

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Darja Savtsenkova

KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI
KORRASHOIDMINE EESTIS

Lõputöö

Juhendaja:

Kaisa Liivas,

PMTK maksukorralduse osakonna revident

Tallinn 2011

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMISE JA REGISTRIST KUSTUTAMISE REGULATSIOON	6
1.1 Käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioon Eestis	6
1.2 Käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioon Irimaal, Slovakkias ja Bulgaarias	12
2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI KORRASHOIDMISE MEETOODIKA ANALÜÜS	22
2.1 Eesti, Iirimaa, Slovakkia ja Bulgaaria käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise süsteemide võrdlus	22
2.2 Eesti käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise tõhusus.....	27
KOKKUVÕTE	34
PEZIOME	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39
TABELITE LOETELU	41
LISA 1. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus	42
LISA 2. Autori poolt kogutud statistilised andmed PMTK sisestest andmetest	43
LISA 3. Käibemaksukohustuslaste registris kustutamise otsus	44
LISA 4. Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksukohustuslaste registri koodide koondtabel	46
LISA 5. Intervjuu Põhja Maksu- ja Tollikeskuse maksukorralduse osakonna revidendiga Ranno Aednurmega	47
LISA 6. Intervjuu Põhja Maksu- ja Tollikeskuse maksukorralduse osakonna revidendiga Andres Uuetoaga	49

SISSEJUHATUS

Käibemaksukohustuslaste registri (edaspidi register) korralik haldamine on üks oluline meede maksupettuste ennetamiseks, mida maksuhaldur täna rakendab. Sisekaitseakadeemias on küll kirjutatud töid registri pidamise kohta, kuid ei ole toodud paralleele teiste Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriikidega ning ei ole analüüsitud Eestis täna kehtivat süsteemi teiste riikide praktika ja seadusandlusega võrreldes.

Lõputöö teema aktuaalsus seisneb selles, et majanduse madalseisu ning tööpuuduse olukorras on tõusnud alustavate ettevõtjate ning ka seaduse nõuetest kõrvale hoidvate isikute hulk. Samuti muutus 2011. aastal äriseadustik (edaspidi ÄS). Alates käesoleva aasta algusest ÄS § 140¹ järgi asutajad ei pea osühingu asutamisel osa eest tasuma. See lihtsustab oluliselt ettevõtluse alustamist ning kasvatab ettevõtlusega tegelevate isikute hulka. Sellest tingituna satub registrisse ning on registris ettevõtjaid, kes reaalselt ettevõtlusega ei tegele ning kelle suhtes peab maksuhaldur hoolsa registri haldamise eesmärgil rakendama erinevaid kasutusel olevaid meetmeid.

Lõputöö uurimisprobleem seisneb asjaolus, et registrisse pääsevad ning registris on ettevõtjad, kes ei oma reaalselt ettevõtlust. Nimetatud asjaolust tulenevalt on riigil täiendav halduskoormus, et tagada registris olevate ettevõtjate kohustuste täitmine (deklaratsioonide esitamine) ning samuti esineb risk käibemaksupettuste teostamiseks (registris olevaid mitteaktiivseid ettevõtteid kasutatakse käibemaksu tasumisest kõrvale hoidumiseks). Nimetatud probleemi kõrvaldamiseks on seadusandluses sätestatud kindlad regulatsioonid ning maksuhaldur kasutusele võtnud erinevaid meetmeid, mille tõhusust võrreldes teistes Euroopa Liidu liikmesriikides seadusandluse ja kasutusel olevate meetmetega lõputöös hinnatakse.

Lõputöö eesmärk on analüüsida Eestis rakendatava käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise süsteemi võrreldes teistes Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatavate süsteemidega.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade Eestis kehtivast käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioonist.
2. Antakse ülevaade Euroopa Liidu liikmesriikides kehtivast registreerimise ja kustutamise regulatsioonist.
3. Võrdlevalt analüüsitakse Eestis ja Euroopa Liidus käibemaksukohustuslaste registri pidamise meetodeid.
4. Analüüsitakse käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise Eestil kasutusel oleva süsteemi tõhusust.

Uurimismeetoditeks antud töös on kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed uurimismeetodid. Kvalitatiivseteks andmekogumismeetoditeks on seaduste ja erialase kirjanduse läbitöötamine, eksperdiintervjuud Maksu- ja Tolliameti ametnikega ning andmete kogumine interneti vahendusel, st elektroonilistest andmebaasidest vajaliku informatsiooni leidmine. Kvantitatiivseks meetodiks on statistiliste andmete kogumine. Tulemusi tõlgendatakse võrdlevat analüüsi kasutades.

Töö koosneb kahest peatükist, mis omakorda koosnevad kahest alapeatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade Eestis ja teistes Euroopa Liidu riikides kasutatavast regulatsioonist käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise kohta. Peatüki kirjutamisel kasutatakse Eesti Vabariigi seadusi koos kommentaaridega, teiste Euroopa Liidu riikide seadusi, erialast kirjandust ning erialaseid artikleid. Töös analüüsitavad Euroopa Liidu liikmesriigid on valitud selle järgi, millistesse liikmesriikidesse on Maksu- ja Tolliameti teenistujad teinud Euroopa Liidu maksuadministratsioonide ühise programmi Fiscalis 2013 raames registri pidamise teemalise tööviisi. Seega lõputöös kirjeldatakse Iirimaa, Slovakkia ja Bulgaaria seadusandluse sätted antud probleemi kohta.

Teises peatükis analüüsitakse kasutatavate meetodite tõhusust ning otsitakse täna Eestis kehtiva süsteemi eeliseid ja kitsaskohti. Leitakse sarnasusi ja erinevusi Eestis ja teistes liikmesriikides kehtivates süsteemides. Võrreldakse aastate jooksul esitatud registreerimisavalduse arvu ning ettevõtluse eel- ja järelkontrolli tulemusi. Seega arvutatakse tabavuse protsent. Allikatena kasutatakse Maksu- ja Tolliameti ametnike

intervjuud, Maksu- ja Tolliameti statistika, teaduslikud artiklid, samuti Eesti ja teiste EL riikide seadused.

Üks liik käibemaksukohustuslasi on registreeritud ka piiratud maksukohustuslasena (KMS § 21) või käibemaksugrupina (KMS § 26). Neid kahte liiki käesolevas töös ei kajastata ega analüüsita.

1. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMISE JA REGISTRIST KUSTUTAMISE REGULATSIOON

1.1 Käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioon Eestis

Käibemaksukohustuslaste register omab väga suurt tähtsust kogu riigi jaoks. Korralikus pidamises peavad olema huvitatud nii maksuhaldur kui ka ettevõtjad. Korralik haldamine tähendab seda, et registris olevad ainult need ettevõtjad, kes omavad majandustegevust ning maksavad riigile käibemaksu. Samuti teised ettevõtjad saavad kontrollida ja olla kindel, et nende tehingu partner on käibemaksukohustuslane. Seega väheneb maksupettuste arv.

Registri pidamise peamine eesmärk on andmete kogumine maksuseadustest ja teistest seadustest tulenevate ülesannete täitmiseks, arvestuse pidamine maksude tasumise õigsuse kontrollimiseks, maksude määramiseks ja sissenõudmiseks¹. Alaeesmärgiks on kaupade ja teenuste ostjate ning riigieelarve kaitsmine, kuna registreerimisprotseduur sisaldab ettevõtluse kontrolli, mis aitab vähendada käibemaksupettusi.

Käibemaksu omapäraks on asjaolu, et „täieõigusliku maksumaksja“ staatuse omandamiseks tuleb läbida spetsiifiline registreerimise protseduur². Et registreerida end käibemaksukohustuslaseks on olemas kaks varianti. Registreerimiskohustus tekib seaduse alusel, kui on ületatud maksustatava käibe piirmäär või ettevõtja registreeritakse siis, kui ta on avaldanud vabatahtlikku soovi. Sõltumata sellest, kas registreerimise avaldus esitatakse vabatahtlikult või lähtuvalt seadusega määratud kohustusest, registreerimisprotseduur on sarnane. Protseduuri reguleerib käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 20, samuti selle protseduuriga on tihedalt seotud KMS § 19, 22.

¹ «Maksukohustuslaste registri» asutamine ja registri pidamise põhimäärus. RT I 2002, 68, 408

² Lehis, L. 2009. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura

Registreerimiskohustuse tekkimise aluseks on maksustatava käibe ületatud piirmäär summa. Sellepärast on mõiste „käive“ tõlgendamisel oluline tähtsus. Käibemaksu tähenduses „käive“ ei tähenda ainult müüki ning ta erineb ka müügitulust raamatupidamises kasutatava termini tähenduses³. KMS annab laiemad definitsiooni - § 4 lg 1 järgi on käive kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks ja kauba sundvõõrandamine tasu eest.

Registreerimiskohustus tekib siis, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot. Maksukohustuslasena registreerimise piirmäär hulka arvatakse Eestis tekkiv maksustatav käive (20%, 9% ja 0% käibemaksuga maksustatav käive) ja nullmääriga maksustatavad teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud maksuvaba käive. Piirmäär hulka ei arvata kauba importi ja teenuse saamist ning ühendusesisest kauba, uue transpordivahendi ja paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist. Piirmäär hulka ei arvata samuti põhivara võõrandamist ning kaugmüüki Eesti isikule.⁴

Eestis tegutsevatele ettevõtjatele sätestatud piirmäär ei rakendu reeglina ettevõtlusega tegeleva välisriigi isiku Eestis tekkiva maksustatava käibe puhul, välja arvatud, kui käive tekib välisriigi isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui teise EL liikmesriigi ettevõtjal tekib Eestis käive, siis üldjuhul peab ta ennast kohe registreerima käibemaksukohustuslaseks. Erandiks on kaugmüük, mille puhul kehtib käibe ületamise piirmäär 35 000 eurot. Kui kalendriaasta algusest arvates käive ületab selle piirmäär, tekib teise EL liikmesriigi ettevõtjal registreerimise kohustus nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast. Ühenduseväliste riikide ettevõtjad, kellel ei ole Eestis püsivat tegevuskohta, peavad kasutama Eestis maksuesindajat.

Kui isikul tekib KMS § 19 alusel kohustus end registreerida maksukohustuslasena, siis on ta kohustatud kohustuse tekkimise päevast arvates kolme päeva jooksul esitama maksuhaldurile vastava registreerimise avalduse. Maksuhaldur registreerib isiku

³ Zeiger, P. 2005. Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekiri majandusteaduste doktori teaduskraadi taotlemiseks põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal. Tartu: Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut

⁴ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 19 lg 1

maksukohustuslasena tagasiulatuvalt registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga. Kui isik õigeaegselt avaldust ei esita ja maksuhalduril on informatsioon, et registreerimiskohustus on tekkinud, on maksuhalduril õigus registreerida isik omal algatusel registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga.

Kui pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist selgub, et registreerimiskohustus tekkis varem, on maksuhalduril õigus registreerida isik uuesti tagasiulatuvalt registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga. Tagasiulatuva registreerimise põhjuseks võib olla näiteks asjaolu, et maksumaksja on valesti arvutanud käibe tekkimise aega või maksustatavat väärtust. Isik võib enda maksukohustuslasena registreerimiseks esitada taotluse ka enne registreerimiskohustuse tekkimist. Peamiseks vabatahtliku registreerimise põhjuseks on asjaolu, et maksukohustuslasena registreerimisega kaasneb õigus maksustatava käibega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.⁵

Enne käibemaksukohustuslasena registreerimist taotlev ettevõtja käib läbi veel ühe registreerimisprotseduuri etapi - ettevõtluse tõendamise. KMS § 20 lg 4' annab maksuhaldurile õiguse teostada ettevõtluse kontroll enne isiku käibemaksukohustuslasena registreerimist. Nimetatud kontrolli nimetatakse käibemaksukohustuslasena registreerimisele eelnev ettevõtluse kontroll (edaspidi eelkontroll). Eelkontrolli eesmärk on ennetada käibemaksupettuste läbiviimise eesmärgil soovivate isikute registrisse kandmist ning tagada, et registrisse kantakse Eestis reaalset majandustegevust omavad või lähiajal omama hakkavad isikud⁶. KMS § 33 lg 3' annab maksuhaldurile õiguse teostada ettevõtluse kontrolle ka peale ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimist. Sellist ettevõtluse kontrolli nimetatakse käibemaksukohustuslasena registreerimisele järgnevaks ettevõtluse kontrollis (edaspidi järelkontroll), mille eesmärgiks on juba registris olevate ettevõtjate kontroll, et veenduda registris olemise õiguspärasuses, reaalse ettevõtluse olemasolus.

