

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Helen Torm

KÄIBEMAKSUALASE JÄRELVALVE TÕHUSTAMINE

Lõputöö

Juhendaja:

Egon Veermäe, BA

Kaasjuhendaja:

Pille Jürimäe

Rapla MTB juhtivspetsialist

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Mai 2008
Töö pealkiri Käibemaksualase järelvalve tõhustamine	
Töö autor: Helen Torm	allkiri:
<p>Käesolev lõputöö on kirjutatud teemal “Käibemaksualase järelvalve tõhustamine”.</p> <p>Töö on kirjutatud eesti keeles ning selle mahuks koos lisadega on 47 lehekülge. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud inglise keeles. Lõputöös on kasutatud ja viidatud 24le eesti- ja inglise keelsele allikale, sealhulgas erialane kirjandus, interneti materjalid ja normatiivaktid.</p> <p>Lõputöö uudsus seisneb selles, et käibemaksualase järelvalvega seoses pole Maksu- ja Tolliametis head praktikat välja kujunenud. Teema on muutumas üha aktuaalsemaks, sest probleemsed äriühingud tekitavad oma ebaseadusliku tegevusega riigile kahju. Käibemaksupettuste suurenemise tagajärjel väheneb riigieelarvesse laekuv käibemaksusumma ja suureneb ebaaus konkurents.</p> <p>Töö eesmärgiks on välja selgitada protseduurid, mida tuleks käibemaksualase järelvalve tõhustamiseks ette võtta.</p> <p>Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse käibemaksukohustuslasena registreerimist ja sellega kaasneva protseduure. Antud peatükk annab ülevaate käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustusest ja vajadusest. Teises peatükis käsitletakse käibemaksukohustuslasena registreerimise eelse ettevõtluse kontrolli Põhja maksu- ja tollikeskuse pilootprojekti raames. Kolmandas peatükis keskendutakse käibemaksukohustuslaste registri usaldatavuse tõstmisele ning järelvalve tõhustamisele. Antud peatükis toob autor välja ettepanekud käibemaksualase järelvalve tõhustamiseks ning käibemaksukohustuslaste registri usaldatavuse tõstmiseks.</p> <p>Lõputöö tulemusena autori poolt välja toodud ettepanekute rakendamine aitab käibemaksualast järelvalvet veelgi tõhustada, mille tulemusel saab vähendada käibemaksupettusi ning organiseeritud kuritegevust.</p>	

Võtmesõnad : käibemaksukohustuslane, registreerimisprotsess, käibemaksukohustuslaste register, vestlus käibemaksukohustuslasega, majandustegevuse väljaselgitamine, järelkontrollide teostamise vajadus.

Keywords : persons liable to pay value added tax, registration process, register of persons liable to pay value added tax, conversations with persons liable to pay value added tax, identifying economic activities, need to perform follow-up checks.

Säilitamise koht:

Kaitsmisele lubatud:

Juhendaja: Egon Veermäe

allkiri:

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	6
1. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMINE JA SELLEGA KAASNEVAD PROTSEDUURID	8
1.1. Käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ja vajadus	8
1.1.1. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena	9
1.1.2. Piiratud käibemaksukohustuslase registreerimine	10
1.1.3. Füüsilisest isikust ettevõtja käibemaksukohustus.....	11
1.2. Käibemaksukohustuslase registreerimise avalduse esitamine kohalikule maksu- ja tollibüroole.....	12
1.3. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise analüüs piirkonniti.....	14
2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMISE EELSE ETTEVÕTLUSE KONTROLL PÕHJA MAKSU- JA TOLLIKESKUSE PILOOTPROJEKTI RAAMES ..	17
2.1. Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitanud isikute maksuriski kriteeriumi määramine	17
2.2. Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esmane analüüs, vestlus käibemaksukohustuslasega ning protokoll koostamine.....	19
2.3. Käibemaksukohustuslasena registreerimise otsuse koostamine ja järelkontrollide teostamise vajadus	22
3. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI USALDATAVUSE TÕSTMINE NING JÄRELVALVE TÕHUSTAMINE	24
3.1. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise keeldumise otsuse motiveerimine ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise vajadus	24
3.2. Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine piirkonniti	26
3.3. Erinevate riikide praktika käibemaksualase järelvalve tõhustamisel	30
3.4. Ettepanekud käibemaksualase järelvalve tõhustamiseks	33
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
KASUTATUD ALLIKAD	38
LISAD.....	40
Lisa 1. Maksu- ja Tolliametis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud.....	41

Lisa 2. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud	42
Lisa 3. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse juhataja asetäitja Kaja Orglaga.....	43
Lisa 4. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud	46
Lisa 5. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud käibemaksukohustuslaseks olemise aastate järgi.....	47

SISSEJUHATUS

Sarnaselt 2007.a. on Maksu- ja Tolliameti üheks 2008.a. prioriteediks käibemaksupettuste tõkestamine, mille tõttu pööratakse suuremat tähelepanu käibemaksukohustuslaste registreerimisele ja registri usaldusväarsuse tõstmisele.

Lõputöö teemaks valis autor käibemaksualase järelvalve tõhustamine sellepärast, et analüüsida antud teemaga seotud probleeme. Teema on muutumas üha aktuaalsemaks eelkõige maksuhalduri jaoks, sest probleemsed äriühingud tekitavad oma ebaseadusliku tegevusega riigile kahju. Käibemaksupettuste suurenemise tagajärjel väheneb riigieelarvesse laekuv käibemaksusumma ja suureneb ebaaus konkurents. 2007.a. läbi viidud arvevabrikute projekti aruandest selgub, et riigieelarvesse jääb laekumata miljonites kroonides käibemaksu ja ka tulumaksu. Sellest tulenevalt on vajalik käibemaksukohustuslaste registri usaldusväarsuse tõstmine ning käibemaksualase järelvalve tõhustamine.

Lõputöös annab autor lühiülevaate nõuetest, millede alusel kantakse isikud käibemaksukohustuslaste registrisse, kuidas registreerimine toimub ning millistel alustel toimub registrist kustutamine. Autor avab käibemaksukohustuslase registreerimise ja registrist kustutamise protsessiga kaasnevate mõistete sisu ja analüüsib Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuste tööpiirkonda kuuluvate ettevõtete ja füüsilisest isikust ettevõtjate registreerimise sagedust.

Lõputöö eesmärgiks on püüda välja selgitada protseduurid, mida tuleks käibemaksualase järelvalve tõhustamiseks ette võtta. Selleks analüüsib autor Maksu- ja Tolliameti käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise andmeid, viib läbi intervjuu Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse juhataja asetäitja Kaja Orglaga ning selgitab välja, millised on Rootsi, Taani ja Hollandi kogemused käibemaksualase järelvalve tõhustamisel.

Maksuhalduri seisukohalt vaadates, kirjeldab autor probleeme motiveeritud eitamisotsuste koostamisel juhul, kui maksuhaldurile ei esitata piisavaid tõendeid ettevõtlusega

tegelemise või ettevõtluse alustamise kohta. Autor püüab välja selgitada, mis on need alused, millest nähtuvalt koostatakse ettevõttele käibemaksukohustuslaseks registreerimise keeldumise otsus.

Autor vaatleb käibemaksupettuste vastu võitlemist ja kontrollitegevust kolmes Euroopa Liidu liikmesriigi Maksuametis.

Antud lõputöös uuritakse, kuidas selekteerida välja petturid, kes soovivad saada käibemaksukohustuslaste registrisse või kes soovivad jätkuvalt seal olla. Autor analüüsib, kas tagatise nõudmine enne registreerimist juhul, kui maksuhaldur kahtlustab, et äriühing ei hakka tasuma korralikult tasumisele kuuluvat käibemaksu või ei esita deklaratsioone õigeaegselt, on seadusega kooskõlas. Samuti pöörab autor tähelepanu käibemaksukohustuslaste järelkontrollile ning kuidas toimub järelkontrollide läbiviimine.

Uurimismeetoditest kasutab autor andmekogumis- ja andmetöötlusmeetodit, kus lõputöökaks vajalikke lähteandmeid kogutakse oma tööalase kogemuse üldistamisel, kasutades Maksu- ja Tolliameti teemakohaseid materjale ja juhendeid ning tulemuste tõlgendamise meetodit, mille abil mõtestatakse lahti ja võrreldakse uurimisega saadud tulemusi.

Lähtuvalt eelnevast püstitas autor järgmise hüpoteesi:

- Käibemaksuseaduses etteantud 3 tööpäeva tähtaeg reaalse seadusliku majandustegevuse väljaselgitamiseks on liiga lühike.

1. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMINE JA SELLEGA KAASNEVAD PROTSEDUURID

1.1. Käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ja vajadus

Isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimist reguleerivad käibemaksuseaduse¹ (edaspidi KMS) paragrahvid 19 ja 20.

Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemusest². Seega kohaldatakse üldist kontseptsiooni. Maksukohustuslasena võib kohelda ka ühistuid, ühissettevõtteid, täis- ja usaldusühinguid, isegi kui neil puudub juriidilise isiku staatus.³

Vastavalt KMS paragrahvile 3 lõige 1 on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena.

Käibemaksukohustuslasena saab registreerida maksu- ja tollikeskuse piirkondlikus büroos. Registreeritakse kas ettevõtte või füüsilisest isikust ettevõtja omal soovil või Maksu- ja Tolliameti omal algatusel. Üldjuhul tekib isikul kohustus end maksukohustuslasena registreerida siis, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni.

Kui maksumaksja ei täitnud registreerimiskohustust õigeaegselt, siis registreeritakse ta käibemaksukohustuslaseks tagasiulatuvalt. Tagasiulatuva registreerimise põhjuseks võib olla näiteks asjaolu, et maksumaksja on valesti arvanud käibe tekkimise aega või maksustatavat väärtust. Tagasiulatuva registreerimise tulemusena peab ettevõtja kogu

¹ Käibemaksuseadus.10.12.2003. RT I 2003, 82,554, RT I 2007, 17, 83.

² Euroopa Nõukogu direktiiv 28.11.2006. 2006/112/EÜ art 9.

³ Terra, B.J.M., Wattel P.J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 264.

vahepealse perioodi eest arvestama käibemaksu tagantjärele.⁴ Seega on isikul väga oluline hoida oma käibe suurus tähelepanu all, et vältida hilisemaid arusaamatusi.

Registreerimiskohustust ei teki, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab 0% käibemaksumääruga maksustav käive, mille alla ei loeta kauba ühendusesisest käivet. Samuti ei pea ennast maksukohustuslasena registreerima välisriigi ettevõtja, kelle kogu tegevus on kaupade eksport või kes tegeleb ainult kaubatehingutega tollilaos.

Kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 2 punkti a kohaselt on maksukohustuslasena registreerimise piirmäär üksnes 5 000 eurot (~ 78 000 krooni), kuid Eesti saavutas läbirääkimistel õiguse erandina direktiivist säilitada registreerimise piirmäär suurusega 250 000 krooni.⁵ Alates 1.aprillist 1995 on kohustusliku käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmääraks 250 000 krooni, mis kehtib tänaseni. Autori arvates on hea, et registreerimise piirmäär ei vähendatud, sest see oleks kaasa toonud väga palju segadust maksumaksjate hulgas ning isikute tagantjärgi registreerimise. Kuid Euroopa Nõukogu võttis 28.11.2006.a. vastu uue direktiivi, mis on kuuenda direktiivi ümbersõnastus ning sellega loeti kuues direktiiv kehtetuks.

1.1.1. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena

Ühe maksukohustuslasena registreerimise kord, registreerimisavalduse vorm ning maksukohustuslaste taotlusel nende ühe maksukohustuslasena registreerimise otsuse kehtetuks tunnistamise kord on kehtestatud rahandusministri 07.04.2004 määrusega nr 71.

