

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Karina Jetskalo

**SISENDKÄIBEMAKSUGA SEOTUD PETTUSED JA NENDE
TÕKESTAMISE VÕIMALUSED EESTIS**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÕTLUSE JUHTIMINE,
peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Pille Kaarlõp, MA

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 8138 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Karina Jetskalo

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 143489BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: karinajets@gmail.com

Juhendaja: Pille Kaarlõp, MA

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees: Ester Vahtre

Lubatud kaitsmisele

.....

(allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. SISENDKÄIBEMAKSU OLEMUS JA VÕIMALIKUD PETTUSED.....	7
1.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamine	8
1.2. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel	11
1.3. Võimalikud sisendkäibemaksu pettused.....	12
2. SISENDKÄIBEMAKSUGA SEOTUD PETTUSTE TÕKESTAMISE VÕIMALUSED	23
2.1. Kasutusel olevad meetmed sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamiseks	23
2.2. Võimalused sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamiseks.....	27
2.3. Järeldused	31
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	38
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	41
LISAD	45
Lisa 1. Intervjuu Maksu-ja Tolliameti maksuauditi osakonna juhataja asetäitjaga.....	45

LÜHIKOKKUVÕTE

Töö eesmärk on anda hinnangu kuivõrd tõhusad on kasutuselolevad meetmed pettuste tõkestamiseks ning anda väikeettevõtjatele soovitusi pettustest hoidumiseks.

Lõputöö eesmärgi täitmiseks antakse esimeses peatükis ülevaade sisendkäibemaksu olemusest, selgitatakse lähemalt mahaarvamise tingimusi, aega ja piiranguid, käsitletakse kohtupraktikas viimastel aastatel palju vaidlusi tekitanud ostja hoolsuskohustuse küsimust, antakse ülevaade erinevatest sisendkäibemaksuga tehtavatest pettuse liikidest ning seotakse neid läbitöötatud kohtulahenditega. Teises peatükis analüüsib autor siiani kasutusel olevaid tõkestamise meetmeid, pakub omalt poolt välja lahendusi, kuidas sarnaste pettustega saaks tulevikus veelgi tõhusamalt võidelda ning toob välja Maksu- ja tolliameti eksperdiga läbiviidud intervjuust selgunud lahendused pettuste tõkestamiseks.

Töö kirjutamisel kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit, läbiviidavad analüüsid põhinevad kohtulahenditel ning autori poolt Maksu- ja tolliameti eksperdiga läbiviidud intervjuul.

Lõputöö tulemusena selgus, et kasutuselolevad tõkestamise meetmed on küll tõhusad, kuid mitte piisavad. Eksperdiga läbiviidud intervjuust selgus, et tulevikus kasutuselevõetavad meetmed oleksid ehitussektoris riigihangete seadusesse sisse viidav keskmise palga tingimus, ehituslepingute puhul rakendatav solidaarvastutus ning Maksu- ja tolliameti andmete peegeldamise projekt.

Autor tõi omalt poolt välja, et veelgi tõhusamaks sisendkäibemaksuga tehtavate pettustega võitlemiseks võiks rakendada keskse käibemaksu monitooringu andmebaasi, luua raamatupidamistarkvaradele Maksu- ja tolliameti süsteemi üleminekumoodul ning suurendada juhatuse liikme hoolsuskohustust.

Võtmesõnad: sisendkäibemaks, sisendkäibemaksu pettused, tõkestamismeetmed

SISSEJUHATUS

Müügitaks, mida on kogutud riikide, omavalitsuste ülalpidamiseks, on ajaloos eksisteerinud aastasadu. Tänapäeval asendab Euroopa Liidus müügitaksu käibemaks (*Value-added Tax* või *VAT*). Käibemaksu üheks plussiks müügitaksu ees on käibemaksukohustuslase võimalus ettevõtluses kasutatavatel kuludel sisendkäibemaksu riigilt tagasi taotleda (Yrjanson, 2015).