Eelpool nimetatud käibemaksuseaduse sätteid hakkasid kehtima 01. jaanuaril 2006. aastal uue täiendatud käibemaksuseadusega, mis annab maksuhaldurile õiguse kustutada registrist omal algatusel maksukohustuslased, kes ei tegele Eestis ettevõtlusega ning nõuda

⁵ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 20

⁶ Maksu- ja Tolliameti kodulehekül. Käibemaksukohustuslaste eel- ja järelkontroll. <http://www.emta.ee/index.php?id=14777> välja otsitud 31.10.2010

isiku registreerimisel tema Eestis toimuva või alustatava ettevõtluse tõendamist ning tõendamata jätmise korral registreerimisest keelduda.

Muudatused seaduses olid tehtud registri korrastamiseks. Samuti oli eesmärgiks registri usaldusväärsust tõstmine ja kõikidele äriühingutele võrdsete võimaluste loomine.⁷ Uued maksuhalduri õigused andsid rohkem võimalusi tuvastada maksupettusi ning ennetada neid. Näiteks 2010. aastal 9 kuuga maksuhaldur viis läbi 1964 käibemaksukohustuslasena registreerimisele eelnenud kontrolli, millest 803 juhul lõppes see registreerimisnumbri andmata jätmisega. Enamikel juhtudel tuvastas maksuhaldur registreeringu taotlenute soovi saada registrisse firmat, mille eesmärk ei olnud küll ettevõtlusega tegelemine.⁸

Üheks käibemaksukohustuslaste registri olemise tingimuseks on ettevõtlusega tegelemine. Isik peab tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Maksukohustuslasena registreeritav isik peab ettevõtlusega tegelemist või ettevõtluse alustamist tõendama nii vabatahtliku avalduse alusel registreerimisel kui ka registreerimisel seoses registreerimiskohustuse tekkimisega.⁹ Ettevõtlusega tegelemine antud kontekstis on reaalne alustatud majandustegevus, aga ka väljatöötatud äriplaan või investeeringute tegemine ettevõtluse alustamiseks. Kui isik ei suuda veenvalt tõendada, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab ettevõtlust Eestis, on maksuhalduril õigus isiku maksukohustuslasena registreerimisest keelduda.¹⁰

Samuti on maksuhalduril õigus kontrollida ettevõtjat siis, kui ta on juba registris, teostada nn järelkontrolli. Eesmärgiks on registris ainult reaalse ettevõtluse omavate isikute olemine. Need kontrollid ka annavad tulemusi. 2010. aastal 9 kuuga tehti 3680 käibemaksukohustuslasena registreerimisele järgnevat ettevõtluse kontrolli, millest 2744 juhul kustutati isik registrist, sest reaalselt ettevõtlust ei toimunud¹¹. Maksuhalduril on õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei tegele Eestis ettevõtlusega. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda temalt

⁷ Maksu- ja Tolliameti kodulehekül. Käibemaksukohustuslaste eel-ja järelkontroll. <http://www.emta.ee/index.php?id=14777> välja otsitud 31.10.2010

⁸ Maksu- ja Tolliameti kodulehekül. 9 kuuga üle 750 miljoni deklareerimata makse. <http://www.emta.ee/index.php?id=28600> välja otsitud 31.10.2010

⁹ Maksu- ja Tolliameti kodulehekül. Käibemaksukohustuslaste eel-ja järelkontroll. <http://www.emta.ee/index.php?id=14777> välja otsitud 31.10.2010

¹⁰ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 20

¹¹ Maksu- ja Tolliameti kodulehekül. 9 kuuga üle 750 miljoni deklareerimata makse. <http://www.emta.ee/index.php?id=28600> välja otsitud 31.10.2010

lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur teatab maksukohustuslasele registrist kustutamise kavatsusest kirjalikult ning annab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemine ei ole ettenähtud tähtaja jooksul tõendatud, kustutab maksuhaldur maksukohustuslase registrist.¹²

Registreerimise avalduse esitamiseks rahandusministri määrusega on kehtestatud kindel vorm, kus maksukohustuslane peab märkima üksikasjalikult kõik vajalikud andmed oma ettevõtluse kohta. Avalduse vormi võib esitada ka elektrooniliselt. Maksuhalduri otsusele on ka ette nähtud sama rahandusministri määrusega kindel vorm (registreerimisotsuse näidist vt lisas 1).¹³

Kui avaldus on esitatud ja ettevõtlus on tõendatud, isik registreeritakse avalduse alusel maksukohustuslasena juba kolme tööpäeva jooksul avalduse esitamisest. Kui isik on esitanud avalduse enne registreerimiskohustuse tekkimist, siis võib ta avalduses määrata ka hilisema kuupäeva, millest alates ta soovib asuda tegutsema maksukohustuslasena. Maksuhaldur teavitab isikut registreerimise otsusest hiljemalt otsuse tegemisele järgneval tööpäeval.¹⁴ Registreerimise kantakse maksumaksjat identifitseerivad, maksualased ja üldandmed. Samuti käibemaksukohustuslasele omistatakse registrikood, mille pikkus on 11 sümbolit ja selle formaat on: EE + unikaalne kood registris + kontrolljärk.¹⁵

Isiku kustutamisega registrist vabaneb ta maksukohustuslase kohustustest käibemaksu deklareerima ja tasuma ning kaotab õiguse rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist¹⁶. Kui isik on kustutatud registrist, ei ole tal kohustust kauba või teenuse hinnale lisada käibemaksu. Kustutamiseks on mitu võimalust: maksukohustuslase taotlus või maksuhalduri omaalgatuslik kustutamine. Maksuhalduril on võimalik ettevõtja käibemaksukohustuslaste registrist kustutada järgmiste asjaolude ilmnemisel: käibemaksudeklaratsiooni mitteesitamine kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta, ettevõtluse puudumine ja majandustegevuse lõpetamine. Käibemaksukohustuslase käibemaksuregistrist kustutamist reguleerib KMS § 22.

¹² Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554... RT I, 10.12.2010, 16

¹³ Käibemaksuseadus. § 20. RT I 2003, 82, 554... RT I, 10.12.2010, 16

¹⁴ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 20

¹⁵ «Maksukohustuslaste registri» asutamine ja registri pidamise põhimäärus. RT I 2002, 68, 408

¹⁶ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 22

Maksudohustuslasel on õigus taotleda enda registrist kustutamist seoses sellega, et tema maksustatav käive on alla piirmäära, mis tekitab registreerimiskohustuse (16 000 eurot kalendriaastas). Registrist kustutamise avalduse esitamisel lähtutakse eelkõige maksudohustuslase arvestustest, et tema järgneva 12 kuu käive ei ületa registreerimise piirmäära. Avalduse esitamisele eelnenud 12 kuu käibe maht ei ole antud juhul määrav, kuigi võib olla abiks järgneva 12-kuulise perioodi arvestuste tõendamisel, kui näiteks käibe mahu vähenemine on tingitud püsivast turusituatsiooni muutusest. Samas, kui registrist kustutamise põhjuseks on näiteks ettevõtluse reorganiseerimine ning mahu piiramine, on selge, et tõendamisel ei saa kasutada andmeid eelmise aasta käibe mahu kohta.¹⁷ Kolme aasta jooksul (2008-2010) oli maksudohustuslase vabatahtliku avalduse alusel registrist kustutatud 10 143 ettevõtet¹⁸. Edasi on kirjeldatud alused, mille esinemisel on maksuhalduril õigus omal algatusel maksudohustuslane registrist kustutada.

Esimese alusena käibemaksuseaduses on sätestatud deklareerimiskohustuse mittetäitmine viimase kuue järjestikuse kuu jooksul. Sellise põhjusega aastatel 2008-2010 oli registrist kustutatud 2534 ettevõtet¹⁹. Enne registrist kustutamist püüab maksuhaldur maksudohustuslasega ühendust võtta ning annab võimaluse registrist kustutamist vältida oma kohustuste tagantjärele täitmisega.²⁰

Nagu oli üleval toodud, õigus kustutada registrist maksudohustuslane, kes ei tegele ettevõtlusega, andis maksuhaldurile seaduse muudatus 2006. aastal. See säte on täienduseks sättele, mille kohaselt on maksuhalduril õigus keelduda isiku maksudohustuslasena registreerimisest, kui isik ei suuda tõendada ettevõtlusega tegelemist. Sätte kohaselt saab maksuhaldur nõuda maksudohustuslaselt ka pärast registreerimist kahtluse korral tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta, andes maksudohustuslasele tähtaja tõendite esitamiseks. Kui maksudohustuslane ei suuda tõendada ettevõtlusega tegelemist, siis ta kustutatakse käibemaksudohustuslaste registrist (otsuse registrist kustutamise kohta vt lisas 3).²¹ Sellise põhjusega kustutati kolme aasta jooksul (2008-2010) registrist 6791 ettevõtet²².

¹⁷ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 22

¹⁸ Maksu- ja Tolliameti sisemine statistika, 3.02.2011

¹⁹ Maksu- ja Tolliameti sisemine statistika, 3.02.2011

²⁰ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 22

²¹ Samas, § 22

²² Maksu- ja Tolliameti sisemine statistika, 3.02.2011

Samuti maksuhaldur kustutab maksukohustuslase maksukohustuslaste registrist, kui maksukohustuslane on likvideeritud või on lõpetanud oma tegevuse Eestis. Maksuhaldur ei ole kohustatud alati kontrollima maksukohustuslase majandustegevust enne maksukohustuslaste registrist kustutamise otsustamist, vaid teeb seda üksnes vajadusel.²³ Tegevuse lõpetamise või ettevõtluse likvideerimise põhjusel oli aastatel 2008- 2010 registrist kustutatud 1331 ettevõtet²⁴.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et peamiseks tingimuseks Eesti käibemaksukohustuslaste registris olemiseks on ettevõtlusega tegelemine. Ettevõtja võidakse registrisse kanda registreerimavalduse esitamisega või seadusest tuleneva kohustuse alusel. Ettevõtluse kontrollimiseks maksuhaldur kasutab kaks võimalust, kas ettevõtluse eelkontroll või järelkontroll. Registris olemine annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Seega võivad olla seotud paljud käibemaksupettused. Selleks, et registri korras hoida, maksuhalduril on mitu võimalusi isikut käibemaksukohustuslaste registrist kustutada. Maksuhalduril on võimalik ettevõtja registrist kustutada järgmistel olukordadel: isik ei esita käibemaksudeklaratsiooni kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta, isikul puudub ettevõtlus või isik lõpeb majandustegevust. Pärast registrist kustutamist vabaneb isik kohustusest käibemaksu deklareerima ja tasuma.

1.2 Käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioon Iirimaal, Slovakkias ja Bulgaarias

Käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioon Eestis on sätestatud käibemaksuseadusega, mille sisalduvate vastavate sätete rakendamisega tegeleb Maksu- ja Tolliamet. Eesti kuulub alates 2004. aastast Euroopa Liitu ning on sellest tulenevalt kohustatud sarnaselt 26-le teisele liikmesriigile lähtuma Euroopa Liidu õigusest. Seega peavad kõik Euroopa Liidu liikmesriigid käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise regulatsiooni luues ning täiendades arvestama Euroopa Liidu õigust, sellest tulenevaid kohustusi ning õigusi.

1977. aastal vastu võeti Euroopa Ühenduse Nõukogu kuues direktiiv "Liikmesriikide käibemaksualase seadusandluse harmoniseerimisest – ühine käibemaksu süsteem: ühtne

²³ Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium, § 22

²⁴ Maksu- ja Tolliameti sisemine statistika, 3.02.2011

maksubaas” (edasi käibemaksudirektiiv). Pealkirjast tulenevad ka direktiivi eesmärgid. Sihiks oli harmoniseerida maksubaasi ja maksumaksjate kohustusi nii palju kui võimalik, et maksustatavatele tehingutele rakendatav ühtne maksusüsteem tagaks võrreldavad tulemused ning oleks tagatud maksude kogumine ühesugusel viisil kõikides EL liikmesriikides²⁵.

Käibemaksudirektiiv ei anna otseseid juhiseid, kuidas riik peab pidama käibemaksukohustuslaste registrit, kuidas registreerima ning kustutama ettevõtjaid nimetatud registrist. Käibemaksudirektiiv kirjeldab, et registreerida tuleb kõiki, kes omavad majandustegevust. See põhimõte tuleneb artiklist 9, milles on sätestatud maksukohustuslase mõiste. Maksukohustuslaseks võib olla iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Käibemaksudirektiiv defineerib ka eelnevas sättes kasutatud majandustegevuse mõiste, mis direktiivi kohaselt on eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil²⁶.