Maksuhaldur registreerib maksumaksjate ühise taotluse alusel ja KMS § 26 lg 1 toodud tingimuste olemasolul (näiteks emaettevõtja ja tütarettevõtjad äriseadustiku tähenduses või samale isikult kuulub vähemalt 50% ühe maksukohustuslasena registreerimist taotlevate isikute aktsiatest) maksukohustuslased ühe maksukohustuslasena⁶. Peamised asjaolud, miks sellist registreerimist taotlema hakatakse on see, et ühe maksukohustuslasena

⁴ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus, 523.

⁵ Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. <http://www.fin.ee> 22.02.2007

⁶ Maksu- ja Tolliamet. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena. <http://www.emta.ee/?id=3260> 26.02.2007

registreeritud isikute omavahelisi tehinguid ei loeta KMS tähenduses käibeks ja selliseid tehinguid ei pea ka deklareerima. Eelduseks on see, et kauba või teenuse saaja kasutab seda oma maksustatava käibe teostamiseks. Teiseks positiivseks asjaoluks on, et ühised käibemaksukohustuslased saavad omavahel tagasisaadava käibemaksuga katta teise maksukohustuslase maksukohustust.

Siiski peab maksuhaldur registreerima eraldi maksukohustuslaseks isiku, kes seda veel ei ole. Hilisema taotluse alusel, kui kõik isikud on käibemaksukohustuslased, registreerib maksuhaldur nad ühiseks maksukohustuslaseks. Oluline on teada, et ühe maksukohustuslasena registreeritud isikud peavad esitama käibedeklaratsioonid eraldi, kuid käibemaksu tähtaegse tasumise eest vastutavad nad solidaarselt.

1.1.2. Piiratud käibemaksukohustuslase registreerimine

Piiratud käibemaksukohustuslasena registreerimise sätestab KMS paragrahv 21. Registreerimisel peab isik esitama piiratud maksukohustuslasena registreerimise avalduse vormi PKR (kehtestatud rahandusministeeriumi 7.04.2004 määrusega nr 77).

Piiratud kohustega käibemaksukohustuslane on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena⁷. Üldjuhul ei ole piiratud maksukohustuslased ettevõtjad, vaid enamasti on tegemist mittetulundusühingute ning riigi-, valla- ja linnaasutustega, kellel majandustegevust ei ole ja neil puudub võimalus registreerida ennast tavakorras maksukohustuslaseks. Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus saab tekkida ainult sel juhul, kui isik ei ole Eestis maksukohustuslasena eelnevalt registreeritud.

Vastavalt käibemaksuseadusele peavad isikud ennast piiratud maksukohustuslaseks registreerima need, kes saavad Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi maksukohustuslaselt immateriaalseid teenuseid – need on teenused, mille osutamiseks ei pea teenuse osutaja ise kohal olema või isikud, kes soetavad teistest liikmesriikidest nende riikide maksukohustuslastelt kaupu rohkem kui 160 000 krooni eest aastas.

⁷ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. RT I 2003, 82, 554, RT I 2007, 17, 83. § 3 lg 2

Piiratud maksukohustuslane saab samuti käibemaksukohustuslase numbri, kuid tal puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

1.1.3. Füüsilisest isikust ettevõtja käibemaksukohustus

Füüsilisest isikust ettevõtjaks (edaspidi FIE) võib olla iga füüsiline isik⁸. Äriregistrisse kantakse FIE juhul, kui ta on Maksu- ja Tolliametis registreeritud käibemaksukohustuslaseks. Äriseadustiku § 514 kohaselt peab Maksu- ja Tolliamet viivitamata teatama äriregistri pidajale andmed FIE maksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise kohta vastavalt KMSle. Teavitada tuleb kirjalikus vormis.⁹

Alates 1.maist 2004 on vastavalt KMS § 44 FIE-l võimalus rakendada kassapõhist arvestust ka käibemaksu osas. See lihtsustab oluliselt nende raamatupidamist ja maksuarvestust, kuna nad ei pea enam eraldi pidama käibemaksu kohta tekkepõhist arvestust. Isik peab sellest oma piirkondlikku maksukeskust kirjalikult informeerima kas maksukohustuslasena registreerimisel või hiljemalt kassapõhise käibemaksuarvestuse kasutuselevõtu kuule eelneval kuul. FIE-l on õigus oma valikust ka loobuda, teavitades sellest kirjalikult maksuhaldurit eelneval maksustamisperioodil või varem¹⁰. Kuna paljud FIED ei arvesta oma käivet jooksvalt, siis registreeritakse enamus nendest käibemaksukohustuslasteks tagantjärele Maksu- ja Tolliameti enda algatusel. Ettevõtjatel on kohustus esitada kalendriaasta eest lisaks residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni vormile A ka ettevõtlustulu vorm E, mida jälgib ja kontrollib maksuhaldur. Kui ettevõtlustulu ehk käive ületab kalendriaastal 250 000 krooni, tuleb välja selgitada kuupäev, millal ettevõtjal käive ületas lubatud piiri ja vastaval kuupäeval registreeritakse isik tagantjärele käibemaksukohustuslaste registris.

Antud olukorra juurde võiks tuua näite, kus FIE, kelle tegevusaladeks oli loominguine tegevus, fotograafia, esitas 2006.a. residendist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni vormi A

⁸ Äriseadustik. 15.02.1995. RT I 1995, 26-28, 355, RT I 2007, 12, 66. § 3 lg 1.

⁹ Maksu- ja Tolliamet. 2004. Isiku maksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise üldkord. [Sisedokument] 27.02.2007

¹⁰ Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 308.

koos ettevõtlusest saadud tulu vormiga E. Ettevõtja deklareeris ettevõtlustuluks 268 400 krooni, mis oli kogu summas näidatud vormi E real 1.2 kutsetegevus või teenuse osutamine. Antud juhul oli isikul juba kalendriaasta sees tekkinud kohustus ennast käibemaksudokumentatsioonil registreerida, kuid FIE seda veel teinud polnud. Maksuhaldur teavitas 25.05.2007.a. maksukohustuslast telefoni teel ja leppis isikuga kokku vestluse aja, selgitamaks välja käibe tekkimise päeva. Isik tuli kokkulepitud ajal maksuhalduri juurde koos raamatupidamise dokumentidega ja pangakontoväljavõttega. Dokumentidest selgus, et maksustatav käive ületas kalendriaasta algusest 250 000 krooni 07.12.2006.a. 29.05.2007.a. täitis FIE käibemaksudokumentatsioonil registreerimise avalduse ning isik registreeriti käibemaksudokumentatsioonil 07.12.2006.a.

Juhul, kui FIE võõrandab oma ettevõtluse käigus kauba tasuta, on käibe tekkimise ajaks päev, mil kaup ostjale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse. Samuti kui FIEst sõltumatul põhjusel ei ole võõrandatud kauba eest kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgnenud kahe maksustamisperioodi jooksul tasutud, on käibe tekkimise ajaks kolmanda maksustamisperioodi esimene päev.¹¹ Need on seadusest tulenevad kaks erandit, mis reguleerivad FIEde maksustamisel ka käibe deklareerimist.

1.2. Käibemaksudokumentatsioonil registreerimise avalduse esitamine kohalikule maksu- ja tollibüroole

Tänase päeva seisuga saavad registreeruda soovijad esitada avalduse vaid paberikandjal, kuid vastavalt Maksu- ja Tolliamet ühele strateegilisele eesmärgile, on arendamisjärgus projekt, kus isikul võimaldatakse esitada registreerimisavaldus lisaks paberikandjale ka elektrooniliselt, mis on senisest tuntavalt kliendisõbralikum¹². Autori arvates on see kindlasti maksukohustuslastele kui ka maksuhaldurile lihtsam ja mugavam viis astumaks esimest sammu käibemaksudokumentatsioonil registreerimise suunas – hoitakse kokku nii maksumaksja aega kui ka paberikulu on väiksem.

Registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva jooksul on isik kohustatud esitama maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena

¹¹ Maksu- ja Tolliamet. Käibe toimumise aeg. <http://www.emta.ee/?id=3247>. 26.02.2007

¹² Maksu- ja Tolliamet. Projektide Juhtkomitee Koosoleku protokoll. [Sisedokument] 27.02.2007

registreerimiseks¹³. See on seadusest tulenev kohustus. Piirmäära hulka arvatakse vaid Eestis tekkiv maksustatav käive - 18%, 5% ja 0% käibemaksumääraga maksustatav käive. Samuti ka nullmääraga maksustatavad teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Piirmäära hulka ei arvata kauba importi, teenuse saamist ning ühendusesisese kauba, uue transpordivahendi, paigaldatava ja kokkupandava kauba soetamist.

Juriidiline isik, kelle käive ületas kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni, peab käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks esitama Maksu- ja Tolliametile nõuetekohase käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse vormi KR (rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 76) ja isikut tõendava dokumendi. Vajadusel saadetakse registreerimiseks vajaminevad dokumendid asutuse asukohajärgsele Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule maksukeskuse teenindusbüroole, võttes aluseks äriregistrisse kantud juriidilist aadressi. Füüsilisest isikust ettevõtja peab esitama avalduse oma elu- või tegevuskohajärgsele Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule maksukeskusele, kus maksuhaldur vaatab nõuetekohaselt täidetud registreerimisavalduse üle.

Avalduse esitajateks võivad olla juriidilise isiku allkirjaõiguslik isik ehk juhatuse liige, kes on kantud äriregistri registrikaardile või mittetulundusühingute ja sihtasutuste registri registrikaardile, volitatud isik või riigi-, valla- või linnaasutuse esindaja.¹⁴ Maksuhaldur kontrollib avalduse vastuvõtmisel avalduse esitanud isiku isikut tõendavat dokumenti ja vajadusel volitust ning teeb nendest koopia. Avalduse peab allkirjastama maksukohustuslase allkirjaõiguslik isik, volitatud isikult nõutakse notariaalselt kinnitatud volikirja.

Samas ei pea isik ootama registreerimiskohustuse saabumiseni, vaid võib esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse enne seda vabatahtlikult. Sellisel juhul tuleb isikul maksuhalduri poolt kontrolli alustamisel tõestada, et tal juba toimub või ta alles alustab reaalselt seaduslikku äritegevust, sest käibemaksukohustuslasteks saavad registreerida vaid need isikud, kes tegelevad ettevõtlusega KMS mõistes.

¹³ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. RT I 2003, 82, 554, RT I 2007, 17, 83. § 20 lg 1

¹⁴ Maksu- ja Tolliamet. 2004. Isiku maksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise üldkord. [Sisedokument] 27.02.2007

1.3. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise analüüs piirkonniti

Antud peatükis analüüsib autor Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse käibemaksukohustuslaste registreerimissagedust ja võrdleb aastaid 2006 ja 2007, kasutades andmekogumis- ja andmetöötlusmeetodit. Vajalikud andmed sai autor Maksu- ja Tolliametist.

Käibemaksukohustuslaste registreerimise sageduse analüüsile eelnevalt toob autor välja suuruse järjekorras piirkonnad, kus on kõige rohkem nii juriidilisest isikust maksumaksjaid kui ka füüsilisest isikust maksumaksjaid seisuga 02.01.2008.a.

Tabel 1. Juriidiliste isikute ja FIEde osakaal Eestis protsentides maksu- ja tollikeskuste lõikes.