Nagu iga maks, on ka käibemaks aldis pettustele. Kusjuures käibemaksupettused on teiste maksudega toimepandud pettustega võrreldes tunduvalt rohkem levinud ning tekitavad riigile võrdlemisi suurt kahju. Käibemaksupettused on riigile suureks murekohaks just maksutulude vähenemise kohapealt, mis omakorda mõjutab kodanikele avalike teenuste pakkumist. Lisaks tulude vähenemisele peab riik täiendavalt eraldama ressursse käibemaksupettuste avastamiseks, tõkestamiseks ning süüdlaste karistamiseks. Seega tulenevalt eeltoodud asjaoludest on riigi jaoks võitlus käibemaksupettustega päris suureks prioriteediks.

Autori arvates on teema aktuaalne, kuna vaatamata olemasolevatele tõkestamismeetmetele, tekitavad sisendkäibemaksupettused riigile endiselt rahalist kahju ning nende ära hoidmiseks tuleks kasutusele võtta täiendavad ennetavad abinõud.

Töö eesmärk on anda hinnangu kuivõrd tõhusad on kasutuselolevad meetmed pettuste tõkestamiseks ning anda väikeettevõtjatele soovitusi pettustest hoidumiseks.

Töö eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade sisendkäibemaksu olemusest;
- 2) anda ülevaade sisendkäibemaksuga seotud pettuste liikidest;
- 3) analüüsida sisendkäibemaksu pettustega seotud kohtupraktikat Eestis ning pakkuda alternatiivseid lahendusi, kuidas sarnaseid pettusi tulevikus vältida;
- 4) anda ülevaade olemasolevatest sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamise meetmetest ning analüüsida nende tõhusust;
- 5) anda ülevaade maksu- ja tolliameti eksperdi hinnangutest pettuste tõkestamisele.

Töö kirjutamisel kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Käesolevas töös läbiviidavad analüüsid põhinevad kohtulahenditel ning autori poolt Maksu- ja tolliameti eksperdiga läbiviidud intervjuul.

Peamiste allikadena kasutatakse maksualaseid raamatuid, uurimustöid, teemakohaseid teadusartikleid. Ühe olulise allikana on kasutatud käibemaksuseadust. Lisaks kasutatakse kohtulahendeid, mis käsitlevad Eestis sisendkäibemaksuga läbi viidud pettuseid.

Eesmärgi saavutamiseks on käesolev töö jaotatud kaheks osaks. Esimeses peatükis avab autor sisendkäibemaksu olemuse, selgitab lähemalt mahaarvamise tingimusi, aega ja piiranguid, käsitleb kohtupraktikas viimastel aastatel palju vaidlusi tekitanud ostja hoolsuskohustuse küsimust, annab ülevaate erinevatest sisendkäibemaksuga tehtavatest pettuse liikidest ning seob neid läbitöötatud kohtulahenditega. Teises peatükis analüüsitakse siiani kasutusel olevaid tõkestamise meetmeid, autor pakub omalt poolt välja lahendusi, kuidas sarnaste pettustega saaks tulevikus veelgi tõhusamalt võidelda ning tuuakse välja eksperdiga läbiviidud intervjuust selgunud lahendused pettuste tõkestamiseks. Samuti antakse väikeettevõtjatele soovitusi pettustest hoidumiseks.

1. SISENDKÄIBEMAKSU OLEMUS JA VÕIMALIKUD PETTUSED

Riigi üheks peamiseks ülesandeks on pakkuda oma elanikele turvalisust ning tagada sotsiaalsüsteemi toimimine. Selleks, et Eesti Vabariik saaks elanikele pakkuda üldkasutatavaid teenuseid ning hüvesid, peab ta nii füüsilistelt kui ka juriidilistelt isikutelt makse koguma.