Käibemaksudirektiiv ei sätesta konkreetseid reegleid, kuidas liikmesriigid käibemaksukohustuslaste registrit pidama peaksid ning seega jätab direktiiv liikmesriikidele võimaluse ise valida neid meetmeid, mida nad kohaldavad ettevõtjate registreerimisel ja registrist kustutamisel, samuti ei ole sätestatud piirmäära, mille ületamisega isik peab olema kindlasti kantud registrisse. Käibemaksudirektiivi regulatsioonid annavad vabaduse registreerimissüsteemi pidamisel. Artikkel 216 sätestab, et liikmesriigid võivad kasutusele võtta niisugused meetmed, et nende registreerimissüsteem võimaldaks tuvastada maksukohustuslasi ning tagada seega ühendusesiseste tehingute maksustamise üleminekukorra nõuetekohane kohaldamine²⁷. Üheks nõudeks, mida direktiiv paneb ettevõtjatele on see, et iga maksukohustuslane peab teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb²⁸.

Pärast käibemaksukohustuslaseks registreerimist iga EL liikmesriik annab maksukohustuslasele identifitseerimisnumbri. Kohustus anda registreerinutele

²⁵ Zeiger, P. 2005. Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekirj majandusteaduse doktori teaduskraadi taotlemiseks põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal. Tartu: Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut

²⁶ Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, art 9

²⁷ Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, art 216

²⁸ Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, art 213

individuaalne number tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 214. Koodid erinevad riigiti (EL riikide registreerimiskoodid on koondatud käesoleva töö lissasse, vt lisa 4), aga üldine formaat on ikkagi kehtestatud. Käibemaksudirektiivi artikli 215 järgi isiku käibemaksukohustuslaste registri numbril on eesliide, milles kasutatakse kahetähelist koodi vastavalt rahvusvahelisele standardile ISO 3166 alfa 2, mis võimaldab tuvastada registreerimise numbril väljaandnud liikmesriigi. Mõnede riikide koodide põhiosad sisaldavad mitte ainult numbreid, vaid ka tähte. Iirimaa registrikood võib lõppeda tähega või tähena võivad olla teine ja viimane sümbol. Bulgaaria ja Slovakkia registrinumbrid sisaldavad ainult arvulisi sümboleid ning nende pikkus varieerub kaheksast sümbolist kümne sümbolini. Eesti KMKR number algab prefiksist EE ja sisaldab üheksa arvulist sümbolit.

Teistes Euroopa Liidu liikmesriikides kehtivaid käibemaksukohustuslaste registrinumbreid saab kontrollida VIES (*Value added tax Information Exchange System*) süsteemi kaudu. Süsteem loodi 1994. aastal ühisturu sisseseadmisel ühendusesisese kaubanduse kontrollimiseks. Infovahetuse aluseks on ühendusesisese käibe ja ühendusesisese käibe muutmise aruannetelt kogutud andmed²⁹.

VIES-e kaudu vahetatakse kahte liiki teavet. Esiteks nähtuvad VIES süsteemist identifitseerimisandmed, mis võimaldavad liikmesriigil kontrollida, kas konkreetne teise liikmesriigi käibemaksukohustustase registrinumbril on kehtiv või on olnud kehtiv. Teiseks nähtub süsteemist ühendusesisese käibe aruandel (vorm VD) ja ühendusesisese käibe muutmise aruandel (vorm VDP) deklareeritud informatsioon, mida esitavad kõigi liikmesriikide müüjad ühendusesisese kauba, kolmnurktingute ja teenuste käibe kohta. Eesti liitus süsteemiga alates Euroopa Liiduga ühinemisest 2004. aastal³⁰.

Edasi käsitletakse töös mõne Euroopa Liidu liikmesriigi (Iirimaa, Bulgaaria, Slovakkia) käibemaksukohustuslaste registri pidamise süsteeme. Riikide valik on tehtud lähtuvalt sellest, millistesse riikidesse on Maksu- ja Tolliameti teenistujad teinud Euroopa Ühenduse programmi Fiscalis 2013 raames registri haldamise teemalise tööviisi. Fiscalis 2013 on programm, mille üldine eesmärk on parandada maksustamissüsteemide nõuetekohast

²⁹ VIES (VAT Information Exchange System) enquires. European Commission website: Tax and Customs Union. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm, välja otsitud 25.02.2011

³⁰ Maksu- ja Tolliameti juhend. 2011. VIES andmebaasi kasutamine.

toimimist siseturul, tõhustada osalevate riikide, nende haldusasutuste ja ametnike koostööd. Vaatamata sellele, et kõikide liikmesriikide seadused, kus sätestatakse registri pidamise peamised regulatsioonid, on kooskõlas Euroopa Ühenduse käibemaksudirektiiviga, igas riigis on olemas oma nüansid.

Järgnevalt kasutatakse lõputöös eelpool nimetatud riikide seaduseid ning muid inglisekeelseid allikaid. Lõputöös kasutatavad inglisekeelsed allikad on lõputöös kasutamiseks tõlkinud autor.

Vastavalt Iirimaa finantsseadusele (*Finance Act*), mis on peamise seaduse (*Principal Act*) muutumise seadus, tõlgendatakse käibemaksukohustuslase mõistet järgmiselt: isik, kes tegeleb riigisisest maksustatavate kaupade või teenuste pakkumisega, peab olema kohustatud pakutavalt kaubalt ja teenuselt maksu maksma. Käibemaksukohustuslaseks Iirimaal võib olla iga isik, kes:

- müüb käibemaksuga maksustavaid kaupu ja pakub käibemaksuga maksustavaid teenuseid;
- soetab kaupu ühenduse sees;
- saab välismaalt teenuseid, mis on sätestatud käibemaksuseaduse Neljandas loetelus³¹
- soetab kultuuri-, kunstliku-, meelelahutusteenuseid, mis on pakutud isiku poolt, kes ei ole asutatud Iirimaal;
- tegeleb kinnisvaratehingutega;
- saab kokkupandavaid kaupu isikutelt, kes ei oma Iirimaal püsivat tegevuskohta³²

Ettevõtjale, kes tegeleb kaupade või teenuste pakkumisega või teeb ühendusesiseselt soetamisi, on registreerimine kohustuslik ainult sellel juhul, kui käive ületab kehtestatud piirmäär 12 järjestiku kuu jooksul. On vaja märkida, et kaugmüügi suhtes perioodiks on kalendriaasta. Piirmäärad varieeruvad alates 37 500 eurost kuni 75 000 euroni. Piirmäära suurus sõltub sellest, millega isik tegeleb. Juhul kui isik pakub teenuseid, tema suhtes kehtiv piirmäär on 37 500 eurot. See sama piirmäär on kehtestatud isikule, kes pakub kaupu, mis maksustatakse 13,5% ja 21% määraga. Piirmäär 75 000 euro on pandud nendele, kes tegelevad kaupade pakkumisega. Piirmäär on 75 000 eurot ka siis, kui isik

³¹ Lisa Iirimaa käibemaksuseadusele, kus on loetletud teenused, mille käibemaksumaksja on saaja

³² Revenue. 2008. VAT Guide. Dublin: Indirect Taxes Division

pakub nii kaupu kui ka teenuseid, tingimusel, et kaupade osakaal on vähemalt 90%. Eratarbijatele maksustavaid kaupu pakutav teise EL liikmesriigi ettevõtte, kes ei oma Iirimaaal püsivat tegevuskohta, on kohustatud registreerima ja arvestama käibemaksu sõltumatult käibe suurusest. Piirmäär ühendusesiseste soetamiste puhul on 41 000 eurot. Kaugmüügiga tegelevate isikute jaoks on sätestatud eraldi piirmäär 35 000 eurot. Iirimaaal asutatud ettevõtja, kelle kaupade ja teenuste pakkumisest tekkinud käive ei ole ületanud nimetatud piirmäära, võib registreerida ennast käibemaksukohustuslasena vabatahtlikult.³³

Registreerimise protseduurid on ühesugused nii neile, kes registreerib vabatahtlikult, kui ka neile, kellele on see kohustuslik. Iga registreerimise taotleja peab täitma vormi TR1 või TR2, mis on saadaval *Revenue* (edaspidi Iirimaa Maksuameti) teenindusbüroos või Iirimaa Maksuameti koduleheküljel. Registreerimine jõustub alates järgmise maksuperioodi algusest. Järgmine maksustamisperiood algab kahe kuu pärast avalduse esitamise kuupäeva. Varasem kuupäev võib olla kooskõlastatud Iirimaa Maksuameti ja taotleja vahel. Allkirjastatud, paber kandjal täidetud avalduse vorm peab olema saadetud lähimasse kohaliku Iirimaa Maksuameti kontoris. Isik, kes alustab ettevõtjategevust, kuid ei ole veel alustanud maksustatud kaupade ja teenuste pakkumist, võib kohe registreerida käibemaksukohustuslasena. See annab talle võimaluse saada käibemaksuga laenu ostude sooritamiseks enne tegeliku müügi alustamist³⁴.

Isik, kes on registreeritud oma soovil, võib registreeringu tühistada kokkuleppel Iirimaa Maksuametiga. Tühistamise tingimuseks on see, et ta maksab Maksuametile tagasi iga käibemaksutagastust, mis oli ettevõtluses kasutamata, selle perioodi eest, mil registreering oli jõus. Isik võib ennast käibemaksukohustuslaste registrist kustutada, kui tema käive ei ületa seaduses sätestatud piirmäära. Kui isik lõpetab oma tegevuse, peab ta sellest Iirimaa Maksuametit teavitama, et tema registreerimiskanne oleks võimalik operatiivselt tühistada. On oluline märkida, et vastasel juhul Maksuamet jätkab väljastama käibemaksutagastusvorme automaatselt. Samuti võib maksuhaldur registreeringu tühistada siis, kui registresse kandmisel oli tehtud viga³⁵.

³³ Revenue. 2008. VAT Guide. Dublin: Indirect Taxes Divison, lk 21

³⁴ Samas, lk 26

³⁵ Revenue. 2008. VAT Guide. Dublin: Indirect Taxes Divison, lk 27

2004. aastal liitus Slovakkia Euroopa Liiduga ning hakkas seega kasutama ka VIIES andmebaasi. Sisese käibemaksukohustuslaste registri haldamisega tegelevad Slovakkias 176 ametnikku. 2010. aasta seisuga on Slovakkia käibemaksukohustuslaste registris 200 437 registreeritud isikut.³⁶ Kohustatud isiku mõiste antakse Slovakkia käibemaksuseaduses kooskõlas käibemaksudirektiiviga³⁷. See tähendab, et mõiste kõlab sarnaselt teiste liikmesriikide käibemaksuseadustes sätestatud kohustatud isiku mõistega. Maksukohustuslaseks on iga isik, kes iseseisvalt teostab majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

Võrreldes teiste liikmesriikide käibemaksuseadustega, annab Slovakkia seadus majandustegevusele laiemat definitsiooni. Majandustegevus ehk ettevõtlus on iga tegevus, millest tekib tulu. Ettevõtlus võib sisaldada tootjate, müüjate ja teenuseid osutavate isikute tegevusi, sealhulgas kaevandamis-, ehitus- ja põllumajandusliku tegevust, vabakutseliste inimeste tegevused, loominguine tegevus ja sport. Samuti on ka materiaalse ja immateriaalse vara kasutamine tulu saamiseks. Kui vara on abikaasade ühisvara ning seda kasutatakse tulu saamiseks, siis saadud tulu jagatakse kaheks võrdseks osaks kummalegi abikaasale, kui abikaasad ei otsusta teisiti.³⁸

Registreerimiskohustuse tekkimise alused:

- Kui Slovakkias asutatud või püsivat tegevuskohta omava isiku käive ületab piirmäära (49 790 eurot), siis ta peab end registreerima käibemaksukohustuslaseks. Avaldus peab olema esitatud piirmäära ületamise kuust järgneva kuu 20. kuupäevaks.³⁹
- Ettevõtte või eraisik, kes soetab Slovakkia territooriumil teise ettevõtte või selle osa, mis omakorda on käibemaksukohustuslane, peab ka ennast registreerima. Registreerimise kuupäevaks on ettevõtte soetamise päev.⁴⁰
- Mitteresidendist ettevõtja, kes ei oma püsivat tegevuskohta, peab registreerima end käibemaksukohustuslaseks enne Slovakkia territooriumil majandustegevuse alustamist.⁴¹

³⁶ Slivková, D. Tax administration and tax system in Slovakia. Banská Bystrica, 2011

³⁷ Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, art 9

³⁸ Ministry of Finance of the Slovak Republic. 2011. Value Added Tax Act., art 3
<http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=583>, välja otsitud 15.03.2011

³⁹ Samas, art 4 lg 1

⁴⁰ Ministry of Finance of the Slovak Republic. 2011. Value Added Tax Act., art 4 lg 6
<http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=583>, välja otsitud 15.03.2011,

- Kaugmüügi suhtes on ka kehtestatud piirmäär (35 000 eurot), mille ületamisega isikul tekib registreerimiskohustus.⁴²
- Isikul tekib registreerimiskohustus juhul, kui ta teeb ühendusesiseselt soetamisi summa eest, mis ületab 13 941 eurot kalendriaastas.⁴³

Daňové riaditeľstvo (edasipidi Slovakkia Maksuamet) peab taotluse esitajaid registreerima 30 päeva jooksul, andes neile registreerimissertifikaadi ja individuaalse registrinumbri.⁴⁴

