vahel.

2.Kui reaalselt on tekkinud puudujääk, siis kuidas saaks tollile rahuldaval viisil põhjendada kauba kadu?

Puudujääki saab kindlaks teha mõõtmiste või kauba loendamise teel. Kui nimetame puudujääki kauba kaoks, siis maksustamise seisukohalt liigitub see põhjendatud ja põhjendamata kaoks.

3.Millistel juhtudel on kõige enam tekkinud puudujääke? (transportimisel, tootmisel, ladustamisel jne)

Töötades maksuhaldurina ei saa ma öelda, et minu hallatavates alkoholi aktsiisiladudes oleks olnud suuri rikkumisi, mille tulemusena oleks siis tekkinud märkimisväärseid aktsiisikauba puudujääke või siis põhjendamata kadusid. Olen pööranud rõhu heale ennetustööle (järelevalvele) ja nii ei ole laopidajatel muud üle jäänud, kui olla ka ise täpsed. Pigem on alkoholi tootmisel tegemist tootmiskadudega, mille tekkimist peab tootja põhjendama. Näiteks on olnud juhuseid kus veinimahuti on läbi roostetanud või siis luugi tihend purunenud ja

seeläbi tekkinud veini välja voolamine. Paraku seda ette näha ei olnud võimalik ja seetõttu lugesime see põhjendatud kaoks.

4. Milliste kaupade osas on kaod suuremad?

Absoluutarvuna võttes on kaod suuremad lahja alkoholi tootmisel (õlu, siider). Tegemist väga spetsiifiliste omadustega toodetega, millele on esitatud kõrged nõudmised. Õlu on nagu elus organism. Säilivuse tagamiseks peab olema ta steriliseeritud ja puhtas taaras. Ka ei tohi ta enne villimist kokku puutuda hapnikuga. Juhul kui see on toimunud, siis lastakse ta piltlikult öeldes kanalisatsioon. Samuti siider, mille alkoholi, suhkru ja süsivesinike sisaldus on pudelis täpselt määratletud. Kaod tekkivad filtreerimisel, villimisel, pastöriseerimisel (mittetäielik pudelite täitumine, madalam rõhk, klaaspudelite purunemine pastööris)

5. Millised looduslikud protsessid võivad kaasa aidata puudujäägi tekkimisele?

Õlle tootmisel kindlasti säilitustemperatuur ladudes (võib mõjutata säilivust, kui halvasti pastöriseeritud), veinidel kääritamise temperatuur (valekäärimine). Piirituse hoiustamisel on soojakraadide korral kaod suuremad.

6. Kas kauba vormi muutus on vaadeldav kui puudujääk? (nt õllepurk, mis on saanud muljuda?)

Hoiustamisel aktsiisikauba kadu laos ei tohi olla (pudelikaubal). Kui see on olnud, siis maksustatakse ikkagi aktsiisiga. Kõik tekkinud aktsiisikauba kaod mille tekkimist oli võimalik ette näha ja mis toimuvad inimsüül, maksustatakse aktsiisiga.

7. Millised on kõige tavalisemad põhjendused kaubakao tekkimisel ja kui usaldusväärset toll neid aktsepteerib?

Kui kadu ületab normatiivset kadu, on laopidaja on kohustatud koheselt sellest tolli teavitama ja avaldama kao tekke põhjused. Alkoholi aktsiisilaos on tavaline õlle kadu tootmisel (setted, filtreerimisel, villimisel, pastöriseerimisel). Veini tootmisel (setted, kaod filtreerimisel, villimisel).

8. Kuidas tõlgendate mõisteid „põhjendamata ning põhjendatud kadu“?

Põhjendatud kadu on see, mida ei ole võimalik tulenevalt tootmisprotsessi iseärasusest ära hoida või täielikult välistada. Ekstra juhtum on näiteks see, kui mõnel seadmel näiteks mingil põhjusel pärast pesu klapp ei sulgunud ja toode väljub seeläbi kontrolli alt. Siis loeme selle põhjendatud kaoks. Kui juhtub lõhkema aga mõni voolik, mille väljanägemine on armetu ja kasutusiga ammu ületatud, siis sellist juhtumit ei saa lugeda põhjendatuks, kuna personal pidi ette nägema ja asendada selle uuega, et leket ennetada. Samuti ei saa lugeda põhjendatud kaoks seda, kui alustel ladustatud pudelid kukuvad ümber või tõstukijuht sõidab või tõstab hooletult ja alus paiskub ümber. Iga konkreetset juhtu vaadeldakse eraldi.

9. Teie hinnangu järgi, kui suured kaod tekivad õlle tootmisel, on nad põhjendatud või põhjendamata?

Õllet tavaliselt 3%, harva max kuni 10%, kuid iga ettevõtte teeb maksimumi, et neid miinimumini viia. Tootmiskaod on suhtarvuna suuremad, kui on väikesed partiid. Esineb ka põhjendamata kadusid, millel põhjustele eelnevalt viitasin. Siidri tootmisel max 8%.

10. Kui suured kaod tekivad veini tootmisel ning on nad põhjendatud või põhjendamata? Veinide tootmisel tekkivad kaod on ca 3%. Tavaliselt põhjendatud kaod nagu õllelgi.

11.Kas Maksu- ja Tolliametit saaks realselt petta õlle/veini tootmise käigus?

Riskid selleks on olemas. Kuna aga olen pööranud aktsiisiladudes alates nende moodustamisest 2001. a. suurt tähelepanu tootmisarvestuse täiendamisele, siis need on viidud miinimumini. Õlle tootmisel on juba omanik ise huvitatud, et valmistoodang võetaks kohe arvele. Tolli ettepanekul on selles vallas rakendatud mitmed meetmeid, mis puudutavad valmistoodangu arvestuse vorme ja korda, kaoarvestuse vorme ja korda ning neis sisalduva info edastamist tollile. Samuti on ettevõtte paigaldanud valvekaamerad. Rikete ennetamiseks on ettevõtte varustanud villimisseadmeid täiendavate signaal- ja alarmseadmetega. Villimisliinil kasutatakse tükikauba lugejaid, mille näidud fikseeritakse valmistoodangu vastuvõtu dokumentides. Samuti peetakse PET pudelite tootmisliinilt tulevate pudelite arvestust seotuna valmistoodangu vastuvõtu dokumentidega. Veinide puhul on täiustatud tootmisarvestust, mahutite kohta peetakse laoarvestust laoraamatutes, kõik liikumised kirjeldatakse kupaažilehtedel ja saatelehtedel. Saatelehtedel kajastatud info kantakse raamatupidamisarvestusse.