Maksud moodustavad Eesti tuludest märkimisväärse osa. 2016. aasta riigieelarves moodustasid maksud ja sotsiaalkindlustusmaksed 71% kogu tuludest, ehk siis vastavalt 6,26 miljardit eurot ning mittemaksud ja edasiantavad tulud vaid 29%. Riigieelarve tuludest moodustas võrdlemisi suure osa käibemaks ehk siis 22% kogu tuludest. (Rahandusministeerium. 2016. aasta riigieelarve, 8-11) Kuna käibemaks on riigieelarve arvestatav ning stabiilne tuluallikas, on riigi jaoks oluline selle maksimaalne plaanipärane laekumine.

Käibemaksuarvestus tekib ettevõtetel kaupade müügil või teenuste osutamisel. Kui kaupu müüakse või teenuseid osutatakse teisele käibemaksukohustuslasele, siis tekib juriidilisest isikust müüjale käibemaksukohustus ja ostjale sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Muidugi eksisteerivad sisendkäibemaksu mahaarvamisel ka mõningad piirangud, mida tutvustatakse edaspidi. Järgnevalt avab autor sisendkäibemaksu olemuse.

„Sisendkäibemaksu mõistet on pikemalt selgitatud käibemaksuseaduses (KMS) § 29 lõikes 3. Käibemaks on oma olemuselt maks lisandunud väärtuselt, seega on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus üks lisandväärtuse maksu põhitõdedest. Maksukohustuslane ei pea käibemaksu tasuma kogu käibe pealt, vaid tal on sellelt käibelt õigus maha arvata ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade või teenuste sisendkäibemaks.“ (Elling 2014, 169)

Sisendkäibemaksu mahaarvamisega saab vältida seda, et kaup muutuks igal täiendaval tootmise tasandil kallimaks, sest siis oleks see osaliselt käibemaksuga topeltnmaksustatud ning eksisteeriks konkurentsist väljalangemise oht.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõtet on näiteks rõhutanud Riigikohtu halduskolleegium (RKHK) 28.05.2002. aasta haldusasjas 3-3-1-21-02. Riigikohus on seisukohal, et: „Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Kui aga tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib mõnel ettevõtjal võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise.“ (RKHKKo 3-3-1-21-02, 18)

Sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt teiselt juriidiliselt isikult soetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, mis muuhulgas kehtib ka imporditud kauba puhul. Ühendusesiseselt soetatud kaubalt arvestatakse käibemaksu eelpool toodud põhimõtetel. (KMS § 29 lõige 3)

Vastavalt KMS § 41¹ on sisendkäibemaks ka siseriiklikult pöördmaksustatud kauba müügihinnale lisatud käibemaks, kui kaup soetatakse maksustatava käibe tarbeks (KMS § 41¹).

1.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamine

Vastavalt KMS § 31 lõikele 1 on sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks korrektne arve, mis vastab KMS-i §-s 37 toodud nõuetele. Arve kohustuslikeks rekvisiitideks on kauba või teenuse ostja ja müüja nimi, aadressid, maksukohustuslase registreerimisnumber, kauba hind ja käibemaksumäär (KMS § 37). Korrektselt koostatud arve eesmärk annab ostjale võimaluse kontrollida müüja eksisteerimist ja tõendada kauba või teenuse üleandmist või osutamist.

Maksukohustuslane on kohustatud arve väljastama seitsme kalendripäeva jooksul kauba ostjale lähetamise või teenuse osutamise päevast (*Ibid.*, § 37 lõige 1). Arve võib ostjale väljastada paberkandjal või elektrooniliselt. Elektrooniliste arvete väljastamine on Eestis viimastel aastatel küllaltki palju levinud.