Slovakkia käibemaksuseadus annab kaks võimalust registrist kustutamiseks. Isik võib taotluse kustutamiseks esitada ise või maksuhaldur kustutab isiku oma algatusel. Isik võib taotleda tema registreeringu tühistamist mitte varem kui aasta möödumist alates käibemaksukohustuslasena registreerimisest, viidates sellele, et tema käive ei ületanud seaduses sätestatud piirmäära. See säte on kehtiv ka kaugmüügi suhtes. Samuti on võimalus taotleda registreeringu tühistamist ka siis, kui majandustegevus Slovakkia territooriumil on lõpetatud. Maksuhaldur kustutab isiku registrist tema taotluse alusel, kui vajalikud tingimused vabatahtlikuks kustutamiseks on täidetud või oma initsiatiivil, kui puuduvad eelnimetatud alused registreerimisele. Registrist kustutamisel määrab maksuhaldur viimase maksustamisperioodi. Peale selle perioodi möödumist registreerimissertifikaat ja registrinumber muutuvad kehtetuks ning 10 päeva jooksul peab isik tagastama registreerimissertifikaadi piirkondlikusse maksukeskusse.⁴⁵

2007. aastal liitus Bulgaaria Euroopa Liiduga. Maksukohustuslaste registri olemasolu on ette nähtud Bulgaaria seadusandluses. Vastavalt Bulgaaria Maksu- ja Sotsiaalkindlustuse protseduurikoodeksile (*Данъчно-осигурителен процесуален кодекс*) *Национална Агенция за приходите* (edasi Bulgaaria Maksuamet) peab looma ja pidama maksukohustuslaste registri, mille üheks osaks on käibemaksukohustuslaste register⁴⁶. Registris olemine tähendab registrinumbri omamist, mis antakse välja igale registreeritud isikule⁴⁷. Vastavalt käibemaksudirektiivile ja Bulgaaria käibemaksuseadusele (*Закон за данък върху добавената стойност*) registrinumbri algus on BG.

⁴¹ Samas, art 5

⁴² Samas, art 6

⁴³ Samas, art 7

⁴⁴ Samas, art 4 lg 5

⁴⁵ Samas, art 8

⁴⁶ Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. 2008. Tax and Social Insurance Procedure Code., art 80

⁴⁷ Samas, art 94 lg 3

Samuti on Bulgaaria käibemaksuseaduses kasutatud maksukohustuslase mõiste sisustamisel käibemaksudirektiivi definitsioon. Maksukohustuslane on iga isik, kes iseseisvalt teostab majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest⁴⁸. Bulgaaria käibemaksuseadus annab artikli 3 juurde seletuse ettevõtlike mõiste kohta. Iseseisvaks majandustegevuseks peetakse igat tulutoovat tegevust, mis teostatakse pidevalt või äritegevuse raames, sealhulgas materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. Iseseisev majandustegevus võib hõlmata müümist, tootmist või teenuste pakkumist, sealhulgas ka kaevandamist ja põllumajandust. Majandustegevusena võib pidada ka kohtutäiturite ja notarite tegevust.

Bulgaaria käibemaksuseadus sätestab nii kohustusliku kui ka vabatahtliku registreerimise. Esimeseks tingimuseks kohustuslikule registreerimisele on piirmäära ületamine. Seaduse artikli 96 järgi iga isik, kelle käive ületas piirmäära suuruses 50 000 BGN (25 563 eurot)¹² järjestiku kuu perioodil, peab registreerima ennast 14 päeva jooksul peale selle maksustamisperioodi möödumist, mil nimetatud piirmäär oli ületatud. Isikutele, kes pakuvad elektroonilisi teenuseid mittekäibemaksukohustuslastele, kes ei oma püsivat tegevuskohta ja on registreeritud mõnes teises EL liikmesriigis, ei ole registreerimine kohustuslik. Selleks, et nimetatud võimalust mitte registreerida kasutada, peavad olemas kõik need kolm tingimust täidetud samaaegselt.⁴⁹

Samuti on registreerimine kohustuslik kõigile, kes ei ole asutatud Bulgaaria territooriumil ning kes pakuvad paigaldatavat või kokkupandavat kaupa, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest⁵⁰. Veel üheks registreerimise aluseks on kaupade kaugmüügi teostamine Bulgaaria territooriumil⁵¹. Samuti tuleb ennast käibemaksukohustuslasena registreerida, kui ühendusesiseste soetamiste koguväärtus jooksva kalendriaasta jooksul ületab piirmäära 20 000 BGN (10 225 eurot)⁵². Kui mitteresident ettevõtja omab püsivat tegevuskohta ning selle kaudu teostab iseseisvat majandustegevust, peab ta end registreerima käibemaksukohustuslaseks.

⁴⁸ Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. 2008. Value Added Tax Act, art 3
<http://www.minfin.bg/document/1909:2>, välja otsitud 15.03.2011

⁴⁹ Samas, art 96

⁵⁰ Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. 2008. Value Added Tax Act, art 97
<http://www.minfin.bg/document/1909:2>, välja otsitud 15.03.2011

⁵¹ Samas, art 98

⁵² Samas, art 99

Registreerimiseks peab olema tal maksuhalduri poolt aktsepteeritud esindaja. Esindajaks võib olla ainult alaliselt Bulgaarias elav inimene, kes ei kuulu likvideerimismenetlusse või kelle suhtes ei ole välja kuulutatud pankrotti ja ei kanna sissenõutavaid või maksmata maksukohustusi⁵³.

Isikul, kellel ei ole tekkinud eelpool kirjeldatud registreerimiskohustust, on võimalik ennast käibemaksukohustuslasena registreerida vabatahtlikult. Samas seadus ütleb, et isik, kellele registreerimisest on keeldutud või kelle registreerimine oli tühistatud, ei saa registreerida ennast varem kui 24 kuud pärast registreeringu kehtetuks tunnistamist või sellest keeldumist.⁵⁴

Selleks, et registrisse saada, kohustatud isik või isik, kellel on õigus end registreerida, peab esitama vastavale piirkondlikule maksuametile täidetud registreerimisvorm. Iga selline taotlus esitatakse isiklikult, kui maksukohustuslane on füüsiline isik või juriidilise isiku puhul isiku poolt, kellel on õigus ettevõtet esindada. Kui maksuhaldur tuvastab, et isik ei ole täitnud õigeaegselt registreerimiskohustuse ning jättis avalduse esitamata, registreerib ta nimetatud isiku oma algatusel. Registreerimisotsuses märgitakse põhjused ja kuupäev, millal kohustus tekkis⁵⁵.

Vastavalt Maksu- ja Sotsiaalkindlustuse protseduurikoodeksile võib avaldus olla esitatud samuti elektrooniliselt. On vaja märkida, et igas registreerimisavalduses peab olema märgitud põhjus registreerimiseks. Seitsme päeva jooksul pärast avalduse vastuvõtmist toimub isiku taustakontroll. Veel ühe nädala jooksul peale tausta kontrollimist, maksuamet teeb otsuse registreerimise või registreerimisest keeldumise kohta, märkides ka keeldumise põhjust. Põhjuseks võib olla eelnimetatud aluste puudumine registreerimisele. Mõnede juhtumite korral registreerimine võib võtta aega ainult kolm päeva.⁵⁶ Igale registreeritud isikule antakse maksuameti poolt väljaantud registreerimissertifikaat⁵⁷.

Registrist kustutamine võib toimuda kas isiku või maksuhalduri algatusel. Ettevõtja initsiatiivil võib ta registrist kustutada vaatamata sellele, kas registreerimine oli kohustuslik

⁵³ Samas, art 135

⁵⁴ Samas, art 100

⁵⁵ Samas, art 102

⁵⁶ Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. 2008. Value Added Tax Act, art 101

<http://www.minfin.bg/document/1909:2>, välja otsitud 15.03.2011

⁵⁷ Samas, art 104

või vabatahtlik. Isikul on õigus esitada taotlus registrist kustutamiseks ainult sellel juhul, kui taotluse esitamise momendil isikul ei ole registreerimiskohustust (ehk pole ületatud piirmäär ega ei esine muud eelpool kirjeldatud registreerimiskohustuse alust).

Kohustuslikuks registrist kustutamise põhjuseks võib olla:

- füüsilise isiku või füüsilisest isikust ettevõtja (edasi FIE) surm⁵⁸;
- FIE kustutamine äriregistrist⁵⁹;
- juriidilise isiku lõpetamine või likvideerimine⁶⁰

Avaldus registrist kustutamiseks esitatakse 14 päeva jooksul pärast põhjuste tekkimist. Seitsme päeva jooksul maksuhaldur kontrollib tausta ja veel seitsme päeva jooksul teeb otsuse registrist kustutamise kohta.⁶¹

Kokkuvõtteks võib öelda, et suures osas on nii Eestis, Iirimaal, Slovakkias ja Bulgaarias rakendatavad käibemaksukohuslaste registri haldamise süsteemid sarnased. Seda juba eelkõige seetõttu, et Euroopa Liidus kehtib ühtne käibemaksusüsteem. Kõikides EL liikmesriikides on võimalik käibemaksukohustuslasena registreerida ettevõtte vabatahtlikult või kui tekib seadusest tulenev kohustus (piirmäära ületamine vmt). Registrist kustutamise alused on samuti riikides suures osas sarnased. Ettevõtte kustutakse siis, kui isik esitab avalduse registrist kustutamiseks, kui puudub või lõpeb majandustegevus.

⁵⁸ Samas, art 107 lg 1

⁵⁹ Samas, art 107 lg 2

⁶⁰ Samas, art 106

⁶¹ Samas, art 109

2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI KORRASHOIDMISE MEETOODIKA ANALÜÜS

2.1 Eesti, Iirimaa, Slovakkia ja Bulgaaria käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise süsteemide võrdlus

Kõik töös käsitlevad riigid – Eesti, Iirimaa, Slovakkia ja Bulgaaria - kuuluvad Euroopa Liitu. Sellest tulenevalt on nimetatud liikmesriikide käibemaksuseadused viidud kooskõlla Euroopa Ühenduse Nõukogu käibemaksudirektiiviga. Olenemata sellest ei ole Eesti, Iirimaa, Slovakkia ning Bulgaaria käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise meetodika identne. Nagu oli eelnevalt mainitud, ei anna käibemaksudirektiiv otseseid juhiseid käibemaksukohustuslaste registri pidamiseks, seega esinevad liikmesriikide seadusandluses ning sisemistes regulatsioonides erinevused käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise osas.

Üheks põhiliseks erinevuseks liikmesriikide regulatsioonides on piirmäärade erinevus. Konkreetsed juhised piirmäära kehtestamiseks puuduvad, seega liikmesriikidel on õigus ise piirmäärasid kehtestada.

Tabel 1. Piirmäärade erinevus (eurot)⁶²

	Eesti	Bulgaaria	Iirimaa	Slovakkia
Käibe ületamine	16 000	25 563	37 500 / 75 000	49 790
Ühendusesisene soetamine	16 000	10 225	41 000	13 941
Kaugmüügi teostamine	35 000	35 000	35 000	35 000

Eestis kehtiv piirmäär on 16 000 eurot, mis on võrreldes Iirimaa, Slovakkia ja Bulgaaria omadega madal, kuna Slovakkias kehtestatud piirmäär on 49 790 eurot, Bulgaarias on 50 000 BGN (25 563 eurot). Iirimaa piirmäärad varieeruvad 37 500 eurost kuni 75 000 euroni

⁶² Tabel on koostatud autori poolt 1. peatükis olemasolevate andmete alusel

(vahe on kirjeldatud eelmises alapeatükis). Suureks erinevuseks piirmäärade kehtestamisel on see, et Eestis puudub eraldi piirmäär ühendussiseste soetamiste puhul. Iirimaal selline piirmäär on 41 000 eurot, Slovakkias on 13 941 eurot ning Bulgaarias on 20 000 BGN (10 225 eurot).

Kõikidel töös käsitlevatel riikidel on olemas kaks võimalust registreerimisele: nii kohustuslik kui ka vabatahtlik. Registreerimisprotseduurid on sarnased nii kohustatud isikutele, kui ka vabatahtlikku soovi avaldavatele isikutele.

Eestis on kohaldatud lühikesed tähtajad (ainult kolm päeva) registreerimise avalduse esitamiseks. Registreerimiseks esitab isik eelnevalt täidetud avalduse, kuhu paneb olulist informatsiooni ettevõtte ja majandustegevuse kohta. Avaldus on esmane allikas maksuhalduri jaoks, kust ta saab informatsiooni ettevõtte olemuse ning isikute kohta, kes juhivad avalduse esitanud ettevõtet. Nagu oli eelnevalt mainitud, seaduse järgi isik peab esitama registreerimisavalduse kolme tööpäeva jooksul peale piirmäära ületamist. Samal ajal Slovakkia käibemaksuseadus annab võimaluse esitada avalduse piirmäära ületamise kuust järgneva kuu 20. kuupäevaks. Bulgaaria seadusandlus lubab seda teha 14 tööpäeva jooksul peale kehtestatud piirmäära ületamist. Iirimaal antakse avalduse esitamiseks 30 päeva.