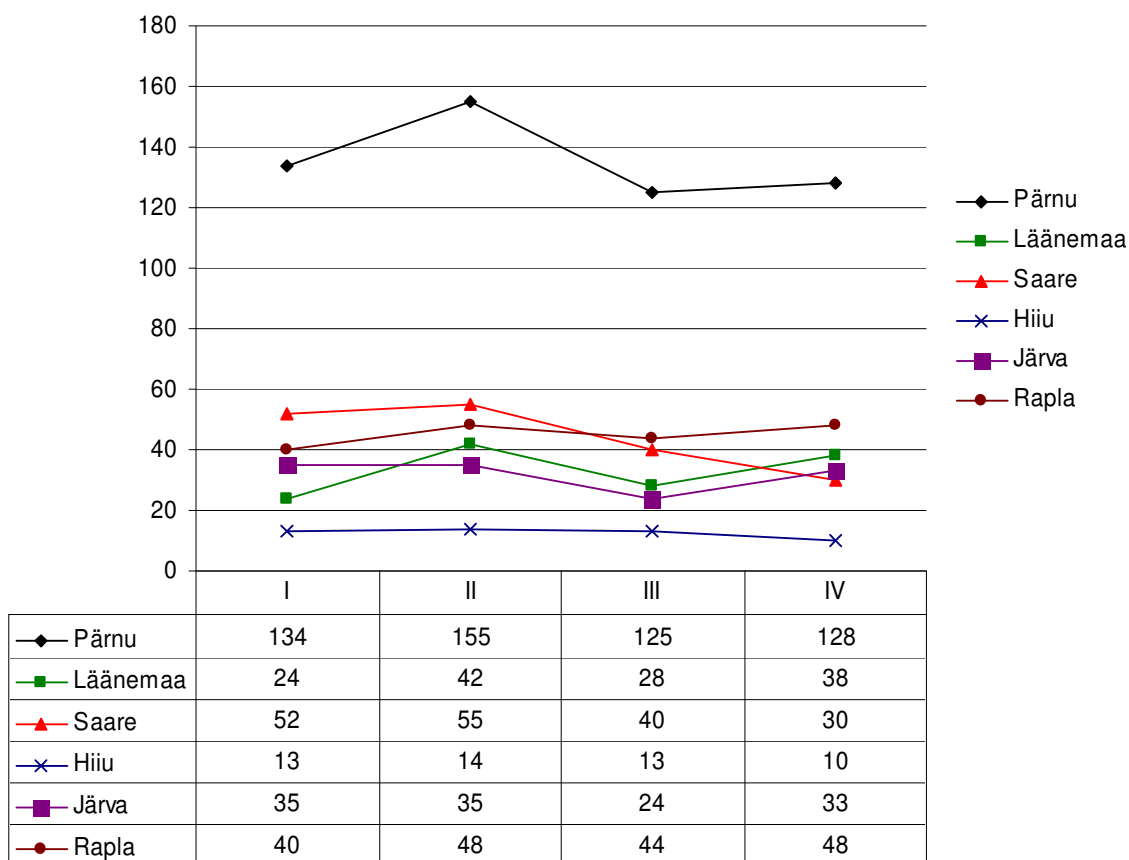
Maksu- ja tollikeskus	Juriidilised isikud	FIEd
Põhja	58,4%	34,5%
Lõuna	19,1%	28,6%
Lääne	13,3%	23,3%
Ida	9,2%	13,6%

Allikas: Maksu- ja Tolliamet.

Tabelis 1 on näha, et kõige rohkem juriidilisi isikuid on Põhja maksu- ja tollikeskuses 58,4% ja FIEsid 34,5%. Lääne maksu- ja tollikeskus on suuruselt kolmas piirkond, kuhu on koondunud 13,3% juriidilistest isikutest ja 23,03% FIEdest.

Käibemaksukohustuslasena registreerimise andmed on kogutud kvartalite lõikes tabelitesse 2 (lisa 1) ja 3 (lisa 2). Antud tabelitest on näha, et 2007.a. registreeriti Maksu- ja Tolliametis käibemaksukohustuslaseks kokku 9 673 isikut, sh 1 208 isikut Lääne maksu- ja tollikeskuses, mis moodustab kõikidest registreerijatest 12,49%. Lääne maksu- ja tollikeskus koosneb kuuest maksu- ja tollibüroost: Pärnu, Läänemaa, Saare, Hiiu, Järva ja Rapla. Võrreldes 2006.a. on registreerijate arv tõusnud kogu Maksu- ja Tolliametis 235 isiku võrra ehk 2,4%. Lääne maksu- ja tollikeskuses tõusis antud näitaja 99 isiku võrra ehk

8,2%. Antud aasta kohta on see märgatav tõus. Seega võib järeldada, et 2007.a. tegelesid ettevõtted ettevõtlusega intensiivsemalt kui 2006.a.



Joonis1. 2007.a. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksudokumentatsiooniliseks registreerimine

Sarnaselt 2006.a. registreeriti kõige rohkem käibemaksudokumentatsioonilasi taas Pärnu maksu- ja tollibüroos. Põhjuseks loeb autor seda, et Lääne maksu- ja tollikeskuse Pärnu maksu- ja tollibüroos on kõige rohkem juriidilisi isikuid ja füüsilisest isikust ettevõtjaid.

Pärnu maksu- ja tollibüroos on 2007.a. esimeses kvartalis registreerimisi kokku 134, kuid teises kvartalis registreeriti 21 isikut rohkem. Kolmandas ja neljandas kvartalis on näitajad nendest madalamad.

2007.a. teises kvartalis oli registreerimissagedus Lääne maksu- ja tollikeskuse kõigis kuues maksu- ja tollibüroodes kõrgeim. Kõige selgemini on seda näha Läänemaa maksu- ja tollibüroo tulemustest, kus I kvartalis oli registreerimisi 24 ja teises kvartalis tõusis see näitaja 42ni, mis on peaaegu poole suurem tulemus võrreldes esimese kvartaliga.

Saare maksu- ja tollibüroos on võrreldes teiste maksu- ja tollibüroodega registreeritud isikuid 2007.a. kvartalite lõikes rohkem. See tuleneb sellest, et Saare maksu- ja tollibüroo on registreeritud maksukohustuslaste arvu suuruse poolest teisel kohal peale Pärnu maksu- ja tollibürood. Sarnane olukord oli ka 2006.a.

Kõige stabiilsem piirkond on Hiiu, kus esimeses ja kolmandas kvartalis on registreerimisi võrdselt ehk 13 isikut registreeriti käibemaksukohustuslaseks. Teises kvartalis on antud number ühe isiku võrra suurem ehk 14.

2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMISE EELSE ETTEVÕTLUSE KONTROLL PÕHJA MAKSU- JA TOLLIKESKUSE PILOOTPROJEKTI RAAMES

21.märtsil 2007.a. alustas tööd Põhja maksu- ja tollikeskuses viieliikmeline töögrupp, kes hakkas tegelema käibemaksukohustuslaseks registreerimise eel- ja järelkontrollidega. 05.aprilli 2007.a. Maksu- ja Tolliameti peadirektori käskkirjaga nr 110-P kinnitati Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse käibemaksukohustuslaste registreerimise ja vahetu registreerimisjärgse ettevõtluse kontrollide tööprotsessi juhend. Antud juhendmaterjal on üheks oluliseks dokumendiks käibemaksukohustuslaseks registreerimise protsess ühtlustamiseks kogu Maksu- ja Tolliameti, mis koostati Põhja maksu- ja tollikeskuse pilootprojekti raames ja sinna kaasatakse hiljem ka teised maksu- ja tollikeskused.

Alates 01.11.2007.aastast muutis ka Lääne maksu- ja tollikeskus isikute registreerimise protsessi. Kui enne antud kuupäeva toimus isikute registreerimine kõigis Lääne maksu- ja tollibüroodes asutuse siseselt välja töötatud süsteemi alusel, siis nüüdseks ühtlustatakse käibemaksukohustuslaseks registreerimise protsessi ning välja on töötatud ka vastav juhendmaterjal, mida maksu- ja tollikeskused saavad aluseks võtta.

2.1. Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitanud isikute maksuriski kriteeriumi määramine

Kontrollide eesmärgiks on käibemaksukohustuslaste registri usaldusväärsuse tagamine, puhvrite ja arveveskite registrisse saamise takistamine ja käibemaksupettuste ennetamine. Menetletakse vaid Eesti äriühinguid ning kontrolli objektid valitakse lähtuvalt etteantud riskiastmest. Eelkontrolli läbiviimise tulemusena peaks olema tagatud probleemsete äriühingute KMKR-i mittesattumine või tunnetuse saamine äriühingu vahetu registreerimisjärgse järelkontrolli läbiviimise vajaduse kohta. Lõppeesmärgiks on käibemaksukohustuslaste registri usaldusväärsuse tõstmine ja kõikidele äriühingutele

võrdsete võimaluste loomine (aus ettevõtluskeskkond).¹⁵ Käibemaksukohustuslaste registri usaldavuse tõstmine on seotud avaliku huviga ehk käibemaksukohustuslaste register peaks sisaldama ettevõtteid, kes ei osale seaduse rikkumistes ja kes ei teostaks maksupettusi.

Kõik andmed käibemaksukohustuslaseks saaja kohta koondatakse eelnevalt välja töötatud tabelisse ning kontrollmaterjale säilitatakse elektroonses maksutoimikus, kus kajastatakse kogu registreerimisega/registreerimata jätmisega seotud info.¹⁶ Tabel on koostatud selleks, et teostada infovahetust maksu- ja tollibüroode ja teabeosakonna vahel. See on Maksu- ja Tolliameti ühtlustatud süsteem, et vältida maksu- ja tollibüroodes käibemaksukohustuslaseks registreerimise protseduuri erinevusi, luues võrdsed võimalused kõikidele käibemaksukohustuslaseks registreerida soovivatele isikutele.

Sinna koondatakse kõik esitatud käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldused ja nende menetlemisega seotud info. Antud tabel annab hea ülevaate tehtud toimingutest ja nende tulemustest. Taustauuringuga püütakse vältida varifirmade ja variisikute sattumist käibemaksukohustuslaste registrisse. Uuritakse, ega isik ei kasuta oma asukohajärgse aadressina aadressi, kuhu on varem registreeritud „riiulifirmasid“ ning ega isik pole registreeritud „variisikute“ nimekirja. Samuti saab tabelit kasutada hilisemate järelkontrolliobjektide valikul. Antud tabelisse tuleks lisada ka kontrolliosakonna ja revisjoni käigus kontrollitud asutustega kaasnev info, et saada ülevaade kõikidest isikutest, kes on ja kes on soovinud saada käibemaksukohustuslaseks.

Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamisel kantakse avalduses toodud andmed käibemaksukohustuslaseks registreerimise tabelisse. Maksu- ja Tolliameti teabeosakonna peaspetsialistide poolt on koostatud käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitanud isikute maksuriski määramiseks riskikriteeriumid, mis annavad avalduse esitanud isikutele riskiastme – kõrge risk, keskmine risk või madal risk¹⁷.

¹⁵ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslasena registreerimise eelse ettevõtluse kontrollide tööprotsessi juhend Põhja MTKs pilootprojekti raames. [Sisedokument] 02.11.2007

¹⁶ Maksu- ja Tolliamet. Põhja KMKR üksus: KMK registreerimise eel- ja järelkontrollid. [Sisedokument] 06.06.2007.

¹⁷ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslasena registreerimise eelse ettevõtluse kontrollide tööprotsessi juhend Põhja MTKs pilootprojekti raames. [Sisedokument] 02.11.2007

Madala ja keskmise riski saanud äriühingute osas registreerimiseelset kontrolli läbi ei viida ja isikud registreeritakse käibemaksukohustuslasena vastavalt seadusele kolme tööpäeva jooksul avalduse saamisest. Samas kui maksuhalduril jääb kahtlus isiku usaldatavuse suhtes, on tal õigus küsida juurde täiendavalt ettevõtlust tõestavaid dokumente, arveid, kontoväljavõtteid, lepinguid jne. Kõrge riski saanud isikutega viiakse läbi registreerimiseelne kontroll.

Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse liitumisel Põhja maksu- ja tollikeskuse pilootprojektiga käibemaksukohustuslaste registreerimiseelse ja vahetu registreerimisjärgse ettevõtluse kontrollide tööprotsessiga on märgata positiivseid tulemusi – riski määratlus on selgem ja ühtlustatum ning ka kontrolli valim on kindlam. Töö on efektiivsem ja tulemuslikum ning ka kontrollide arv on väiksem (lisa 3).