Riigikohus leiab, et arve väljastamine ja nõuetele vastavus ei anna õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ning ei välista tehingu mittetoimumist. Ostja peab veenduma arve tõesuses ja suutma tõendada kauba või teenuse kättesaamist ja selle seotust tema ettevõtlusega. (RKHKKo 3-3-1-51-04)

Kuigi ostjal puudub kohustus kontrollida, kas müüja arvel näidatud käibemaksu deklareerib ja tasub, pole tal siiski õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui viimane pole käibemaksukohustuslasena registreeritud. Sellisel juhul on ostjal õigus nõuda müüjalt parandatud arvet ja tasutud käibemaksu tagastamist. (Elling 2014, 187-191)

Juhul kui maksuhaldur sooritab maksumaksja juures kontrolli, selleks et veenduda käibemaksuarvestuse õiguses, kuid arvetel puuduvad mingisugused nõutavad rekvisiidid, on maksumaksjal võimalus esitada uus ja parandatud arve. Parandada ei ole lubatud küll arvulisi näitajaid (kogus või kauba hind), kuid näiteks ostja aadressi võib arvele hiljem lisada.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise aega reguleerivad KMS § 31 lõige 8 ja 9. Õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks tekib maksukohustuslasel ajal, millal müüjal tekkis maksukohustus, kuid seda vaid eeldusel, et käibedeklaratsiooni esitamise ajaks on arve kätte saadud. Kauba importimisel arvatakse sisendkäibemaks maha sellel maksustamisperiodil, millal toll on kauba vabastanud. (KMS § 31 lõige 8 ja 9)

Sisendkäibemaks võib vajada hilisemat korrigeerimist, juhul kui see erineb esialgselt esitatud arve summast. Sellisel juhul on õigus korrigeerida kas edasi- või tagasiulatuvalt. Tagasiulatuvalt tuleb korrigeerida kui esialgne arve ei vastanud nõuetele või ei olnud ettevõtlusega seotud. (Lehis 2012, 334-335)

Sisendkäibemaksu ei saa iga kauba või teenusega maha arvata, selleks on sätestatud erinevad piirangud. Vastavalt KMS § 30 lõikele 1 on keelatud sisendkäibemaksu maha arvata kuludelt, mis on seotud külaliste vastuvõtu, oma töötajate toitlustuse või majutamisega (KMS § 30 lõige 1). Kui ettevõtte majutas äripartnereid, siis on tehtud kulutused põhjendatud ja tal on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

Ettevõttel on lubatud maha arvata sisendkäibemaks kuludelt, mis on seotud töölähetusse saadetud töötajate majutamisega (KMS § 30 lõige 2). Ettevõtluses kasutatava sõiduauto või sellega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu tohib maha arvata vaid 50% ulatuses (*Ibid.*, § 30 lõige 3). Arvestades, et maksuhalduril on raske kontrollida firmade soetatud sõiduautode eratarbimist, võeti 1.12.2014 vastu seadus, et ettevõttel on õigus maha arvata sõiduautode sisendkäibemaksu 50% ulatuses.

Vastavalt KMS § 30 lõikele 4 ei kehti 50%-line mahaarvamise piirang järgmistel juhtudel:

- 1) sõiduauto müük, kui maksukohustuslane tegeleb üksnes autode müügiga;
- 2) sõiduauto rent, kui see on maksumaksja tegevusala;
- 3) taksoteenus, tingimusel, et maksukohustuslasel on taksoveoluba ja sõidukikaart;
- 4) õppesõit, tingimusel, et maksukohustuslasel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba;
- 5) sõiduautot kasutatakse vaid ettevõtluse tarbeks.

Ettevõtte, kes arvab sõiduauto puhul maha sisendkäibemaksu 100% ulatuses, on kohustatud kasutama seda ettevõtluses töövahendina vähemalt kaks aastat (KMS § 30 lõige 7). Erandit rakendatakse ettevõtetele, kes tegelevad sõiduautode ostu ja müügiga. Kui auto kasutusotstarve muutub kahe aasta jooksul, tuleb teha sisendkäibemaksu korrigeerimine. Sellised muudatused peavad kajastuma ettevõtte poolt esitatud käibedeklaratsioonil.