Bulgaarias käibemaksukohustuslase registreerimise avalduse esitamisel peab ettevõtte esitama maksuametile kõik käivet tõendavad dokumendid, informatsiooni ja dokumendid oma tegevuse ning äripartnerite kohta. Selleks võtab ettevõtte ise ühendust talle määratud maksuametnikuga ja lepib kokku aja, millal ta saab dokumendid tuua. Tegevuse kohta peab ettevõtte täitma väga põhjaliku küsimustikku. Esitatud dokumente on aega uurida maksuametil seitse päeva, mille möödumisel nad peavad otsustama kas registreerida ettevõtte või mitte. Maksuametil on abiks andmebaas, kus on näha kahtlased ettevõtted ja ettevõtete vahelised kahtlased seosed. Riskantsed ettevõtted on kolm kuud pärast registreerimist jälgimise all.⁶³

Enamus ettevõtteid tahab saada käibemaksukohustuslaseks alles käibe täitumisel, piirmääraks on 50 000 BGN (25 563 eurot). Registreerimisega tegeleva osakonna tööst kulub enamus aega käibe täitumise piirmäära tuvastamiseks ja piirmäära ületanud

⁶³ Aednurm, R., Uuetoa, A. Välislahetuse tulemusaruanne. 2010. Tallinn.

ettevõtete registreerimise peale. Vabatahtlikult registreeruvad ettevõtted end kohustuslaseks väga harva. Põhjuseks on see, et vabatahtlikul registreerimisel peab ettevõtte olema KMK registris vähemalt kaks aastat.⁶⁴

Järgmisena on käesolevas alapeatükis toodud erinevate käibemaksudokumentide registri haldamisega seotud kontrollide olemasolu võrreldavates riikides. Lõputöö autor teostas intervjuud Põhja Maksu- ja Tollikeskuse maksukorralduse osakonna revidentidega, kes käisid programmi Fiscalis 2013 raames töövisiidil Bulgaarias (vt lisa 5) ja Slovakkias (vt lisa 6). Nimetatud programmi raames Iirimaa käinud revidendiga intervjuud ei teostatud, sest visiit toimus üle pooleteist aasta tagasi ning revident kinnitas, et ei mäleta rohkem, kui lõputöö autor on juba kirjandusest materjali leidnud.

Tabel 2. Erinevate kontrollide olemasolu riikides⁶⁵

Riik	Ettevõtte taustakontroll	Ettevõtluse eelkontroll	Ettevõtluse järelkontroll
Eesti	+	+	+
Bulgaaria	+	+	-
Iirimaa	+	+	-
Slovakkia	+	-	+

Tabelist tuleneb, et Eestis on kohaldatud rangemaid meetmeid ettevõtluse kontrollimiseks. Nagu oli kirjeldatud alapeatükis 1.1, toimub nii eel- kui ka ettevõtluse järelkontroll. Kontrollide käigus kontrollitakse informatsiooni kolmandatelt isikutelt, majandustegevuse olemasolu, järelkontrollide puhul ka käibedeklaratsioonide esitamist. Ettevõtluse kontrolli peamine eesmärk on küll tuvastada, kas ettevõtja on realselt tegutsev ning kas tema käibemaksudokumentide registris olemine on põhjendatud. Samas on ettevõtluse kontroll ka lihtsaim viis koguda ettevõtja kohta lisainformatsiooni. Ettevõtluse kontrolli peamise eesmärgi kõrval maksuhaldur on seadnud eesmärgiks ka alustavate ettevõtjate juhendamise, informeerimise käibemaksudokumentide õiguste ja kohustuste kohta (maksuarvestus, deklaratsioonide esitamise kohustus jne). Samas kogutakse ettevõtluse kontrolli käigus ka informatsiooni edasise maksukontrolli vajaduse väljaselgitamiseks. Üks

⁶⁴ Aednurm, R., Uuetoa, A. Välislähetuse tulemusaruanne. 2010. Tallinn

⁶⁵ Tabel on koostatud autori poolt

oluline ettevõtluse kontrolli komponent Eestis on see, et juhitakse tähelepanu valesti esitatud maksudeklaratsioonidele, vigadele maksuarvestuses ning seega luuakse ettevõtjale võimalus omal algatusel puudused likvideerida.

Bulgaaria seadusandlus ei sätesta otseselt ettevõtluse kontrolli. Kuna Bulgaarias peab koos käibemaksudeklaratsioonidega esitama ka kõik kuu raamatupidamisdokumendid, siis nad teevad käibemaksukontrolli ning võrdlevad esitatud dokumente ja käibemaksudeklaratsioonidel deklareeritud andmeid. Sellise regulaarse kontrolliga nähtuvad võimalikud probleemid ning selguvad ka mittetegutsevad ettevõtted. Kindlasti kontrollitakse tegevuskohti ja kontakte.⁶⁶

Slovakkias on teine süsteem ettevõtluse kontrollimiseks enne registreerimist. Seal on olemas ettevõtete tulumaksuregister, millega ettevõtte täidab väga põhjaliku ankeedi (kokku 93 lahtrit). Kui ettevõtte on tulumaksuregistrisse registreeritud, siis maksuhaldur ei tee väga põhjalikke analüüse käibemaksukohustuslasena registreerimisel, sest ettevõtet on juba analüüsitud. Maksuhaldur teeb ettevõtluse järelkontrolli vastavalt vajadusele, nende kontrollide sisulisus on varieeruv ulatudes vaid vormilisest kontrollist revisjonini välja.⁶⁷

Loomulikud põhjused käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks iga analüüsitava riigi käibemaksuseaduses on äriühingu tegevuse lõpetamine või füüsilisest isikust ettevõtja surm. Eesti seadusandlus annab kõige rangemad juhised kustutamise suhtes. Isikul peab olema tegutsev ettevõtte, ta peab esitama igakuiselt käibemaksudeklaratsioone, vastasel juhul kustutakse ta registrist. Bulgaaria käibemaksuseadusest ei tulene ettevõtluse järelkontrolli olemasolu, kuid tegelikult kohaldavad maksuametnikud mõnesid meetmeid sarnaselt Eestiga (nt kohal käimine aadressi kontrollimiseks).

Käibemaksukohustuslaseks registreerimisest saab keelduda kui ettevõtte juriidiline aadress on vale. Selle kontrollimiseks käiakse alati kohapeal aadressi kontrollimas. Kui ettevõtet ei ole aadressil, siis kogutakse infot kolmandatelt isikutelt (võetakse seletusi naabritelt jm). Riiulifirmadel ja välismaalastest juhatuse liikmetel peab olema kehtiv e-kirja aadress. Aadressi puudumisel või selle mitte töötamisel on maksuametil õiguse keelduda käibemaksukohustuslase isikliku numbriga andmisest ettevõttele. Samuti on võimalik

⁶⁶ Intervjuu Põhja Maksu- ja Tollikeskuse Maksukorralduse osakonna revidendiga Ranno Aednurmega

⁶⁷ Intervjuu Põhja Maksu- ja Tolliametikeskuse Maksukorralduse osakonna revidendiga Andres Uuetoaga

keelduda registreerimisest kui ettevõtte juhatuse liikmega ja osanikuga seotud ettevõtetel on võlad. Ettevõtte kustutamisel on põhiline erinevus Bulgaaria ja Eesti süsteemide vahel see, et ettevõtte on võimalik kustutada KMK registrist ka siis kui on võlgu jäetud kolm kuu käibemaksu.⁶⁸

Vabatahtlikul kustutamisel KMK registrist kontrollitakse alati ettevõtte käibedokumente. Kui ettevõtte on esitamata jätnud kolme kuu käibedeklaratsioonid on võimalik ta kustutada registrist ja talle määratakse sunniraha. Kõik maksurikkumised lähevad tavaliselt trahvimisele. Trahvid on Bulgaarias suured.⁶⁹

Iirimaa ja Slovakkia seadused nõuavad ka ettevõtluse olemasolu, kuid kuskil ei ole sätestatud, et majandustegevuse puudumine võib olla tingimuseks registrist kustutamiseks. Iirimaa üldse ei teosta ettevõtluse järelkontrolli. Slovakkia maksuhaldur hindas oma käibemaksukohustuslaste registri haldamise süsteemi liiga leebeks. See tähendab seda, et registris on väga palju variisikutega firmasid jne. Nähakse suurt vaeva nende registrist väljaarvamiseks. Slovakkia maksuhaldur oli väga huvitatud Eesti süsteemist ja tahaks võimalusel palju üle võtta. Seda eelkõige eelkontrolliga seonduv ja ka osaliselt järelkontrolliga seonduv.⁷⁰

Analüüsi tulemusena selgus, et peamiseks sarnasuseks on käibemaksukohustuslasteks registreerimise alused. Kõik töös analüüsitud riigid rakendavad registreerimise aluseks käibe piirmäära ületamist ning vabatahtlikku registreerimist. Peamisteks erinevusteks on aga käibe ületamise piirmäärad, registreerimisavalduse esitamise tähtpäevad ning ettevõtluse kontrollide olemasolu. Alapeatükist tuleneb, et taustakontrolli kasutavad kõik riigid, ettevõtluse eelkontroll puudub ainult Slovakkias. Ettevõtluse järelkontroll täiesti puudub Iirimaa, Bulgaaria maksuametnikud rakendavad seda vaid osaliselt.

Analüüs näitab, et Eesti Maksu- ja Tolliamet rakendab nendest neljast riigist kõige rangemat süsteemi käibemaksukohustuslaste registri pidamiseks. Eestis on kasutusele võetud nii registreerimisele eelnev ettevõtte taustakontroll, kui ka registreerimisele eelnev ja järgnev ettevõtluse kontroll. Samal ajal Eesti seadus rakendab kõige madalama

⁶⁸ Aednurm, R., Uuetoa, A. Välislähetuse tulemusaruanne. 2010. Tallinn

⁶⁹ Aednurm, R., Uuetoa, A. Välislähetuse tulemusaruanne. 2010. Tallinn

⁷⁰ Intervjuu Põhja Maksu- ja Tolliametikeskuse maksukorralduse osakonna revidendiga Andres Uuetoaga

piirmäära käibe ületamiseks, mis soodustab isikute registrisse sattumist. Võrrelduste alusel võib öelda, et Eestis kasutusel olev süsteem on sobivaim Eesti majandusolukorra jaoks.

2.2 Eesti käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise tõhusus

Maksuhalduri eesmärgiks on see, et KMKR-is oleksid ainult ausad ja õigusekuulekad ettevõtjad, kelle eesmärgiks ei ole maksudest kõrvalehoidumine. Mida vähem on registris ettevõtlusega mitte tegelevaid isikuid, seda väiksem on tõenäosus, et registris olevad ettevõtjad hakkavad maksupettusi teostama.

Kui Eesti astus Euroopa Liitu, tekkis maksuhalduril kohustus kontrollida, kas käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse esitaja osaleb tegelikult ettevõtluses. Niisugune kontroll vähendab võimalust, et käibemaksukohustuslaseks registreeritakse mõni riiulifirma. Samuti hakati 2004. aastal pöörama suuremat tähelepanu nendele käibemaksukohustuslastele, kes ei olnud täitnud aruandlusdistsipliini ning olid kuue või enama kuu kohta jätnud käibedeklaratsiooni esitamata. Selle alusel asuti käibemaksukohustuslasi hulgaliselt registrist kustutama.⁷¹ Enne 2009. aastat Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel prakteseriti käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud ettevõtete nimekirja avalikustamist. Andmed täiendati iga kuu. Alates 2009. aasta aprillikuust seda enam ei tehta.

Nagu oli eelnevas peatükis mainitud, anti 2006. aastal maksuhaldurile oli seadusega antud õigus kustutada käibemaksukohustuslaste registrist neid isikuid, kes ei oma ettevõtlust. Seega 2007. aastal loodi käibemaksukohustuslaste registreerimiseelse ja vahetu registreerimisjärgse kontrolli viieliikmeline töögrupp. Töögrupi ülesandeks oli läbi viia käibemaksukohustuslaseks registreerimist soovivate äriühingute registreerimiseelseid ja vahetuid registreerimisjärgseid järelkontrolle, et saada kinnitust äriühingute ettevõtluse olemasolu või puudumise kohta.⁷² 2008. aasta detsembris loodi maksukorralduse osakond. Maksukorralduse osakonna põhiülesanne on isiku poolt esitatud taotluste ning lubade kontroll ja käibemaksukohustuslaste registri järelevalve, kontrollieelsete tegevuste

⁷¹ Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2004. Tallinn: PrintBest. 2005., lk 30

⁷² Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2007. Tallinn, lk 31

läbiviimine ning isiku maksuriskide hindamine, analüüs, ennetamine ja tõkestamine⁷³. Alates aastast 2008 eraldi töögrupp, mis tegeleb KMKR-i haldamisega enam ei eksisteeri.