2.2. Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esmane analüüs, vestlus käibemaksukohustuslasega ning protokollide koostamine

Ametnik analüüsib avaldust, olemasolevaid andmebaase ja maksupettuse riski. Juhul, kui maksuhalduril on tekkinud kahtlus isiku majandustegevuse suhtes, siis on tal õigus vastavalt KMS § 20 lg 4¹ nõuda isikult lisatõendeid, mis tõestaks ettevõtlusega tegelemist või tegevuse alustamist Eestis. Kõrge riski saanud isikule koostab maksuhaldur korralduse ettevõtlust tõendavate dokumentide esitamiseks ja suuliste selgituste andmiseks. See koostatakse ja registreeritakse kolme tööpäeva jooksul käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamiseks. Korralduses märgitakse ära kuupäev, kellaaeg ning koht, kuhu tuleb ilmuda dokumentide esitamiseks ja selgituste andmiseks ettevõtlust puudutavates küsimustes. Antud juhul viiakse läbi isikuga vestlus, et saada ülevaade ettevõtlusega tegelemise kohta.

Esmalt tutvustatakse maksukohustuslasele, kellega viiakse läbi ettevõtlust puudutav vestlus, tema seadusest tulenevaid õigusi ja kohustusi. Toimingut läbiviiv ametnik koostab maksukohustuslase suulise seletuse kohta protokollid, kuhu kannab kõik vajalikud andmed maksukohustuslasena registreerimiseks. Ametnik küsitleb isikut põhjalikult, selgitades välja maksustatava käibe, majandustegevuse olemasolu, asukohajärgse aadressi,

koostööpartnerid jne. Kahtlust äratavate andmete täpsustamiseks ja umbmääraste vastuste saamisel peab isik esitama lisatõendeid, milleks võivad olla ostu – müügi arved, äriplaan, erinevad lepingud – eellepingud, töölepingud, töö ettevõtulepingud, ruumide rendilepingud, investeringutega seotud andmed, pangakontoväljavõtted jne. Lisatõendite küsimine aitab maandada maksupettuste riski. Juhul, kui maksuhalduril jääb siiski kahtlus, kas isik ikka on alustanud või alustab reaalselt majandustegevust, siis tuleb külastada ettevõtte tegevuskohti. Ettevõtte käibemaksukohustuslaseks registreerimisele eelne vestlus ja andmete analüüs peaks aitama ennetada maksupettuse riski ja selekteerida välja maksupettureid.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimisel on kõige suuremaks probleemiks riski määramine: kõrge riski saanud juhatuse liikmed on küll ohumärk mitteregistreerimiseks, kuid kontrolli käigus ei suudeta tõendada reaalse ettevõtlusega mittetegelema hakkamist, kuna tehingud on suunatud tulevikku. Kui ettevõtte juhatuse liige vähegi valdkonda tunneb, siis äriplaan ja muud ettevõtlusega alustamist tõendavad ütlused osutuvad ümberlökkamatuks (lisa 3).

Siinkohal toob autor näite, kus ettevõtte registreeriti käibemaksukohustuslaseks alles 4 kuu möödumisel avalduse esitamisest. Ettevõtte X, kelle tegevusaladeks oli kinnis- ja vallasvara ost-müük, vahetus, haldamine ja rentimine, esitas 25.09.2006.a. käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse enne kohustusliku registreerimise piirmäära täitumist. Seega tuli asutusel oma ettevõtluse alustamine ära tõestada. Maksuhaldur viis läbi 29.06.2006.a. juhatuse liikmega vestluse, kus isik äritegevuse tõestuseks esitas vaid pangaväljavõtted ning maa ostu-müügilepingu sh. maa ostutehing sooritati sularahas 1 miljon krooni. Kuna vestluse käigus selgus, et ettevõttel polnud kõiki majandustehinguid tõestavaid dokumente kaasas, koostas maksuhaldur korralduse täiendavate dokumentide saamiseks. Olemasolevate dokumentide analüüsimisel selgus, et teave on siiski ebapiisav ning seetõttu koostas maksuhaldur veel mitmeid korraldusi: ettevõtte omanikule, kus sooviti infot sularahatehingute kohta, maa müüjale, et tõestada raha üleandmist, vallavalitsusele, et saada informatsiooni, kas ettevõtte on esitanud vallale detailplaneeringu kinnitamiseks taotluse. Kõikide vajalike lisadokumentide saamine võttis väga palju aega ning viimane maksuhalduri poolt nõutav dokument saabus 12.01.2007.a. Esitatud dokumentide analüüsi tulemusena registreeris maksuhaldur isiku käibemaksukohustuslaseks, koostades

käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsuse, kus ettevõtte X registreeriti käibemaksukohustuslaseks avalduse esitamise kuupäeva seisuga ehk 25.09.2006.a.

Antud näite alusel on näha, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse saamisel on maksuhalduril siiski võimalus pikendada KMSist tulenevat nõuet registreerida ettevõtte 3 tööpäeva jooksul. Sellisel juhul koostab maksuhaldur korralduse, kus nõutakse isikult lisatõendeid või kogutakse neid oma algatuslikult. Registreerimise või registreerimata jätmise otsustab maksuhaldur antud olukorras seadusest tulenevalt kolme tööpäeva jooksul.

Enne 01.11.2007.a., kui Lääne maksu- ja tollikeskus ei olnud veel muutnud registreerimise protsessi, viidi Rapla maksu- ja tollibüroos kõikide käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse esitanud isikutega läbi vestlus ettevõtlustegevuse tõestamiseks. Sellist süsteemi hakati kasutama KMS § 20 lg 4¹ kohaselt, mis ütleb, et isik peab registreerimiseks tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Praktika näitas, et vestluse aeg lepidi isikuga kokku suusõnaliselt kas maksu- ja tollibüroos või helistades juhatuse liikmele või sellele volitatud isikule. Vestlus pidi toimuma avalduse saamisest alates kolme tööpäeva jooksul. Antud situatsioonis tekkis olukord, kus käibemaksukohustuslaseks sooviv isik ei pidanud kinni kokkulepitud ajast ja seega oli seadusest tulenev nõue registreerida isik kolme tööpäeva jooksul avalduse saamisest liiga lühike aeg. Sellel perioodil, kõikide maksukohustuslastega vesteldes, ei avastatud ühtegi suurt maksupetturit. Toimus ebaefektiivne ressursikasutus. Teisalt said maksuhaldurid suurepärase kogemuse erinevate maksukohustuslastega vestluse läbiviimiseks. Hästi läbiviidud vestlus aitab välja selgitada, kas isik tegeleb realselt ettevõtlusega.

Seega esmane vajadus maksuhalduritele, kes registreerivad isikuid käibemaksukohustuslaste registrisse, on korraldada koolitusi registreerimisel vajalike, kohustuslike ja soovituslike toimingute kohta, kuidas tuleks läbi viia vestlusi, kuidas ja mis alustel hinnata majandustehingutega seotud dokumente ning kuidas motiveerida registrisse mittesobivate isikute otsuseid.

2.3. Käibemaksukohustuslasena registreerimise otsuse koostamine ja järelkontrollide teostamise vajadus

Maksuhaldur otsustab registreerimise tõendite saamisest alates kolme tööpäeva jooksul¹⁸ ning registreerimist käsitleva otsuse teeb isikule teatavaks hiljemalt otsuse tegemise päevale järgneval tööpäeval¹⁹. Registreerimisel saab isik käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbri, mille kehtivust saab ja peab kontrollima Maksu- ja Tolliameti kodulehe aadressilt www.emta.ee, et mitte langeda maksupetturite ohvriks. Päring annab vastuse, kas käibemaksukohustuslase number on sel hetkel kehtiv või mitte.

Isik võib esitada avalduse vabatahtlikult ka enne kohustusliku piirmäära täitumist ning siis registreeritakse isik kas alates registreerimisavalduse esitamise päevast või avalduses märgitud sellest hilisemal kuupäeval. Sellisel juhul peab isik ise tõestama maksuhaldurile oma majandustegevust juhul, kui maksuhalduril tekib kahtlus, kas ettevõtte tegeleb ikka majandustegevusega. Maksuhaldur peab maksukohustuslaselt küsima lisatõendeid ja andmete täpsustusi 3 tööpäeva jooksul avalduse saamisest. Dokumentide küsimine pikendab registreerimise otsuse koostamise protsessi. Kui kõik nõutud lisatõendid on esitatud, siis peab maksuhaldur otsustama 3 tööpäeva jooksul isiku registreerimise.

Kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni piirmäära, siis koostatakse käibemaksukohustuslase registreerimise kohta otsus ning avalduses toodud andmed kantakse maksukohustuslase registrisse kolme tööpäeva jooksul arvates avalduse saamisest nimetatud suuruses käibe tekkimise kuupäeva seisuga. Registreerimisotsus vormistatakse KMS § 20 lg 3 alusel juhul, kui käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus on esitatud piirmäära ületamise kohta õigeaegselt, st kolme tööpäeva jooksul arvates registreerimiskohustuse tekkimisest. Ka antud käibe olemasolu õigsust on maksuhalduril õigus kontrollida. Sellisel juhul küsib maksuhaldur maksukohustuslaselt juurde näiteks pangakontoväljavõtte ja käibe tekkimise aluseks olevad arved. Maksuhaldur analüüsib esitatud dokumente ja kontrollib, kas avalduses märgitud kuupäev, millal maksustatav käive ületas kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni piirmäär, on seaduspärane.

¹⁸ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. RT I 2003, 82, 554, RT I 2007, 17, 83. §20 lg 4¹

¹⁹ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. RT I 2003, 82, 554, RT I 2007, 17, 83. §20 lg 5

Kui käibemaksukohustuslasena registreerimise otsus on tehtud, siis sellest ajast on maksumaksjal käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Isik peab lisama kauba ja teenuse hinnale käibemaksu, kirjutades nõuetekohasele arvele ka käibemaksukohustulase numbri. Isikul on kohustus arvutada tasumisele kuuluva käibemaksusumma vastavalt KMSle, ta peab säilitama dokumente ja pidama käibemaksuarvestust.

Järelkontroll viiakse läbi kolme kuu möödumisel registreerimisest. Nagu eelnevalt öeldud aitab käibemaksukohustuslaseks registreerimise tabel ka järelkontrolli objektide valikul. Juhul, kui isik on registreeritud käibemaksukohustuslaseks, kuid maksuhalduril jäid teatud kahtlused ettevõtlusega tegelemise suhtes, siis sellistele isikutele tuleks teostada järelkontroll. Vajalik info ja kahtlused ettevõtlusega tegelemise ja mittetegelemise kohta lisatakse elektroonilisse tabelisse, mis sisaldab kõiki käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitanud isikuid.

Järelkontrolli vajaduse võib tingida näiteks see, kui isik ei esita deklaratsioone, puuduvad töötajad ja ei deklareerita käivet, parandatakse tagantjärele käibedeklaratsioone ja sellega likvideeritakse maksuvõlad.

Järelkontroll kolme kuu möödumisel registreerimisest on siiski liiga vara, sest näiteks kui isik registreeritakse jaanuarikuus, siis kontroll tuleks läbi viia juba märtsis või aprillis. Antud juhul on esitatud vaid kaks käibedeklaratsiooni, sest deklaratsioon tuleb esitada maksustamisperioodile järgneva kuu 20.kuupäevaks. Uutel, alles tegevust alustavatel ettevõtetel esimestel maksustamisperioodidel käive puudubki, kuna deklareeritakse vaid sisendkäibemaksu. Alustav ettevõtte ei saavuta kolme kuuga nii suurt käivet, millega ta saaks katta kõik tootmise käivitamiseks vajalikud investeeringud. Ettevõtted enne tegevuse alustamist soetavad ettevõtte tegevuse tarbeks erinevat tehnikat, et majandustegevus üldse toimima hakkaks. Sellisel juhul saab järeldada, et ettevõtted on ausad ja ettevõtlustegevuse täiel mahul käima lükkamiseks on vaja teha kulutusi, mida ka KMS ei keela.

3. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI USALDATAVUSE TÕSTMINE NING JÄRELVALVE TÕHUSTAMINE

3.1. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise keeldumise otsuse motiveerimine ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise vajadus

Kui isiku poolt esitatud lisatõendite põhjal ei selgu, et tegeletakse ettevõtlusega ning samuti pole selle alustamine kinnitust leidnud, siis jäetakse isik registreerimata ja koostatakse selle kohta motiveeritud otsus. Otsuses tuuakse ära registreerimisest keeldumise põhjus ja viide seadusele. Dokument tehakse maksumaksjale teatavaks hiljemalt otsuse tegemise päevale järgneval tööpäeval.

Seega jäetakse kõikidest esitatud käibemaksukohustuslaseks registreerimiste avaldustest osad rahuldamata, koostades otsuse käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse rahuldamata jätmise kohta. Hea näide selle kohta on, et ettevõtte Y esitas Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule maksukeskusele avalduse enda käibemaksukohustuslasena registreerimiseks. Peamiseks tegevusaladeks oli avalduses välja toodud saematerjali ostmüük ning kaupade, teenuste vahendus. Ettevõtte oli alles asutatud ning seega polnud ka kohustuslik registreerimise piirmäär ületatud ja ettevõtte pidi oma ettevõtluse alustamist tõestama. Vestluse käigus selgus, et ettevõttel on plaanis hakata Venemaalt saematerjali tooma ja tegelema kaupade vahendamisega, eellepingud nende kohta olid väidetavalt sõlmitud. Plaaniti soetada ettevõtluse tarbeks veoauto ja palgata raamatupidaja. Käibe tekkimise aega ei osanud juhatuse liige ja ainuomanik täpsemalt prognoosida. Tehingupartnereid sooviti leida internetist või ajalehe kuulutuse peale. Maksuhalduri nõudmisel saadeti sõlmitud eellepingud hiljem posti teel. Maksuhaldur pöördus teise lepinguosapoole poole info saamiseks, millest selgus, et ettevõtte juhatuse liige oli pöördunud teise osapoole poole eellepingu sõlmimise palvega alles pärast maksuhalduri poolt läbiviidud vestlust. Leping ise ei sea mingeid kohustusi ja osapool oli huvitatud saematerjali soetamisest, seega sõlmitigi eelleping. Teiseks negatiivseks asjaoluks oli, et ettevõttel polnud ühtegi töölepingut sõlmitud ega muid kokkuleppeid tööjõu kasutamiseks. Maksuhaldur analüüsis avalduses esitatud andmeid ja sõlmitud eellepinguid ning jõudis järeldusele, et eellepingud olid sõlmitud vaid eesmärgiga kasutada neid ettevõtluse

tõestamiseks käibemaksudokumentatsiooniks registreerimisel. Maksuhaldur otsustas ettevõtte Y jätta registreerimata ning koostas otsuse käibemaksudokumentatsiooniks registreerimise avalduse rahuldamata jätmise kohta.

Autor analüüsib käibemaksudokumentatsiooniks registreerimisi Lääne maksu- ja tollikeskuses ajavahemikul 01.11.2007 – 06.03.2008.a. Antud perioodil esitas Maksu- ja Tolliameti andmetel Lääne maksu- ja tollikeskusele käibemaksudokumentatsiooniks registreerimise avaldusi kokku 399 isikut. Nendest 251 isikule e 62,9 %le määrati madal riskiaste, 119 isikule e 29,8 %le keskmine riskiaste ning 29 isikut e 7,3 %le kõrge riskiaste.

Registreerimiseelse kontrolli tulemusena koostati 399st isikust vaid kolmele käibemaksudokumentatsiooniks registreerimisest keeldumise otsus. Siit järeldub, et ressursi ei ole kasutatud efektiivselt ning tegemist on ebaefektiivse kontrolliga. 7 isikut 399st loobus registreerimisest peale vestlust maksuhalduriga ning registreerimiseelse kontrolli tulemusena selgus, et 46 isikut tegeleb ettevõtlusega. Kokku kontrolliti üldse 56 isikut.

Seega võib siit järeldada, et ettevõtted on ausad. Üldine maksukuulekus Lääne maksu- ja tollikeskuses on tagatud. Maksuhaldurid tegelevad maksukohustuslastega teeninduslikult, korraldavad neile koolitusi ja toimub pidev nõustamine ning kontakt maksustamise alal. Sealhulgas juhitakse tähelepanu näiteks esitamata ja vigastele deklaratsioonidele ning teistele puudustele.

Käibemaksudokumentatsioonilaste registrist kustutamist reguleerivad KMS paragrahvid 22 ja 23. Juhul, kui isik kustutatakse käibemaksudokumentatsioonilaste registrist, siis sellest hetkest ei kehti talle enam käibemaksudokumentatsioonilase kohustused – ta ei pea käibemaksu deklareerima ega tasuma.

Käibemaksudokumentatsioonilase registrist kustutamine on sarnaselt maksukohustuslasena registreerimisele võimalik maksumaksja enda algatusel (kui aasta müügi käive jääb tema arvutuste kohaselt alla 250 000 krooni piiri) või maksuhalduri algatusel (kui maksumaksja on jätnud esitamata kuus järjestikust käibedeklaratsiooni, kui ettevõttel puudub Eestis ettevõtlus või kui ettevõtte on registreerimisel esitanud tahtlikult valed andmed).

Alates 01.01.2006 on olemas võimalus kord juba registreeritud isik registrist kustutada, kui ta on majandustegevuse lõpetanud või polegi seda alustanud.²⁰ KMS § 22 lg 3¹ täiendamine aitab käibemaksudokumentatsioonide registrit puhastada nendest isikutest, kes esitavad käibedeklaratsioone nullidega või kes deklareerivad sisendkäibemaksu ning kellel puuduvad töötajad. Siit võib järeldada, et puudub majandustegevus. Antud situatsioonis ei saa maksuhaldur ettevõtjat automaatselt kustutada vaid teatab maksukohustuslasele kirjalikult registrist kustutamise kavatsusest ning annab tähtaja ettevõtluse tõestamiseks. Juhul, kui isik ei suuda maksuhaldurile ettevõtlusega tegelemist tõendada, on maksuhalduril õigus isik maksukohustuslaste registrist kustutada²¹.

Registrist kustutatuks loetakse isik Maksu- ja Tolliameti piirkondliku maksukeskuse ametniku vastavasisulises otsuses nimetatud kuupäeva seisuga²². See tähendab seda, et tagantjärele registrist kustutamist toimuda ei saa ja kuni käibemaksudokumentatsioonide registrist kustutamise otsuseni kehtivad isikule kõik seadusest tulenevad õigused ja kohustused.

Käibemaksudokumentatsioonide registrit aitaks kindlasti puhtana hoida KMS muudatus, mis sätestaks konkreetse tähtaja, mille jooksul 0 käibega isikud võivad registrist kustutada. Üldjuhul ikkagi isikud, kes käivet ei deklareeri ja esitavad käibedeklaratsioonid nullidega, ei tegele ka ettevõtlusega. Selline seadusemuudatus aitaks kokku hoida maksuhalduri aega ja ressursse.

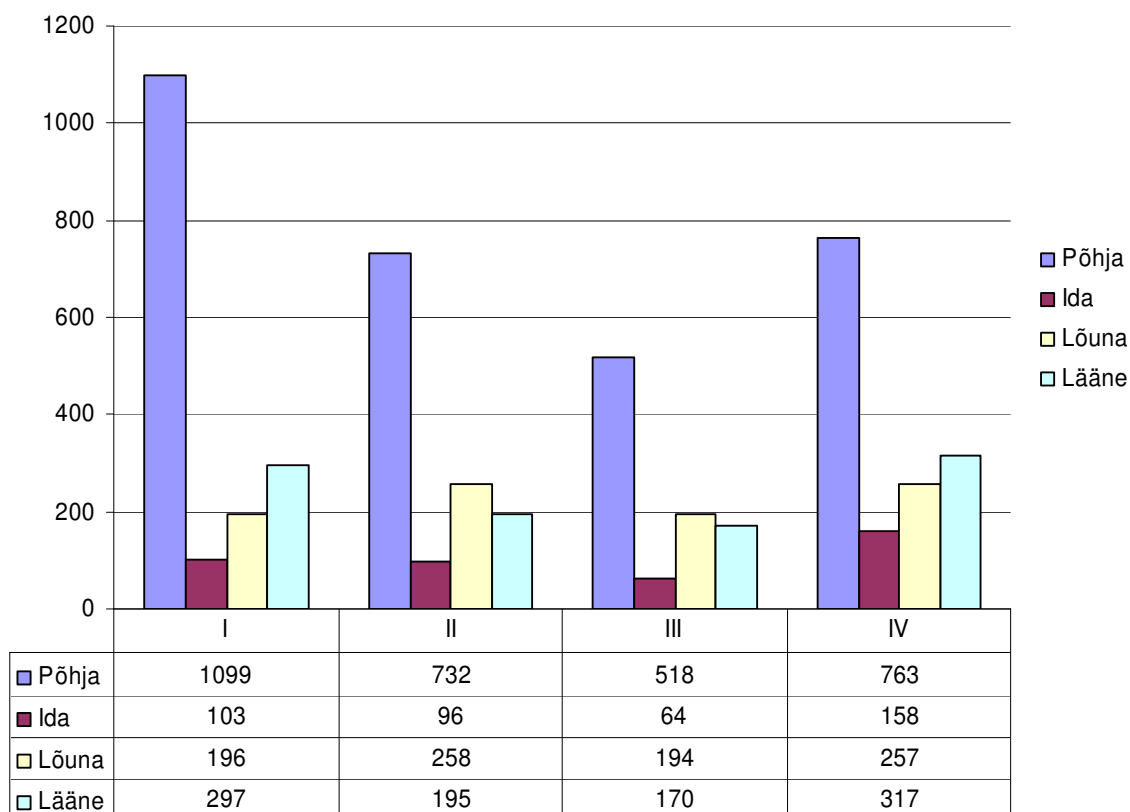
3.2. Käibemaksudokumentatsioonide registrist kustutamine piirkonniti

Käibemaksudokumentatsioonideks registreerimise analüüsile sarnaselt on siingi kogutud käibemaksudokumentatsioonide registrist kustutamise andmed 2007.a. kohta kvartalite lõikes tabelisse. Autor võrdleb 2006.aasta andmeid 2007.aastaga.

²⁰ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus, 523.

²¹ Eesti majanduse teataja. Käibemaks. 2006. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus, 17.

²² Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksu maksjad ja maksukohustuslasena registreerimine. <http://www.emta.ee/?id=1081> 23.02.2007



Joonis 2. 2007.a. Maksu- ja Tolliametis käibemaksukohustuslase registrist kustutatud ettevõtted

2007.a. kustutati Maksu- ja Tolliametis kokku 5 417 isikut. Võrreldes 2006.a. on registrist kustutatud 116 isikut vähem. Kogu Lääne maksu- ja tollikeskuses kustutati 2007.a. 979 isikut, mis on 263 isiku võrra suurem 2006.aastast, kus kustutamisi oli kokku vaid 716 isikut. See on hea tulemus ja autor järeldeb, et 2007.a. on Lääne maksu- ja tollikeskuses pööratud suuremat tähelepanu käibemaksukohustuslaste registri puhastamisele, mistõttu kustutati registrist ettevõtted, kes käibemaksuseaduse seisukohalt ei tohiks antud registris olla. Käibemaksukohustuslaste kontrolli on tõhustatud ja järjest enam pööratakse tähelepanu sellele, et register oleks võimalikult reaalne ja ei sisaldaks endas ettevõtteid, kes realselt majandustegevust ei omaks.