Seega on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu maha arvata üksnes kaupadelt või teenustelt, mis on otseselt seotud tema ettevõtlusega. Vajadusel peaks maksukohustuslane esitama maksuhaldurile viimase põhjendatud kahtluse korral tõendeid kaupade või teenuste kasutamise eesmärgi kohta. Oletame, et ettevõtte tegevusalaks on vaipade müük, kuid ta on soetanud hinnalise maali, mis ei ole tavaliselt ettevõtluseks kasutatav kaup. Samas kui maksukohustuslane tõendab, et seda maali kasutatakse ainult ettevõtluse tarbeks, siis on tal õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

KMS § 32 lõige 1 sätestab, et kui maksumaksjal on üheaegselt maksustatav ja maksuvaba käive, siis arvatakse sisendkäibemaksu maha vastavalt maksustatava käibe osatähtsusele, kui mitte rohkem kui 50% ulatuses (KMS § 32 lõige 1). Vastavalt KMS § 16 lõigetele 1 ja 2 käsitletakse maksuvaba käibena näiteks postiteenust, tervisehoiuteenust, kindlustusteenust, kinnisasja või selle

osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist, kinnisasja või selle osa, loteriipileteid, investeeringukulda (KMS § 16 lõiked 1 ja 2).

Näiteks on maksukohustuslase tegevus 100% ulatuses ettevõtlus, kuid maksustatava ja maksuvaba käibe proportsioon on vastavalt 40% ja 60%. Sellisel juhul on maksukohustuslasel õigus kõikidest muudest kulutustest maha arvata sisendkäibemaksu 40% ulatuses. Sõiduauto puhul tuleb siis mahaarvatavast 40%-st võtta omakorda veel 50%. See tähendab, et sõiduautoga tehtud kulutustest on maksukohustuslasel lubatud maha arvata 20% ulatuses sisendkäibemaksu.

1.2. Hoosuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel

Eesti kohtupraktikas on viimastel aastatel tekkinud palju vaidlusi seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise ja müüja tausta kontrollimisega. Küsimus ongi selles, et kas ostja näitas välja äris nõutavat tavapärasest hoosust.

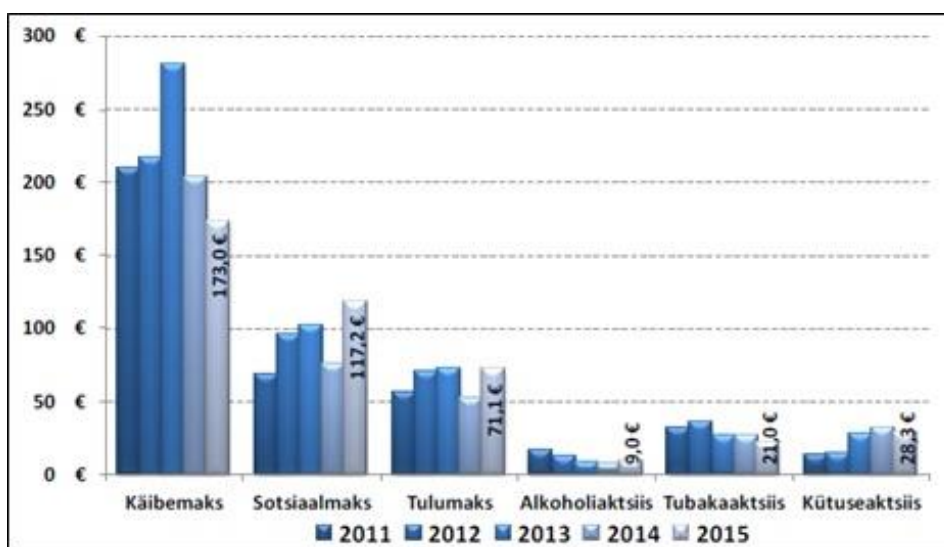
„Hoosusnõuet on Riigikohus põhjendanud just sellega, et kui kauba või teenuse olemasolu ei saa vaidlustada ning kui on tuvastatud müüja reaalse majandustegevuse puudumine, see tähendab seda, et kaupa või teenust ei saadud arvel märgitud registreeritud käibemaksukohustuslaselt, siis saab tõendada ostja pahauskust, mis sisuliselt tähendab järgmist: teades, et müüjal puudub majandustegevus, pidi ostja teadlik olema ka sellest, et müüja ei saa talle kaupa müüa või teenust osutada. Kui maksukohustuslane on eiranud hoosusnõuet, siis ei ole tal õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Käibemaksukohustuse puhul on oluline tuvastada tehingu teine pool, sest kui müüja ei ole käibemaksukohustuslane, siis puudub ostjal õigus käibemaksu mahaarvamiseks.“ (Elling 2014, 193)