Järgmiselt on töös toodud maksukorralduse osakonna kontrolliaruandlusest autori poolt kogutud statistilised andmed esitatud registreerimise avalduse arvu kohta aastatel 2009 kuni 2011 esimene kvartal.

Tabel 3. Maksu- ja Tolliametile aasta jooksul esitatud käibemaksukohustuslaseks registreerimisavalduste arv⁷⁴

Kuu/ aasta	2009	2010	2011 esimene kvartal
Jaanuar	572	751	852
Veebruar	506	674	746
Märts	692	953	918
1 kvartal kokku	1770	2378	2516
Aprill	764	897	
Mai	675	885	
Juuni	674	773	
Juuli	720	769	
August	637	866	
September	832	877	
Oktoober	793	871	
November	832	848	
Detsember	682	714	
Kokku	8379	9878	

Tabelist tuleneb, et isikute arv, kes soovib registrisse saada kasvab iga aastaga. Kuna alates käesolevast aastast seadusandlus ei nõua enam ettevõtluse alustamiseks algkapitali olemasolu, ettevõtluse alustamine sai lihtsustatud, siis võib järeldada, et see toob kaasa 2011. aastal veelgi suurema tõusu käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduste esitamisel. 2011. aasta lõpuks on oodatud veel rohkem käibemaksukohustuslaseks registreerimisavaldusi, kui oli 2010. aastal. See tuleneb juba 2011. aasta esimese kvartali jooksul esitatud avalduste arvust. Eelpool olevast tabelist (vt tabel 2) nähtub, et 2011. aasta esimeses kvartalis on esitatud 42% rohkem avaldusi kui 2009. aasta esimeses kvartalis ning 5,8% rohkem kui 2010. aasta I kvartalis.

⁷³ Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1.märtsi 2011 käskkirjaga nr 81-P muudetud Maksu- ja Tolliameti Põhja Maksu- ja Tollikeskuse põhimäärus

⁷⁴ Autori poolt kogutud statistikaandmed Maksukorralduse Osakonna kontrolliaruandlusest, 1.04.2011

Selleks, et säilitada eelmiste aastate käibemaksukohustuslaste registri pidamise tõhusust ja usaldusväärsust, peavad maksuametnikud suurendama ka kontrollide arvu. Järgmisena käsitletakse antud töös statistikat läbiviidud eelkontrollide kohta.

Isikuid võetakse eelkontrolli riskianalüüsi tulemuste alusel. See tähendab seda, et käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitanud isikute suhtes teostatakse riskianalüüs. Riskiastmeid on kolm: kõrge, keskmine, madal. Riskianalüüsiks on välja töötatud kindlad kriteeriumid, mis maksuhalduri hinnangul viitavad asjaolule, et on võimalus, et äriühing ei oma reaalselt majandustegevust. 2009-2010 aastatel määratles Maksu- ja Tolliamet nn oodatava tabavuse protsendi 25%. Nimelt pidas maksuhaldur eelkontrolli meedet tõhusaks, riskianalüüsi kriteeriume põhjendatuks, kui riskianalüüsi tulemuste alusel kontrolli võetud isikutest vähemalt 25% on ettevõtjad, kes registreerimise hetkel tegelikult reaalselt majandustegevust ei omanud või ei alustanud ettevõtlust Eestis. Oodatav tabavus saavutatakse, kui eelkontrolli võetud ettevõtjatest vähemalt 25%-le koostatakse registreerimisest keeldumise otsus või vestlusel maksuhalduri ametnikuga otsustab äriühing annulleerida esitatud registreerimisavalduse. Maksukorralduse osakonna andmete alusel oli eesmärk täielikult täidetud. Järgnevalt on tabelisse koondatud maksukorralduse osakonna kontrolliaruandluse põhjal andmed lõpetatud eelkontrollide arvu ning tulemuste kohta.

Tabel 4. Eelkontrollide tulemused aastatel 2009 kuni 2011 esimene kvartal⁷⁵

	2009		2010		2011 I kvartal	
	Arv	Osakaal	Arv	Osakaal	Arv	Osakaal
Registreerimisest keeldumine	488	24.4%	771	27.9%	151	23.3%
Avalduse annulleerimine	214	10.7%	355	12.8%	106	16.3%
Registreerimine	1299	64.9%	1642	59.3%	392	60.4%
Lõpetatud kontrollide arv	2001	100.0%	2768	100.0%	649	100.0%
Tabavus (keeldumiste ja annulleerimiste osakaal lõpetatud kontrollidest)	702	35.1%	1126	40.7%	257	39.6%

2009. aastal 35% kõikidest soovijatest ei suutnud oma ettevõtlust tõendada, seega ei pääsenud registrisse. Osa neist on ise registreerimisest loobunud, esitades annulleerimisavalduse, teised on saanud maksuhalduri poolt tehtud registreerimisest keeldumise otsused. 2010. aastal registreerimisotsused said ainult 59,3% isikutest, kes on

⁷⁵ Autori poolt kogutud statistikaandmed Maksukorralduse Osakonna kontrolliaruandlusest, 1.04.2011

avaldanud oma soovi end käibemaksukohustuslaseks registreerida. Tulemused 2011. aasta esimese kvartali kohta ei erine palju eelmise aasta tulemustest. Tabelis toodud andmetest nähtub, et registreerimisest keeldumise otsute osakaal kõikidest kontrollidest püsib 2011. aastal samal tasemel kui 2009. aastal. Registreerimisavalduste annulleerimise osas võib aga täheldada väikest kasvu 10,7%-lt 2009. aastal kuni 16,3%-ni 2011. aastal. Sellest võib teha järelduse, et ettevõtluse eelkontrollide kõrvaleesmärk informeerida ning teavitada alustavaid äriühinguid maksukohustuslase õigustest ja kohustustest, kannab oma eesmärki. Alustav ettevõtja ei ole tihti kursis oma õigustega, nt õigusega müüa kaupu või teenuseid kuni käibe piirmäära täitumiseni.

Tabelist tuleneb, et avalduse esitavate isikute hulk kasvab aastate jooksul, kuid sellega kasvab ka kontrollide hulk. Maksuhalduri kontrolliaruandluse andmetel tabavuse protsent jääb aga samaks. Tabelist nähtub, et tabavuse protsent on 2009. aastast alates tõusnud ~5%. See tähendab, et Eestis kasutusel olev eelkontrollide süsteem toimib tõhusalt, maksuhaldur on võimeline välja selgitama väljatöötatud riskikriteeriumide alusel ettevõtjad, kes tõenäoliselt ei oma reaalselt ettevõtlust. Ettevõtluse eelkontrolle teostavad revidendid on suutelised menetluse käigus tõendama reaalse ettevõtluse olemasolu või selle puudumise.

Järelkontrollide puhul kogutakse informatsiooni nii maksumaksja deklaratsioonidelt kui ka muude kontrollide käigus saadud informatsioonist (nt pangakontod, dokumentatsioon tehingupartneritelt jne) ning selle järgi selgitatakse välja äriühingud, kes tõenäoliselt reaalselt majandustegevust ei oma. Samuti on üheks oluliseks osaks järelkontrolli riskianalüüsi teostamisel juba läbiviidud eelkontroll ja sealt nähtuvad tulemused. 2009-2010 aastatel määratles Maksu- ja Tolliameti nn oodatava tabavuse protsendi 75%. See tähendab seda, et maksuhaldur pidas rakendadavat meetet tõhusaks ning põhjendatuks, kui kõikidest alustatud järelkontrollidest lõppeb äriühingu käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisega vähemalt 75% kontrollidest. Kustutamise protsent näitab, kui täpselt on maksuhaldur suutnud välja töötada kontrolli võtmise alusel oleva riskianalüüsi ning kui tõhusad on kontrollimeetmed.

Järgnevalt on koondatud tabelisse maksukorralduse osakonna kontrolliaruandlusest nähtvad andmed lõpetatud järelkontrollide arvu ning tulemuste kohta.

Tabel 5. Järelekontrolli tulemused aastatel 2009 kuni 2011 esimene kvartal⁷⁶

	2009	2010	2011 esimene kvartal
Kustutakse	3691	2288	259
Jääb registrisse	989	717	95
Lõpetatud kontrollide arv	4680	3005	354
Tabavus	78,9%	76,1%	73,2%

Tabelist 4 tuleneb, et teostatud järelekontrollide arv ning ka tabavus on alates 2009. aastast vähenenud. Nimetatud asjaolu on tingitud sellest, et 2010. aasta teisest poolaastast alates on järelekontrollid, mille alustamise põhjus on äriühingu poolt käibe mittedeclareerimine, viidud maksukorralduse osakonnast üle teenindusosakonda. Tegemist on lihtsamate uurimispehmoõtte rakendamist mittevajavate kontrollidega ning sellega seoses on tegemist pigem teeninduslikku laadi tegevusega.

Tabel 4 kajastab vaid maksukorralduse osakonna poolt läbiviidud kontrolle ning nende tulemusi. Kuna 2010. aasta teisest poolest alates on maksukorralduse osakonnal menetleda vaid muu riski alusel peale käibe mittedeclareerimise alustatud järelekontrollid (nt variisiku kahtlus jne), siis võib hinnata tabavuse väikest langust heaks ning pidada ettevõtluse järelekontrolli meetodit siiski tulemuslikuks.

Eestis rakendatava käibemaksukohustuslaste registri pidamise süsteemi analüüsimiseks kasutab autor võrdlust teiste Euroopa Liidu liikmesriikides (Bulgaaria, Iirimaa, Slovakkia) kehtivate süsteemidega. Nagu oli eelnevalt mainitud, on üheks oluliseks erinevuseks riikide regulatsioonides käibe piirmäärad. Eesti käibemaksuseadus kehtestab kõige väiksema piirmäära käibe ületamiseks – 16 000 eurot. Autori arvates ei ole mõttekas piirmäärasid suurendada. Põhjuseks on see, et Eestis tegustevad ettevõtted on enamasti väikeettevõtted, piirmäärade suurendamine vähendab käibemaksumaksjate arvu. Täna on käibemaks peamine tulu riigile ning seega ei poolda lõputöö autor käibemaksukohustuslaste arvu vähendamist. Seega võib väita, et kehtestatud käibe ületamise piirmäär on üheks meie süsteemi plussiks.

⁷⁶ Autori poolt kogutud statistikaandmed Maksukorralduse Osakonna kontrolliaruandlusest, 1.04.2011

Võrreldes Eesti ja Slovakkia süsteeme võib väita, et Eesti süsteemi plussiks on ettevõtluse eelkontrolli olemasolu. Positiivne on see, et ettevõtluse järelkontrolle läbi viies on eelkontrolli olemasolu korral maksuhalduril juba oluliselt rohkem informatsiooni ettevõtte kohta. Autor ei pea sarnaselt Slovakkia süsteemile eelkontrolli kaotamist tulemuslikuks ka seetõttu, et eelkontrolli puudumise korral (kui kõik äriühingud pääseksid registrisse peale avalduse esitamist automaatselt) jääks äriühingutel piisavalt aega, et enne järelkontrolli võtmist toime panna maksupettus. Levinud on skeem, kus peale käibemaksukohustuslasena registreerimist tegutseb ettevõtte vaid lühikest aega ning maksuhalduri sekkudes lõpetab juriidiline isik tegevuse. Eelkontrollidega on võimalik maksupettusi ära hoida enne selle toimepanemist. Seega peab autor eelkontrolli tähtsust registri haldamisel kõrgeks.

Veel üheks suureks eeliseks on Eesti süsteemis ettevõtluse järelkontrolli olemasolu. Riikides, kus järelkontroll puudub (Bulgaarias ja Iirimaal) esineb risk, et äriühingu juhtisikud vahetuvad peale registreerimist ning sellele ei pöörata tähelepanu. On levinud, et eelkontrolli käigus esitatud andmed muutuvad ning ettevõtet asuvad juhtima teised isikud, tegevusala muutub vmt. Üheks võimalikuks variandiks on järelkontrolli puudumisel eelkontrolli suunata rohkem äriühinguid, see aga siiski ei taga seda et, peale registreerimist õiguskuuleka juhatuse liikme poolt, ei asu äriühingut juhtima maksupettuse eesmärgiga teised isikud. Seega on autori hinnangul parimaks variandiks nii eel- kui ka järelkontrolli olemasolu ning nende rakendamine registri korrashoidmisel.