Kuna Lääne maksu- ja tollikeskusest on suuremad Põhja ja Lõuna maksu- ja tollikeskus, siis antud graafikust tuleb välja, et Lääne maksu- ja tollikeskuses on suuremat tähelepanu pööratud käibemaksukohustuslase registri puhastamisele I ja IV kvartalis. 2006.a. IV kvartalis oli registrist kustutamisi 298 isikut, kuid 2007.a. 19 isikut rohkem e 317 isikut.

Kõige ulatuslikum kustutamine on tehtud Ida maksu- ja tollikeskuses, kus on kõige vähem nii juriidilisi isikuid kui ka FIEsid. Antud piirkonnas on kustutatud IV kvartalis 158 isikut, mis on võrreldes III kvartaliga 94 isiku võrra suurem.

Kui arvestada seda, et 2007.a. oli registreerimisi kogu Maksu- ja Tolliametis kokku 9 673 isikut ja kustutatud isikuid kokku 5 417 isikut, siis siit saab järeldada, et käibemaksukohustuslaste arv aasta aastalt suureneb. Seega suureneb ka maksuhalduri töökoormus hoida käibemaksukohustuslaste registrit võimalikult usaldusväärseks. Kuna registreeritud käibemaksukohustuslaste arv suureneb, siis võib arvata, et registrisse saamine on siiski liiga lihtne. Tuleks piirata registreerimist näiteks Taani maksuameti näitega, kus teatud juhtudel nõutakse registreerimisel äriühingul rahalisi garantiisid. Rahaline garantiid on õigustatud varem ettevõtlusega seotud, kuid makseraskustesse sattunud isikute puhul (lisa 3).

Autor analüüsib, mis alusel on 2007.a. kustutatud Lääne maksu- ja tollikeskuse piirkonda kuuluvad isikud käibemaksukohustuslaste registrist. Samuti vaadeldakse, kui pikk on olnud antud isikute tegutsemise aeg. Andmed on kogutud kvartalite lõikes tabelisse (lisa 4). Tähelepanekuna toob autor välja asjaolu, et kogu 2007.a. kustutatud isikutest 35 isikul puudus KMS paragrahv, mille alusel isik registrist kustutati. Kuna käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise otsused genereeritakse programmist automaatselt, siis tuleks teha programmis täiendus, kus ilma KMS paragrahvi valimata otsust ei väljastata. Antud isikud jättis autor analüüsist välja.

I kvartalis 2007.a. kustutati käibemaksukohustuslaste registrist 171 isikut KMS § 22 lg 1 alusel, kus isik ise esitas maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamise kohta, kuna tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu maksustatav käive ei ületa 250 000 krooni piirmäära. Siinkohal on oluline ka maksuhalduri ja isiku vaheline koostöö, kus maksuhaldur teavitab isikut, kellel käive puudub ja tegevust ei toimu ja kelle käibedeklaratsioonid on esitatud 3 kuud või rohkem nullidega. Maksuhaldur selgitab käibemaksukohustuslasele KMSst tulenevaid õigusi ja kohustusi. Antud juhtudel prognoosib isik oma maksustatava käibe suurust ja kui see ei ületa 250 000 krooni piirmäära, siis isik esitab vabatahtlikult avalduse enda registrist kustutamise kohta. KMS § 22 lg 1 alusel on 2007.a. kokku kustutatud 512 isikut, mis moodustab kõikidest kustutamistest 52,3%. Enamus käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisi ongi

maksumaksja avalduse alusel, sest kliendihalduritel ei jätku aega omaalgatuslikult registrist kustutamise protsessi algatamiseks koos kõigi sellega kaasnevate protseduuridega.

Vastasel juhul koostab maksuhaldur isikule korralduse, kus nõutakse maksukohustuslaselt lisatõendeid või kogutakse neid omal algatusel. Sellisel juhul teatab maksuhaldur maksukohustuslasele kirjalikult registrist kustutamise kavatsusest ning annab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemine ei ole etteantud tähtaja jooksul tõendatud, siis kustutab maksuhaldur käibemaksukohustuslase registrist KMS § 22 lg 3¹ alusel.

2007.a. I kvartalis on kustutatud sellisel alusel järelkontrolli tulemusel 73 isikut. Kõige suurem registrist kustutamise järelkontrolli tulemusel on 2007.a. IV kvartalis, kus kokku on kustutatud 104 isikut. 2007.a. on kokku kustutatud KMS § 22 lg 3¹ alusel 248 isikut, mis moodustab kõikidest kustutatud isikutest Lääne maksu- ja tollikeskuses 25,33%.

Isikud, kellel olid kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsioonid esitamata, kustutati 80 isikut ehk 8% kogu Lääne maksu- ja tollikeskuses kustutatud isikutest. Kustutamise aluseks on KMS § 22 lg 3.

Kui maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud, kustutas maksuhaldur maksukohustuslaste registrist KMS § 22 lg 4 alusel 103 isikut ehk 10,52% kõikidest kustutamistest Lääne maksu- ja tollikeskuses.

Järgmisena toob autor välja isikud ja nende registrist kustutamised isikute tegutsemisaastate järgi. Andmed on jaotatud järgmiselt (lisa 5):

- isikud, kes registreeriti käibemaksukohustuslaseks aastatel 1992-2000 ehk 8-16 aastat tegutsenud isikud;
- isikud, kes registreeriti käibemaksukohustuslaseks aastatel 2001-2003 ehk 5-7 aastat tegutsenud isikud;
- isikud, kes registreeriti käibemaksukohustuslaseks aastatel 2004-2006 ehk 2-4 aastat tegutsenud isikud;
- isikud, kes registreeriti käibemaksukohustuslaseks 2007.a. ehk 1 aastat tegutsenud isikud.

Lääne maksu- ja tollikeskuse tööpiirkonda kuuluvatest isikutest, kes on olnud käibemaksudokumentatsioonilised 8-16 aastat, kustutati 2007.a. kokku 402 isikut, mis moodustab 41,1% kõikidest kustutamistest. Isikud on esitanud registrist kustutamise avalduse 246 korral ehk 61,19 % 402st isikust. Maksuhaldur kustutas antud isikud KMS § 22 lg 1 alusel. Järelekontrolli tulemusena KMS § 22 lg 3¹ alusel on registrist kustutatud 100 isikut. Antud periood on pikk ja siia kuuluvad kõige vanemad käibemaksudokumentatsioonilised. Samas KMS § 22 lg 4 alusel on kustutatud vaid 34 isikut, kuna maksudokumentatsioonilane või tema tegevus Eestis on lõpetatud.

2007.a. registreeriti käibemaksudokumentatsiooniliseks Lääne maksu- ja tollikeskuses kokku 1 208 isikut, kellest 30 isikut ka kustutati 2007.a. ehk 2,5%. Avalduse enda registrist kustutamise kohta esitas 19 isikut ja kolmel juhul on maksudokumentatsioonilane või tema tegevus Eestis lõpetatud. 3 isikut nendest pole esitanud käibedeklaratsioone kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta. Järelekontrolli tulemusena on kustutatud 5 isikut registrist, kuna ettevõtlusega tegelemine pole olnud piisavalt tõendatud.

Nendest 30 isikust registreeriti 20 isikut KMS § 20 lg 4¹ alusel, kus isik pidi enne registreerimist tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Ettevõtlustegevuse väljaselgitamiseks viidi maksudokumentatsioonilasega läbi ka selleteemaline protokollitud vestlus. Registreerimiseelset kvaliteeti tuleb tõsta ning vajalik on sellealane koolitus, sest jooksva töö käigus saadav kogemus on väike (lisa 3). Samas jäi autorile silma see, et 30st isikust 11 isikut oli märkinud oma tegevusalaks ehitustegevuse. Seega on ehitustegevus üks probleemsetest tegevusaladest, millele tuleks pöörata täiendavat tähelepanu isiku käibemaksudokumentatsiooniliseks registreerimisel.

3.3. Erinevate riikide praktika käibemaksualase järelvalve tõhustamisel

Maksu- ja Tolliameti strateegiline plaan on Rahandusministeeriumi valitsemisalas tegutseva, 2004.aasta 1.jaanuarist ühendatud Maksu- ja Tolliameti esimene pikemaajalisem plaan, kajastades maksuhalduri tegevuse põhieesmärgid aastatel 2005 – 2008. Strateegilise plaani üks meede on arendada koostööd teiste ametkondadega ning teiste riikide maksu- ja

tolliadministratsioonidega organiseeritud kuritegevusega võitlemiseks, töötades välja ja arendades plaanipäraselt meetmeid käibemaksupettuste vastu võitlemiseks²³.

ELi liikmesriikidel on oluline roll käibemaksu pettustega võitlemisel läbi omavahelise usalduse loomise, koostöö arendamise ja nõustamise keerukate maksupettuste lahendamisel. Eesmärgiks on välja töötada käibemaksukohustuslaseks registreerimise protseduurid liikmesriikides ja tõhustada registreerimisjärgset kontrolli, et registrisse ei saaks isikud, kelle puhul on mõnes teises liikmesriigis avastatud osalus maksupettuses. Olulisel kohal on eelnev riskianalüüs ja koostöö liikmesriikide vahel. Käibemaksualane infovahetus toimub ELi liikmesriikide ja Eesti vahel ELi õigusaktide alusel. Käibemaksualase informatsiooni vahetamise aluseks on Euroopa Nõukogu määrus nr 1798/2003 käibemaksualase administratiivse koostöö kohta, mis on vastu võetud 7.oktoobril 2003.aastal ja mis kirjeldab põhilisi reegleid ja protseduure teabevahetuse teostamiseks pädevate asutuste vahel käibemaksu valdkonnas (1798/2003/EMÜ).²⁴

Autor vaatleb käibemaksupettuste vastu võitlemist ja kontrollitegevus kolmes Euroopa Liidu liikmesriigi Maksuametis – Rootsis, Taanis ja Hollandis. Autor võrdleb saadud tulemusi Eesti Maksu- ja Tolliameti käibemaksualase järelvalvetööga.

Vajalikud materjalid sai autor Maksu- ja Tolliametist Fiscalise ametnike vahetuse programmi raames.

Eesti Maksu- ja Tolliameti käibemaksukohustuslasena registreerimise protsess sarnaneb kõige enam Rootsi Maksuameti süsteemile. Kuid Rootsi Maksuametil on täiesti toimiv käibemaksualane süsteem välja töötatud ja kasutusel juba alates 1998.a. Sinna on koondatud hulgaliselt andmeid 900 tuhande ettevõtte koha, kusjuures andmed on pärit nii maksuameti rakendustest kui ka teiste asutuste andmebaasidest, kokku 23 erinevast andmebaasist. Objektide kohta näevad infot nii kliendihaldurid kui ka revidendid. Antud süsteemi abil jälgitakse näiteks maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist, maksude õigeaegset tasumist, analüüsitakse maksudeklaratsioone, selgitatakse välja ettevõtted, kes on küll registreeritud, kuid maksuametile infot ei anna.

²³ Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti Strateegilise Plaani 2005-2008 ellurakendamise kava. [Sisedokument] 27.02.2007

²⁴ Põlv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 71.

Erinevalt Eestiga on Rootsis käibemaksukohustuslasena registreerimiseks aega tervelt kolm nädalat ja kõige keerulisemaid taotlusi (õiguslikud probleemid, kahtlustatavad petturid) saab kontrollida sügavuti ilma ajapiiranguteta²⁵.

Taanis registreeritakse käibemaksukohustuslaseks äriühing kahe nädala pärast registreerimisavalduse esitamist. Antud aeg on piisav, et teostada äriühinguga registreerimiseks vajalikke toiminguid.