Kui käibemaksukohustuslane ei suuda tõestada, et tehingu teine pool on samuti maksukohustuslane ja tehing on realselt aset leidnud, ei ole tal õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Hoosuskohustus tähendab lühidalt järgmist: ostja on kohustatud kontrollima, et arve oleks nõuetele vastav ning müüja on käibemaksukohustuslane. Seega kui ostja on eelpool toodud nõudeid täitnud, ei tohiks vaidluste korral piirata tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Autori arvates on hoosuskohustuse nõude täitmine äärmiselt oluline ainuüksi seetõttu, et ostja ei langeks pahaaimamatult petturi tegevuse ohvriks.

1.3. Võimalikud sisendkäibemaksu pettused

Maksude kogumisel ei laeku riigikassasse see summa, mis peaks maksuõiguse kohaselt riigieelarvesse laekuma. Selline olukord võib olla tingitud ka maksupettustest. Nagu enamus makse, puudutab see probleem ka käibemaksu. Käibemaksuauk on kahju, mida riik saab deklareerimata ning tasumata käibemaksust või siis alusetult riigieelarvest tagasi küsitud käibemaksust.

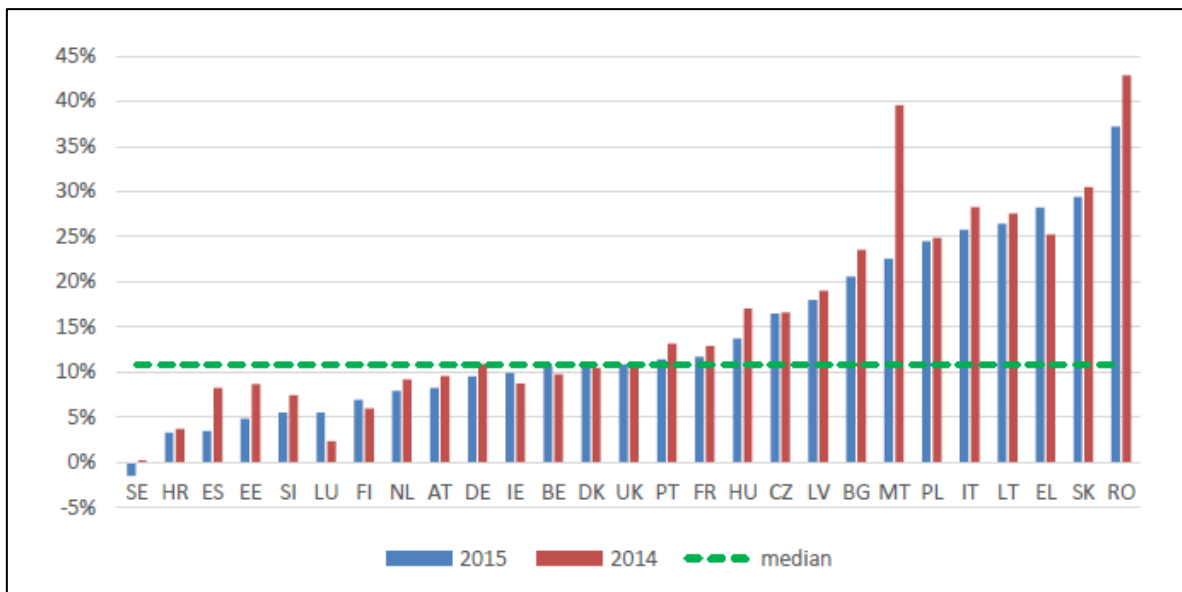
Euroopa Liidu (EL) liikmesriikide peale kokku jäi 2015. aastal laekumata 151,5 miljardit eurot käibemaksu (Study and Reports on the VAT Gap 2017, 16). Maksu- ja tolliameti (MTA) andmete põhjal oli 2015. aastal käibemaksuauk 173 miljonit eurot, kogu maksuauk oli 2015. aastal aga 419 miljonit eurot (Maksu- ja Tolliamet. Kokkuvõte 2016. aastast, 8). Võrdlusandmed on toodud joonisel 1.