Eelnevas peatükis kirjeldati Bulgaaris rakendatavat süsteemi, kus äriühing peab koos igakuise käibedeklaratsiooniga maksuhaldurile esitama käibedokumendid. Autori arvates on tegemist tähelepanu vääriva süsteemiga, mille täpsemaid nüansse oleks vajalik täiendavalt uurida. Selleks, et jõuda järeldusele, kas nimetatud süsteem sobiks ka Eestile, oleks vaja välja selgitada, kas tegemist on ressursimahuka paberitööga või pigem väga süsteemse elektroonilise andmetöötlusega. Kindlasti on tegemist maksuhalduri tööd hõlbustava ning kontrollitulemusi (nii ettevõtluse- kui ka tavakontrollitulemusi) parandava süstemiga, kui selle haldamine ning toimimas hoidmine ei ole liiga ressursimahukas. Selline süsteem vähendaks autori arvates ka kontrollivajadust, sest pidav maksuhaldurile dokumentide esitamine vähendaks maksumaksjate nn avastamisriskil tegutsemist ning seeläbi ka maksupettusi.

Autori seisukohalt Eestis registri pidamise süsteem toimib tõhusalt. Nimetatud asjaolule viitavad nii see, et Eesti on registri korrashoidmiseks rakendanud nii tausta-, eel- kui ka järelkontrolli. See tagab selle, et taustakontrolliga filtreeritakse välja isikute hulk, keda kontrollida, et mitte ülekoormata ei maksuhaldurit ega maksukohustuslasi. Eelkontroll võimaldab registrist eemal hoida sinna pettuse eesmärgil saada proovivad äriühingud ning järelkontrolliga likvideeritakse registrist ettevõtjad, kes registris olemise ajal on loobunud reaalse ettevõtluse teostamisest. Eesti maksuhaldur on suutnud tagada eelkontrollide tõhusa toimimise ka siis, kui esitatud registreerimisavalduste arv ning sellest tulenevalt ka eelkontrollide arv on oluliselt suurenenud. Samuti olenemata sellest, et järelkontrolli lihtsamad, uurimis põhimõtte rakendamiseta kontrollid on maksukorralduse osakonnast ära liikunud, on maksuhaldur suutnud tagada väga väikse tabavuse languse ning seega suudab registrist kustutada olulise osa reaalset majandustegevust mitteomavaid ettevõtjaid.

Autor teeb ettepaneku analüüsida täpsemalt Bulgaarias rakendavat igakuist dokumentide esitamise ning kontrollimise süsteemi, et jõuda järeldusele, kas nimetatud süsteem oleks sobilik ka Eestis kasutamiseks. Autor jõudis järeldusele, et Eestis rakendatav käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise süsteem on organiseeritud paremini, kui teistes töös käsitletavates riikides.

KOKKUVÕTE

Majanduse languse ajal kasvab ettevõtlust alustatavate isikute hulk. Samuti äriaseadustiku muutmisega riik on loonud soodusliku olukorra ettevõtluse alustamiseks. Seega kasvab maksupettuse eesmärgil tegutsevate ettevõtjate hulk. Antud töö eeliseks on see, et enim kirjutatud töödes registri pidamise kohta ei ole toodud paralleele teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega ning ei ole analüüsitud Eestis täna kehtivat süsteemi teiste riikide praktika ja seadusandlusega võrreldes.

Töö probleemiks oli see, et registrisse pääsevad ning registris on ettevõtjad, kes ei oma reaalselt ettevõtlust ning kes registreerib ennast käibemaksukohustuslaseks maksupettuste teostamise jaoks. Kuna käibemaks on peamine tululiik riigieelarve jaoks, käibemaksupettuste tõttu riigieelarve ja seega kogu riik kannab suurt kahju. Probleemi lahenduseks on käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmine ning karistuste karmimine.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida Eestis rakendatava käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise süsteemi võrreldes teistes Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatavate süsteemidega.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, püstitati esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade Eestis kehtivast käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioonist. Eesti käibemaksukohustuslaste registris olemise tingimuseks on majandustegevuse omamine ehk ettevõtlusega tegelemine. Ettevõtja võib registreerida end käibemaksukohustuslaseks oma algatusel või seaduse alusel. Maksuhalduril on kaks võimalust seda kontrollida, kas ettevõtluse eelkontrolli käigus või järelkontrolli käigus. Registris olemine annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Seega võivad olla seotud paljud käibemaksupettused. Maksuhalduril on mitu võimalusi selleks, et käibemaksu tasumisest kõrvalehoidvaid isikuid registrist kustutada. Pärast registrist kustutamisest

vabaneb isik kohustusest käibemaksu deklareerima ja tasuma, kuid seega kadub ka õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade teistes Euroopa Liidu liikmesriigides kehtivast käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja registrist kustutamise regulatsioonist. Käibemaksudirektiiv ei anna juhiseid, kuidas riik peab käibemaksukohustuslaste registri pidada. Seega suures osas on nii Eestis, Iirimaa, Slovakkias ja Bulgaarias rakendatavad käibemaksukohustuslaste registri haldamise süsteemid sarnased. Seda juba eelkõige seetõttu, et Euroopa Liidus kehtib ühtne käibemaksusüsteem. Kõikides riikides on võimalik käibemaksukohustuslasena registreerida ettevõtte nii vabatahtlikult kui ka peale seadusega kehtestatud piirmäära ületamist. Registrist kustutamise alused on samuti riikides suures osas sarnased. Registreering tühistatakse siis, kui isik esitab avalduse registrist kustutamiseks ning kui puudub või lõpeb majandustegevus.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli läbi viia Eestis ja Euroopa Liidus rakendatavate meetodite võrdlev analüüs. Töö tulemusena selgus, et kõik riigid ei rakenda registri korrashoidmiseks sarnaseid meetmeid. Erinevusi nähtus nii kehtestatud käibe täitmuse piirmäärades kui ka ettevõtluse kontrollide teostamise ajas ja mahus. Kui Eesti rakendab täna mittetegutsevate või maksupettuse eesmärgil tegutsevate ettevõtete registrist eemal hoidmiseks ettevõtluse kontrolli nii enne kui ka peale käibemaksukohustuslasena registreerimist, siis sama süsteemi ei kasuta kõik analüüsitud riigid.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida käibemaksukohustuslasena registreerimise ja registrist kustutamise Eestil kasutusel oleva süsteemi tõhusust. Analüüsi tulemusena jõudis autor järeldusele, et võrreldes teiste töös analüüsitud riikidega toimib Eestis kasutusel olev süsteem tõhusalt.

Lõputöös läbitud etappide kaudu täideti töö eesmärk - analüüsiti Eestis rakendatava käibemaksukohustuslaste registri korrashoidmise süsteemi võrreldes teistes Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatavate süsteemidega. Jõuti järeldusele, et Eestis süsteem on võrreldes Iirimaa, Slovakkia ja Bulgaaria süsteemidega tõhusam ning täidab oma eesmärgi.

Autor tegi lõputöös ettepaneku täiendavalt analüüsida kohustust esitada igakuiselt maksuhaldurile koos käibedeklaratsiooniga ka käibedokumendid. Sellist süsteemi rakendab

Bulgaaria ning selleks, et jõuda järeldusele, kas süsteem ka Eestile sobiks, on vajalik täiendavalt analüüsida süsteemi ressursikulu, elektroonilisust ning muid aspekte.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на тему «Содержание реестра налогоплательщиков по налогу с оборота (далее НСО) в Эстонии». Работа написана на эстонском языке и состоит из 50 страниц (основная часть 43 страницы и приложения 7 страниц). При написании работы было использовано 27 источников, которые приводятся в тексте. Тема актуальна в связи с тем, что в условиях упадка экономики и роста безработицы увеличилось число лиц, начинающих предпринимательскую деятельность, а вместе с тем и число лиц, которые не придерживаются требований закона, т.е. уклоняющихся от уплаты налогов.

Целью работы является сравнительный анализ применяемой в Эстонии и в других государствах Евросоюза системы содержания реестра налогоплательщиков по НСО. Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

- Дать обзор действующей в Эстонии системе регистрации налогоплательщиков по налогу с оборота и удаления из реестра.
- Дать обзор действующей в других странах Евросоюза системе регистрации налогоплательщиков по НСО и удаления из реестра.
- Произвести сравнительный анализ систем, действующих в Эстонии и других государствах Евросоюза.
- Проанализировать эффективность применяемой в Эстонии системы регистрации налогоплательщиков по НСО и удаления из реестра.

Государства, анализируемые в работе, были выбраны на основе того, куда служащие Налогово-Таможенного департамента делали рабочие визиты в рамках программы Fiscalis 2013 по теме содержания реестра. В связи с этим были выбраны Ирландия, Словакия и Болгария.

Автор пришёл к выводу, что по сравнению с анализируемыми в работе государствами, применяемая в Эстонии система содержания реестра действует

эффективно. Автор не считает нужным перенимать у других государств методы содержания реестра, так как у них не используется параллельно предварительный и последующий контроль предпринимательства, и пороги для регистрации выше. Автор внёс в работе предложение дополнительно проанализировать обязанность налогоплательщика предоставлять налоговому администратору ежемесячно вместе с декларациями документы, подтверждающие объём оборота.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aednurm, R., Uuetoa, A. Välislähetuse tulemusaruanne. 2010. Tallinn

Department of Finance of the Republic of Ireland. 2008. Finance act.
<http://www.finance.gov.ie/viewdoc.asp?fn=/documents/Publications/FinanceBill2008/finact2008.pdf>, välja otsitud 15.03.2011

Eesti Maksumaksjate Liit. Registri korrashoid ennetab maksurikkumisi.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1668&keywords=registri+korrashoid> välja otsitud 31.10.2010

Intervjuu Põhja Maksu- ja Tollikeskuse Maksukorralduse osakonna revidendiga Ranno Aednurmega

Intervjuu Põhja Maksu- ja Tolliametikeskuse Maksukorralduse osakonna revidendiga Andres Uuetoaga

Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554... RT I, 10.12.2010, 16

Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2010. Tallinn: Rahandusministeerium

Lehis, L. 2009. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura

Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2004. Tallinn: PrintBest. 2005., lk 30

Maksu- ja Tolliameti aastaraamat 2007. Tallinn, lk 31

Maksu- ja Tolliameti juhend. VIES andmebaasi kasutamine. 2011.

Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg. Käibemaksukohustuslaste eel- ja järelkontroll.
<http://www.emta.ee/index.php?id=14777> välja otsitud 31.10.2010

Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg. 9 kuuga üle 750 miljoni deklareerimata makse.
<http://www.emta.ee/index.php?id=28600> välja otsitud 31.10.2010

Maksu- ja Tolliameti peadirektori 1.märtsi 2011 käskkirjaga nr 81-P muudetud Maksu- ja Tolliameti Põhja Maksu- ja Tollikeskuse põhimäärus

Maksu- ja Tolliameti sisemine statistika, 3.02.2011

«Maksukohustuslaste registri» asutamine ja registri pidamise põhimäärus. RT I 2002, 68, 408

Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. 2008. Tax and Social Insurance Procedure Code. <http://www.minfin.bg/document/4430:1>, välja otsitud 15.03.2011

Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. 2008. Value Added Tax Act. <http://www.minfin.bg/document/1909:2>, välja otsitud 15.03.2011

Ministry of Finance of the Slovak Republic. 2011. Value Added Tax Act. <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=583>, välja otsitud 15.03.2011

Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100811:ET:PDF>, välja otsitud 1.02.2011

Revenue. 2008. VAT Guide. Dublin: Indirect Taxes Divison

Slivková, D. Tax administration and tax system in Slovakia. Banskà Bystrica, 2011

Statistikaandmed Maksukorralduse Osakonna kontrolliaruandlusest, 1.04.2011

VAT identification number structure. European Commision website: Tax and Customs Union. http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faqvies.do#item11, välja otsitud 2.03.2011

VIES (VAT Information Exchange System) enquires. European Commision website: Tax and Customs Union. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm, välja otsitud 25.02.2011

Zeiger, P. 2005. Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekiri majandusteaduse doktori teaduskraadi taotlemiseks põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal. Tartu: Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut

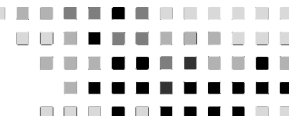
Äriseadustik. RT I 1995, 26, 355... RT I, 31.12.2010, 19

TABELITE LOETELU

Tabel 1. Piirmäärade erinevus	21
Tabel 2. Erinevate kontrollide olemasolu riikides	23
Tabel 3. Maksu- ja Tolliametile aasta jooksul esitatud käibemaksukohustuslaseks registreerimisavalduste arv	28
Tabel 4. Eelkontrollide tulemused aastatel 2009 kuni 2011 esimene kvartal	29
Tabel 5. Järelkontrolli tulemused aastatel 2009 kuni 2011 esimene kvartal	31

LISA 1. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASEKS REGISTREERIMISE OTSUS

MAKSU- JA TOLLIAMET



Põhja maksu- ja tollikeskus

ASUTUSESISESEKS KASUTAMISEKS

Juurdepääsupiirangu algus: 11.03.2011

Juurdepääsupiirangu lõpp: 10.03.2086

Juurdepääsupiirang alus: AvTS § 35 lg 1 p 19; MKS § 26

OÜ XXXX
XXXXXX X
XXXXX TALLINN

XX. märts 2011 nr XXXXX

OTSUS

Käibemaksukohustuslasena registreerimise kohta

Vastavalt käibemaksuseaduse (RT I 2003, 82, 554) paragrahvi 20 lõigetele 3 ja 4' otsustab Põhja maksu- ja tollikeskus (Endla 8, 15177 Tallinn) registreerida OÜ XXXX (registrikood/isikukood XXXXXXXXX) käibemaksukohustuslasena alates 20.03.2011.a registreerimisnumbriga EEXXXXXXXXXX.