Alates 1.juulist 2006.a. saab Taani maksuhaldur kehtestada rahalisi garantiisid või igakuiseid tagasimakseid, kui on oht, et riik kaotab raha. Tagatise küsitakse enne registreerimist ja kui on kahtlus, et äriühing ei hakka tasuma korralikult tasumisele kuuluvat käibemaksu või ei esita deklaratsioone õigeaegselt. Registreerimise avaldusse palutakse märkida 3 kuu arvatav käive ning tagatise summa arvutataksegi järgneva kolme kuu ulatuses (miinimum mida küsitakse tagatissummana on 15 000 Taani krooni ehk siis umbes 31 400 Eesti krooni). Enne tagatise esitamist äriühingut ei registreerita. Juhul, kui äriühing tagatist ei esita, ent ta jätkab tegutsemist ettevõtlusega, käsitleb maksuhaldur seda kuriteona. Taani maksuhaldur saab registreerimisest keelduda ainult siis, kui isik ei suuda maksta võimalikku rahalist garantiid.²⁶ Vastupidiselt Eesti käibemaksuseadusele ei võimalda Taani seadus jätta äriühing registreerimata, kui äriühingul puuduvad äritegevust tõendavad dokumendid.

Taanis on äriühingud jaotatud ära vastavalt nende maksude tasumisele ja seaduse täitmisele mitmesse gruppi – on rohelised, kollased ja punased äriühingud. Punased äriühingud on need, kes maksupettuste tulemusel jätavad raha riigile tasumata ning kelle tegevuse tulemusel tekib nn maksuauk. Taani maksuhaldur keskendub just nendele äriühingutele, eesmärgiks mitte lasta punast ala suureneda. Seoses sellega pannakse rõhku selliste äriühingute registrist kustutamisele.

Taanis peavad uued, alles registreeritud äriühingud esitama deklaratsioone kord kvartalis. Juhul, kui äriühingu arvatav käive ületab 20 miljonit Taani krooni (s.o. 42 miljonit Eesti krooni) aastas, peab äriühing deklaratsioone hakkama esitama kord kuus. Sel juhul peab

²⁵ Fiscalis Seminar in Athens 25-27. 2006. Swedish Tax Agency questionnaire [Sisedokument] 01.11.2007

²⁶ Fiscalis Seminar in Athens 25-27. 2006. Denmark questionnaire. [Sisedokument] 01.11.2007

äriühing registreerimisel maksuhaldurit informeerima sellest, kas maksustatav käive hakkab tema arvestuste kohaselt ületama 20 miljonit Taani krooni aastas.

Sarnaselt Eestiga peavad Taani äriühingud deklaratsioone esitama ka siis, kui majandustegevus puudub (deklaratsioonid tuleb esitada nullidega). Juhul, kui deklaratsioone ei esitata, teeb maksuhaldur esialgse tingliku määramise, millele lisaks tuleb tasuda 800 Taani krooni.

Hollandis on probleemiks sellised maksupetturid, kellel õnnestub välja jääda igast andmebaasist ning sel viisil jäävad nad märkamatuks (nt maksavad sularahas).

Hollandis pole kehtestatud mingit ajalimiiti registreerimise jaoks. Registreerimisest saab keelduda ainult siis, kui ei leita majanduslikku tegevust. Käibemaksukohustuslase registrinumber tühistatakse kohe, kui tuvastatakse, et majandustegevus puudub. Ettevõttele saadetakse kiri, kus märgitakse ära, et maksuhalduri andmetel majandustegevust ei toimu. Antud kirjas palutakse maksuhalduriga kontakteeruda juhul, kui isik kirjaga ei nõustu. Enamikul juhtudel ettevõtted ei reageeri, kuid kui reageerivad, siis määratakse aktsionäridega ja tema raamatupidajaga kohtumine ja vaadatakse üle ettevõtte administratiivne pool.²⁷

3.4. Ettepanekud käibemaksualase järelvalve tõhustamiseks

Eesti Maksu- ja Tolliametis on välja töötatud heal tasemel käibemaksukohustuslaseks registreerimise ning registrist kustutamise juhendmaterjalid. Samuti on statistikast näha, et üha rohkem pööratakse tähelepanu registri usaldusväärsuse tõstmisele.

Ettepanekud käibemaksualase järelvalve tõhustamiseks:

- Oluline roll oleks toimival elektroonilisel andmebaasil, kus kõik maksu- ja tollikeskused saavad informatsiooni isikutest, kes on soovinud registrisse saada, kes on registris ja keda on kontrolliosakond kontrollinud ning mida avastanud sh läbiviidud revisjonidega kaasnev info, samuti teabeosakonna poolt tehtud

²⁷ Fiscalis Seminar in Athens 25-27. 2006. The Netherlands questionnaire. [Sisedokument] 01.11.2007

uuringud. Sellise andmekogumi koostamine eeldab koostööd erinevate ametkondade vahel. Esimene samm sellise elektroonse andmebaasi välja töötamiseks on tehtud.

- Käibemaksukohustuslase registrit aitaks kindlasti puhtana hoida KMS muudatus, mis sätestaks konkreetse tähtaja, mille jooksul 0 käibega isikud võib registrit kustutada. Üldjuhul ikkagi isikud, kes käivet ei deklareeri ja esitavad käibedeklaratsioonid nullidega, ei tegele ka ettevõtlusega. Selline seadusemuudatus aitaks kokku hoida maksuhalduri aega ja ressursse.
- Esmane vajadus on maksuhalduritele, kes registreerivad isikuid käibemaksukohustuslaste registrisse, korraldada koolitusi registreerimisel vajalike, kohustuslike ja soovituslike toimingute kohta, kuidas tuleks läbi viia vestlusi, kuidas ja mis alustel hinnata majandustehingutega seotud dokumente ning kuidas motiveerida registrisse mittedobivate isikute otsuseid ehk personali väga hea ettevalmistus.
- Ettevõtlustegevust tõestavate dokumentide esitamiseks tuleb maksuhalduril koostada kirjalik korraldus ja vältida suulisi kokkuleppeid või telefonivestlusi maksumaksjaga, et mitte ületada seadusest tulenevat nõuet registreerida isik kolme tööpäeva jooksul avalduse esitamiseks.
- Tagatise nõudmine uutelt alles asutatud kõrge riskiastmega ettevõtetelt. Juhul, kui on oht, et riik kaotab raha või isik ei esita deklaratsioone õigeaegselt, siis saab maksuhaldur nõuda isikult rahalisi garantiisid või igakuiseid tagasimakseid.

KOKKUVÕTE

Kuigi käibemaksukohustuslaste halduse visioonidokument on koostamise algusfaasis, paraneb Maksu- ja Tolliameti suutlikkus käibemaksupettuste avastamiseks ning arendatakse pidevalt koostööd rahvusvahelises koostöös. Tegemist on ennetava programmiga, et mitte hiljem kulutada ulatuslikult riigi raha mahukate pettuste avastamisele ja aastaid kestvatele uurimistele.

Lõputöös andis autor lühiülevaate nõuetest, millede alusel kantakse isikud käibemaksukohustuslaste registrisse, kuidas registreerimine toimub ning millistel alustel toimub registrist kustutamine. Samuti tõi autor välja käibemaksukohustuslaseks registreerimise eitamisotsuste motiveerimise nõrgad küljed ning seosed teabeosakonnalt saadud riskitunnustega.

Üksikasjalikumalt käsitleti veel registreerimisega seotud protseduure ja Põhja maksu- ja tollikeskuse pilootprojekti. Oma töös analüüsis autor Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse tööpiirkonda kuuluvate ettevõtete käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja registrist kustutamist. Lisaks uuris autor, kuidas oleks võimalik tõhustada käibemaksualast järelvalvet.

Isiku käibemaksukohustuslasena registreerimiseks on kehtestatud kindlad ranged nõuded, mida isik ja kindlasti ka maksuhaldur peavad jälgima ja millele tähelepanu pöörama. Kõige olulisemaks tingimuseks peab autor seda, et isik peab olema alustanud või alles alustab reaalset seaduslikku majandustegevust juhul, kui isik soovib saada käibemaksukohustuslaseks. Tuginedes käibemaksuseaduse paragrahv 20 lg 4¹ on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid, mis tõestaks isiku ettevõtlusega tegelemist või selle alustamist Eestis. Samuti on maksuhalduril õigus kontrollida 250 000 krooni piirmäära täitumist, küsides isikult juurde pangakontoväljavõtet ja käibe tekkimise aluseks olevaid arveid. Isik peab suutma tõestada oma äritegevust ja reaalset seaduslikku majandustegevust.

Seoses käibemaksualase järelvalve tõhustamisega on pidevalt muudetud ja täiustatud käibemaksuseadust ka selles osas, et tõkestada käibemaksupettused ja –petturid, kelle ebaseadusliku tegevusega riigile kahju tekitatakse. Oluliseks peab autor registreerimisprotseduuri ühtlustamist kogu Maksu- ja Tolliametis. Esimese sammu selles suunas tegi Põhja maksu- ja tollikeskus, kus koostati vastav pilootprojekt käibemaksukohustuslasena registreerimise eelse ja vahetu registreerimisjärgse ettevõtluse kontrollide tööprotsesside juhend. Antud pilootprojekti raames kaasatakse sellesse hiljem ka teised maksu- ja tollikeskused, et saavutada võimalikult ühtne ja sarnane tegevus kogu Maksu- ja Tolliametis seoses käibemaksukohustuslaste kontrolltegevusega.

Lõputöö koostamisel püstitatud hüpotees, et käibemaksuseaduses etteantud 3 tööpäeva tähtaeg reaalse seadusliku majandustegevuse väljaselgitamiseks on liiga lühike, ei leidnud kinnitust. Töö teemat uurides jõudis autor järeldusele, et kolme tööpäeva tähtaega on võimalik pikendada juhul, kui maksuhaldur alustab reaalse majandustegevuse väljaselgitamiseks kontrolli haldusaktiga, koostades korralduse lisadokumentide nõudeks.

Uurimise käigus sai autor teada, et pidev käibemaksukohustuslaste registri korrastamisega tegeletakse ning tõhustatakse ka käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise protsessi. Selleks on vaja arendada koostööd teiste ametkondadega ning teiste riikide maksu- ja tolliadministratsioonidega, et võidelda käibemaksupettuste ja organiseeritud kuritegevusega. Oluline on muuta käibemaksukohustuslaste register niivõrd usaldusväärseks, et ka kauba ostjad saaks seda usaldada. Antud lõputöö koostamisel selgus, et käibemaksualase järelvalvetööga vajavad paljud probleemid täiendamist ja uurimist, kuid antud töös neid ei käsitleta.

SUMMARY

This thesis was written on the topic of “Increasing the effectiveness of VAT-based surveillance”.

It was written in Estonian and comprises 48 pages, including appendices. A foreign language summary is provided in English. 24 Estonian and English-language sources are used and referred to in the thesis, among them professional literature, Internet material and legislation of general application.

The innovativeness of the thesis lies in the fact that best practice has not been developed in the Tax and Customs Board in terms of VAT-based surveillance. The subject is becoming ever more relevant as problematic businesses are damaging the state through their illegal activities. As a consequence of the rise in VAT fraud the amount of VAT reaching the state budget is decreasing and unfair competition is increasing.

The aim of the thesis is to identify the procedures that need to be introduced in order to make VAT-based surveillance more effective.

The thesis comprises three chapters. The first chapter examines the registration of persons liable to pay value added tax and the procedures associated with it. This chapter provides an overview of the obligations and requirements of registration as such a person. The second chapter looks at the checks carried out on companies as part of the Northern Tax and Customs Board’s pilot project prior to their registration as being liable to pay value added tax. The third chapter focuses on improving the reliability of the register of those persons and legal entities liable to pay value added tax and on increasing the effectiveness of surveillance. In this chapter the author presents proposals designed to improve the effectiveness of this surveillance and to make the register more reliable.