Teenindusbüroo juhataja

Vastavalt käibemaksuseaduse (RT I 2003, 82, 554) paragrahvile 24 on registreeritud maksukohustuslane registreerimise päevast alates kohustatud täitma seaduses sätestatud registreeritud maksukohustuslase kohustusi.

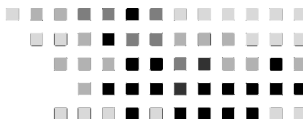
LISA 2. AUTORI POOLT KOGUTUD STATISTILISED ANDMED PMTK SISESTEST ANDMETEST

Tabel 1. Autori poolt koostatud koondtabel KMKR-ist kustutamise põhjuste kohta aastatel 2008 kuni 2010.

Aasta	2008	2009	2010
Registrist kustutamise põhjus			
Käibe piirmäära mitteületamine	3271	3792	3080
Tegevuse lõpetamine	310	734	287
KMD mitteesitamine kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta	1077	964	493
Ettevõtluse puudumine	2049	2374	2368
Muu	17	112	191
Kokku oli kustutatud	6724	7976	6419
Registreeringu annulleerimise avalduse esitanud isikute arv	599	705	1118

LISA 3. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRIS KUSTUTAMISE OTSUS

MAKSU- JA TOLLIAMET



Põhja maksu- ja tollikeskus

ASUTUSESISESEKS KASUTAMISEKS

Juurdepääsupiirangu algus: 11.03.2011

Juurdepääsupiirangu lõpp: 10.03.2086

Juurdepääsupiirang alus: AvTS § 35 lg 1 p 19; MKS § 26

OÜ XXXX
Xxxxxx X
XXXXX TALLINN

XX. märts 2011 nr XXXXX

OTSUS

isiku käibemaksukohustuslaste
registrist kustutamiseks

Vastavalt Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse (Endla 8, 15177 Tallinn, edaspidi Põhja maksu- ja tollikeskus) XX.02.2011.a korraldusele nr 12.2-3/XXXX-1 viidi läbi OÜ XXXX (registrikood XXXXXXXXX) käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) mõistes Eestis ettevõtlusega tegelemise kontrollimine.

Ettevõtlus KMS § 2 lõike 2 tähenduses on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest.

KMS § 22 lg 3¹ tulenevalt on maksuhalduril õigus kustutada registrist käibemaksukohustuslane, kes ei tegele Eestis ettevõtlusega.

Põhja maksu- ja tollikeskuse XX.02.2011.a korraldusega nr 12.2-3/XXXX-1 kohustati OÜ XXXX maksukorralduse seaduse § 46, § 60 lg 1 ja 2, § 62 lg 1 ja KMS § 22 lg 3¹ alusel ilmuma ja esitama maksuhaldurile 2010. aasta detsembrikuu kuni 2011. aasta märtsikuu ettevõtlusega tegelemist tõendavad majandustegevuse dokumendid (raamatupidamise algdokumendid, kassa dokumendid, lepingud, pearaamat, sisekorraeeskirjad jm) ja 01.12.2010 – 31.03.2011 pangakontode väljavõtted.

Korralduses sisaldus hoiatus, et ettenähtud tähtaja jooksul Eestis ettevõtlusega tegelemise tõendamata jätmise korral kustutatakse OÜ XXXX käibemaksukohustuslaste registrist.

Korraldus toimetati äriühingule kätte lihtkirjana posti teel äriregistrisse kantud aadressil Endla 4, 10142 Tallinn ja väljastusteatega juhatuse liikme Xxxx Xxxxx rahvastikuregistrisse kantud elukoha aadressil Xxxxx, XXXX, Tallinn.

Korraldus kuulus täitmisele hiljemalt 28.02.2011.a. Nimetatud tähtjaks OÜ XXXX korraldust ei täitnud.

OÜ XXXX ei ole alates 2010. aasta juunikuust deklareerinud käibemaksuga maksustatavat käivet. Samuti ei ole OÜ 2010. aasta juunikuust deklareerinud töötasudelt arvestatud ja kinnipeetud tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustuse makseid.

Teatame, et kuna OÜ XXXX ei ole tõendanud Eestis ettevõtlusega tegelemist ega loonud maksuhaldurile võimalust seda täiendavalt kontrollida, OÜ XXXX ole viimasel kümnel maksustamisperioodil deklareerinud maksustatavat käivet ning tööjõu olemasolu, siis puudub alus arvata, et OÜ XXXX tegeleb Eestis ettevõtlusega, mistõttu OÜ XXXX kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist alates XX.03.2011.a.

Maksukorralduse seaduse (RT I 2002, 26, 150, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega, edaspidi MKS) § 54 lg 6 kohaselt juriidilisele isikule või asutusele registrisse kantud aadressil saadetud dokument loetakse kättetoimetatuks, kui on möödunud viis päeva selle saatmisest Eesti piires või 30 päeva välismaale saatmisest.

MKS § 137 lg 1 ja 3 ning § 138 lg 1 kohaselt on maksukohustuslasel või muul menetlusosalisel õigus 30 päeva jooksul haldusakti teatavaks tegemise või kättetoimetamise päevast arvates esitada vaie Maksu- ja Tolliametile. Vaie esitatakse Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kaudu.

Menetlusosalisel on vastavalt MKS § 151 lg 1 ja halduskohtumenetluse seadustiku § 9 lg 1 sätestatud tingimustel õigus 30 päeva jooksul pöörduda otsuse vaidlustamiseks kaebusega Tallinna Halduskohtusse (Pärnu mnt 7, 15082 Tallinn).

Käesolev otsus on koostatud kahes eksemplaris, millest üks säilitatakse Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuses ja teine saadetakse lihtkirjana posti teel OÜ XXXX äriregistrisse kantud aadressile.

Maksukorralduse osakonna juhataja

Õigus allkirjastada tuleneb Maksu- ja Tolliameti peadirektori 3.detsembri 2008.a käskkirjast nr 8-P "Volituste andmine Põhja maksu- ja tollikeskuse ametnikele", millega on võimalik tutvuda Põhja maksu- ja tollikeskuses või veebilehel www.emta.ee.

Maksuhaldur juhib tähelepanu, et KMS § 29 lõike 10 kohaselt tuleb Teil registrist kustutamisel tasuda käibemaksu võõrandamata kauba soetusmaksumuselt või selle puudumisel omahinnalt, mille sisendkäibemaksu olete soetamisel maha arvanud (deklareeritakse vorm KMD lahter 1 ja/või 2). Põhivara suhtes tuleb rakendada põhivara sisendkäibemaksu ümberarvestuse põhimõtteid vastavalt KMS §-le 32 (deklareeritakse vorm KMD lahter 10). Palume esitada viimane KMD eeltoodud sätteid arvestades.

Otsuse koostas revident Kaisa Liivas, tel 676 1224, e-post kaisa.liivas@emta.ee

**LISA 4. EUROOPA LIIDU LIIKMESRIIKIDE
KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI KOODIDE
KOONDTABEL**

Liikmesriik	Riigi kood	Numbri formaat	Tähtede arv
Bulgaaria	BG	123456789 1234567890	9 või 10
Iirimaa	IE	1234567X 1X23456X	8
Slovakkia	SK	1234567890	10
Eesti	EE	123456789	9

LISA 5. INTERVJUU PÕHJA MAKSU- JA TOLLIKESKUSE MAKSUKORRALDUSE OSAKONNA REVIDENDIGA RANNO AEDNURMEGA

Kas Bulgaaria maksuadministratsioonis on loodud eraldi üksus/üksused, mis tegeleb käibemaksukohustuslaste registri haldamisega? Millised on üksuse/üksuste peamised ülesanded registri haldamisel?

Eraldi üksust ei olnud, sellega tegeliesid vaid tavalised revidendid. Bulgaarias vabatahtlik registreerimine on minimaalne, seal ettevõtted ei taha eriti käibemaksukohustuslaste registrisse saada. Revidendi tegelesidki ettevõtte kontrolliga ja siis sunniviisiliselt registreerimisega.

Kas esitatud registreerimisavalduste läbivaatamisele lisandub ka isikute taustakontroll ning analüüs?

Taustakontroll oli küll.

Kas Bulgaaria maksuadministratsioon teostab ettevõtluse kontrolle? Kui jah, siis kas nii registreerimisele eelnevaid kui järgnevaid ettevõtluse kontrolle? Milline on ettevõtluse kontroll Bulgaaria (kas süvitsi kontroll, vaid vormiline jne)?

Otseselt ettevõtluse kontrolle minu meelest ei olnud. Kuna Bulgaarias peab koos KMD-ga esitama ka kõik kuu raamatupidamis dokumendid, siis nad teevad käibemaksukontrolle ja võrdlevad esitatud dokumente ja KMD-del deklareeritud andmeid, millega tulevad fiktiivsed arved välja- ja seega tegelikult mitte tegutsevad ettevõtted.

Kas Bulgaarias on piiranguid isiku omaalgatuslikuks registrist kustutamiseks (nt minimaalne registris olemise aeg vmt)?

Vist oli küll, aga üksikasju ei mäleta.

Milliseid täiendavaid meetmeid Bulgaaria rakendab käibemaksukohustuslaste registri haldamisel (lisaks ettevõtluse kontrollidele)?

Kindlasti kontrollitakse tegevuskohti ja kontakte, ei mäleta rohkem üksikasju.

Kuidas hindas välislähetuse vastuvõtjariik oma käibemaksukohustuslaste registri haldamise süsteemi? Millised olid vastuvõtjariigi tähelepanekud, ettepanekud süsteemi parandamise või süsteemi eeliste kohta?

Nad ei saanud pankadest infot küsida. Muid üksikasju eriti ei mäleta.

LISA 6. INTERVJUU PÕHJA MAKSU- JA TOLLIKESKUSE MAKSUKORRALDUSE OSAKONNA REVIDENDIGA ANDRES UUETOAGA

Kas Slovakkia maksuadministratsioonis on loodud eraldi üksus/üksused, mis tegeleb käibemaksukohustuslaste registri haldamisega? Millised on üksuse/üksuste peamised ülesanded registri haldamisel?

Slovakkias ei ole spetsiaalset üksust, mis tegeleks KMK registri haldamisega

Kas esitatud registreerimisavalduste läbivaatamisele lisandub ka isikute taustakontroll ning analüüs?

Slovakkias on olemas ettevõtete tulumaksuregister, millega ettevõtte täidab väga põhjaliku ankeedi (kokku 93 lahtrit), kui ettevõtte on tulumaksuregistrisse registreeritud, siis maksuhaldur ei tee väga põhjalikke analüüse, sest ettevõtte on juba analüüsitud.

Kas Slovakkia maksuadministratsioon teostab ettevõtluse kontrolle? Kui jah, siis kas nii registreerimisele eelnevaid kui järgnevaid ettevõtluse kontrolle? Milline on ettevõtluse kontroll Slovakkia (kas süvitsi kontroll, vaid vormiline jne)?

Slovakkia maksuhaldur teeb ettevõtluse järelkontrolle, seda vastavalt vajadusele, kas lausa revisjon või vormiliselt. Eelnevaid kontrolle üldiselt ei tehta.

Kas Slovakkias on võimalik äriühing registreerida käibemaksukohustuslasena ka ilma seadusest tuleneva registreerimiskohustuse tekkimiseta?

Jah on

Milliseid täiendavaid meetmeid Slovakkia rakendab käibemaksukohustuslaste registri haldamisel (lisaks ettevõtluse kontrollidele)?

Vt punkt 2

Kuidas hindas välislähetuse vastuvõtjariik oma käibemaksukohustuslaste registri haldamise süsteemi? Millised olid vastuvõtjariigi tähelepanekud, ettepanekud süsteemi parandamise või süsteemi eeliste kohta?

Slovakkia maksuhaldur hindas oma KMK registri haldamise süsteemi liiga leebeks. S.t registris on väga palju puhverid, variisikutega firmasid jne. Nähakse suurt vaeva nende registrist väljaarvamiseks. Slovakkia maksuhaldur oli väga huvitatud Eesti süsteemist ja tahaks võimalusel palju üle võtta. Seda eelkõige eelkontrolliga seonduv ja ka osaliselt järelkontrolliga seonduv.