Implementation of the proposals made by the author on the basis of the study will help to further increase the effectiveness of VAT-based surveillance, as a result of which VAT fraud and organised crime can be reduced.

KASUTATUD ALLIKAD

Kasutatud kirjandus:

1. Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
2. Arula, K. 2004. Maksuviidad: Eesti Euroopa Liidus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
3. Eesti majanduse teataja. Käibemaks. 2006. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus.
4. Huberg, M., Raudjärvi, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus.
5. Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
6. Lehis, L. 2004. Maksuõigus: Õigusteaduste õpik. Tallinn: Juura.
7. Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
8. Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell.
9. Terra, B.J.M., Wattel P.J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
10. Terra, B.J.M., Wattel, P.J. 2005. European Tax Law. Kluwer: Deventer.

Kasutatud normatiivaktid:

11. Euroopa Nõukogu direktiiv 28.11.2006. 2006/112/EÜ.
12. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. RT I 2003, 82,554, RT I 2007, 17, 83.
13. Äriseadustik. 15.02.1995. RT I 1995, 26-28, 355, RT I 2007, 12, 66.

Kasutatud internetiallikad:

14. Maksu- ja Tolliamet. Käibe toimumise aeg. <http://www.emta.ee/?id=3247>. 26.02.2007.
15. Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksu maksjad ja maksukohustuslasena registreerimine. <http://www.emta.ee/?id=1081> 23.02.2007.
16. Maksu- ja Tolliamet. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena. <http://www.emta.ee/?id=3260> 26.02.2007.
17. Rahandusministeerium. 2006. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. <http://www.fin.ee> 22.02.2007.

Muud allikad:

18. Fiscalis Seminar in Athens 25-27. 2006. Denmark questionnaire. [Sisedokument] 01.11.2007
19. Fiscalis Seminar in Athens 25-27. 2006. Swedish Tax Agency questionnaire. [Sisedokument] 01.11.2007
20. Fiscalis Seminar in Athens 25-27. 2006. The Netherlands questionnaire. [Sisedokument] 01.11.2007
21. Maksu- ja Tolliamet. 2004. Isiku maksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise üldkord. [Sisedokument] 27.02.2007.
22. Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslasena registreerimise eelse ettevõtluse kontrollide tööprotsessi juhend Põhja MTKs pilootprojekti raames. [Sisedokument] 01.11.2007.
23. Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti Strateegilise Plaani 2005-2008 ellurakendamise kava. [Sisedokument] 27.02.2007.
24. Maksu- ja Tolliamet. Projektide Juhtkomitee Koosoleku protokoll. [Sisedokument] 27.02.2007.

LISAD

Lisa 1 – Maksu- ja Tolliametis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud

Lisa 2 – Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud

Lisa 3 – Intervjuu Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse juhataja asetäitja Kaja Orglaga

Lisa 4 - Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud

Lisa 5 - Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud käibemaksukohustuslaseks olemise aastate järgi

Lisa 1. Maksu- ja Tolliametis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud

Tabel 2. Maksu- ja Tolliametis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud

kvartalid	maksu- ja tollikeskused				KOKKU
	Põhja	Ida	Lõuna	Lääne	
I	1572	176	437	298	2483
II	1638	210	462	349	2659
III	1405	170	397	274	2246
IV	1411	185	402	287	2285
KOKKU	6026	741	1698	1208	9673

Lisa 2. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud

Tabel 3. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud

	Lääne maksu- ja tollikeskus						
Kvartalid	Pärnu	Läänemaa	Saare	Hiiu	Järva	Rapla	KOKKU
I	134	24	52	13	35	40	298
II	155	42	55	14	35	48	349
III	125	28	40	13	24	44	274
IV	128	38	30	10	33	48	287
KOKKU	542	132	177	50	127	180	1208

Lisa 3. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse juhataja asetäitja Kaja Orglaga

1. Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskus muutis 01.11.2007.a. isikute registreerimise protsessi ja liitis Põhja maksu- ja tollikeskuse pilootprojektiga käibemaksukohustuslaste registreerimisele ja vahetu registreerimisjärgse ettevõtluse kontrollide tööprotsessiga. Milliseid positiivseid ja negatiivseid tulemusi on pilootprojekti käivitamisega saavutatud?

Positiivne: riski määratlus on selgem ja ühtlustunum ning kontrolli valim on kindlam: kontrolli võetakse kõik kõrge riski saanud, valikuliselt keskmisest riskist. Kontrollijate töö on efektiivsem ja tulemuslikum, kuna kontrollide arv on väiksem.

Negatiivne: varasem suurem arv kontrollimisi andis väärtuslikku registreerimisel saadud infot kliendihaldurile, mida on võimalus kasutada ka registreerimisjärgseks kontrolliks, s.h käibemaksu tagastusnõuete kontrolliks.

2. Kas registreerimisele ja vahetu registreerimisjärgse ettevõtluse kontrollimiseks Lääne maksu- ja tollikeskuses on vajalik ressurss olemas?

Jah, arvuliselt olemas. Samas kontrollide kvaliteeti tuleb tõsta, vajalik järjepidev mitmesugune kontrollialane koolitus, väikeste kontrolli mahtude juures ja muu jooksva töö käigus saadav kontrollitöö kogemus on väike. Kontrollide suhteliselt väike maht tuleneb riski määratlusest. Näiteks Lääne maksu- ja tollikeskuses esitati 2008.a. I kvartalis 293 avaldust, millest tabelist määrati kõrge risk 7,8%, keskmine 27,3% ja madal risk 64,8%. Seega kontrollivajadus riskantsete objektide osas on suhteliselt väike, jaotumine büroode vahel vastavalt ettevõtete kuuluvusele.

3. Järjest rohkem pööratakse tähelepanu käibemaksukohustuslaste registri usaldatavuse tõstmisele. Kas on tähelepanekuid/ettepanekuid, kuidas saaks käibemaksualast järelvalvet veelgi tõhustada?

Operatiivne, põhjendatud ja konkreetne informatsioon käibemaksukohustuslaste registri järelevalvega tegelejatele teabelt, kontrolliosakonna revidentidelt, juristidelt ja uurimisosakonnast juhtumite kohta, mil vajavad sekkumist käibemaksuregistrist väljaarvamisel. Samade valdkondade koostöö ja vajadusel ka nende iseseisev tegutsemine erinevates menetlustes, eesmärgiga mõjutada klienti esitama käibemaksuregistrist väljaarvamise taotlust. Üksikuid häid näiteid on, kus on muu menetluse käigus on võetud seletusi käibemaksukohustuslasena registreerimise tegeliku eesmärgi kohta ja taotlusi registrist väljaarvamiseks.

Samuti käibemaksu tagastusnõuete tõhusam kontroll, parandada nii objektivalikut, kui ka menetluste kvaliteetsem läbiviimine, millele aitaks kaasa kontrollijate spetsialiseerumine ja koolitus.

4. Mis on suuremad/olulisemad probleemid käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise protsessis?

Käibemaksukohustuslaseks registreerimisel riski määramine ja menetluste läbiviimise keerukus. Kõrge riski saanud juhatuse liikmed on küll ohumärk mitteregistreerimiseks, kuid kontrolli käigus ei suudeta tõendada reaalse ettevõtlusega mittetegelema hakkamist, kuna tehingud on suunatud tulevikku. Kui ettevõtte seaduslik juhatuse liige, olles tegelikult mitte ettevõtte reaalne juht vaid osaline planeeritavas maksupettuses, vähegi planeeritud ettevõtlusvaldkonda tunneb, siis vormistatud äriplaan, vestlusel saadud ütlused ja muud esitatavad ettevõtlusega alustamist tõendavad dokumendid osutuvad ümberlökkamatuks. Samuti oli hiljuti juhtum, kus ettevõtte registreeris üks, väikese riskiga ja usaldusväärses tegevusvaldkonnas tegelemist planeeriv isik, seejärel lähiajal müüdi ettevõtte edasi pettusega tegelevale isikule, muudeti ka tegevusvaldkond.

Registrist kustutamise protsessis on kõige raskemad juhtumid, kus osa ettevõtlusest on legaalne, teine osa seotud pettustega, väljaarvamiseks puudub otseselt alus. Samuti on problemaatiline adressaadile haldusakti kättesaadavaks tegemine, seetõttu pikeneb väljaarvamise protsess (lisandub AT-s ilmumise aeg).

5. Taanis küsitakse enne registreerimist äriühingutelt rahalist garantiid, kui on kahtlus, et ei hakata tasuma korralikult tasumisele kuuluvat käibemaksu või ei esitata

deklaratsioone õigeaegselt. Taani maksuhaldur saab registreerimisest keelduda ainult siis, kui isik ei suuda maksta võimalikku rahalist garantiid. Kas Eestis tuleks sisse viia vajalikud seadusemuudatused ja rakendada sarnast süsteemi?

Rahaline garantii on õigustatud varem ettevõtlusega seotud, kuid makseraskustesse sattunud isikute puhul. Selliseid juhtumeid on piisavalt, kus võlgades firma lõpetab sisulise ettevõtluse, samas soetatakse uus firma ja jätkatakse samaliigilist ettevõtlust. Uue firma käibemaksukohustuslasena registreerimisel tekitab eelmise firma seisund ja varasem maksukäitumine küll küsimusi, kuid mitteregistreerimiseks alust ei ole. Ettevõtja varasema firma maksuraskuste põhjused võivad olla mitmesugused, s.h juhtimisvead, tahtlikud maksupettused, kuid ka objektiivsed majanduslikud põhjused.

Rahalise garantii nõue oleks kindlasti konkreetsem ja selle nõude põhjendamine maksuhalduri poolt lihtsam, kui kontrollida tulevikku suunatud ettevõtlusega alustamise nõude põhjendatust. Seega olulised on seaduslikud alused, millele tuginedes üht või teist nõuet põhjendada. Mida selgemad ja üheselt mõistetavamad on seaduslikud alused käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks või registreerimisest keeldumisel, seda parem.

Üks võimalus oleks seadustada käibemaksukohustuslasena registreerimine alles siis, kui ettevõttel täitub mingi kindel käibe summa, näiteks 100 000 krooni; enne seda ettevõtja ei saaks maksuhalduri luba käibemaksukohustuslasena registreeruda.

Ka sel juhul tekib registreerimisel kontrolli vajadus, tuleks veenduda, kas seaduses nõutavas suuruses käibe täitumist tõendavad reaalsed majandustehingud. Kuid juba toimunud või väidetavalt toimunud sündmusi on siiski lihtsam tõendada kui tulevikku suunatud kavatsusi.

Negatiivne on seejuures see, et selliselt käibemaksukohustuse registreerimise seadustamine piirab mõnevõrra ettevõtlusvabadust. Ettevõtluse kui sellisega tegelemine on küll võimalik, kuid mitte käibemaksukohustuslasena, mida sageli eelistavad ettevõttega seotud partnerid. Küsimus on selles, mis on riigi majandusele ja ühiskonnale kaalukam argument.

Lisa 4. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud

Tabel 4. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud

Kvartalid	Käibemaksuseaduse §					KOKKU
	22 lg 1	22 lg 3	22 lg 4	23 lg 2	22 lg 3 ¹	
I	171	14	29	1	73	288
II	113	20	15		34	182
III	96	11	21		37	165
IV	132	35	38		104	309
KOKKU	512	80	103	1	248	944

Lisa 5. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud käibemaksukohustuslaseks olemise aastate järgi

Tabel 5. Lääne maksu- ja tollikeskuses käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikud käibemaksukohustuslaseks olemise aastate järgi

Käibemaksu- kohustuslaseks olemise aastad	Käibemaksuseaduse §					KOKKU
	22 lg 1	22 lg 3	22 lg 4	22 lg 2	22 lg 3 ¹	
8-16	246	22	34		100	402
5-7	107	23	29		71	230
2-4	140	32	37	1	72	282
1	19	3	3		5	30
KOKKU	512	80	103	1	248	944