Joonis 1. Erinevate maksude kahjud 2011- 2015 aasta lõikes (miljonit eurot)

Allikas: Maksu- ja Tolliamet. Kokkuvõte 2016. aastast, 8

Allpool toodud joonisel 2 on näha käibemaksukahju EL-i riikide võrdluses. Eestis oli 2015.aastal käibemaksuaugu osakaal teoreetilisest võimalikust käibemaksust oluliselt madalam kui EL-i keskmine näitaja. Eestis oli näitaja 4,88%, kuid EL-i keskmine oli 10,85%. Eesti käibemaksuaugu näitaja on küll oluliselt madalam kui Euroopa Liidu keskmine, kuid moodustab siiski ligi 2,4% 2015. aasta riigieelarvest.



Joonis 2. Käibemaksukahju EL-i riikide võrdluses. Käibemaksu augu osakaal (%) teoreetilisest võimalikust käibemaksust

Allikas: Study and Reports on the VAT Gap 2017, 17

Millised on siis käibemaksuaugu tekkimise põhjused? Maksuaugu põhjuseid võib jaotada üldiselt kolme kategooriasse: inimlik viga, maksupettused ning maksukoormuse optimeerimine (Walpole 2014, 3). Inimlik viga võib leida aset siis, kui mittepiisavate teadmiste või siis vea tõttu arvestatakse käibemaksu valesti või vale maksumääraga ning tehakse käibemaksu arvutamises olulisi vigu. Maksukoormuse optimeerimise puhul arvestatakse käibemaksu nii, et peaks riigile võimalikult vähe tasuma. Maksukoormuse optimeerimine on siis seaduslik tegevus, kus kasutatakse ära seaduseauke. Maksupettus on tahtlik maksude vähendamine või nendest kõrvalehiilimine omakasu eesmärgil.

Käibemaksupettused on nii Eestis kui ka Euroopa Liidus suurimad kahju tekitajad. Samuti on käibemaksupettuse tõttu kannatajateks ka ausad ettevõtjad, kellel jääb tulu saamata, kuna nende konkurendid on otsustanud maksupettuse kaudu saada turueelise.

Allpool on toodud põhilised käibemaksu olemusest tulenevad nõrkused, mis teevad käibemaksupettuse sooritamise petturitele eriti ahvatlevaks (Keen, Smith 2007, 10-12):

1. Maksumäärade erinevus – erinevad käibemaksumäärad (eriti kui erinevused on võrdlemisi suured) loovad petturitele võimalused maksupettuste sooritamiseks.

2. Käibemaksumäärade suurus – mida suurem on käibemaksumäär, seda ahvatlevam on maksupettust sooritada, sest sellest saadav kasu on suurem.
3. Rohked maksustamise erisätted – näiteks maksuvaba käive, siseriiklik pöördmaksustamine erikorrana.
4. Käibe piirmäära suurus, mida ületades on ettevõtte kohustatud registreerima ennast maksukohustuslaseks – väikeettevõtetele, kellel on väiksem käive, on käibemaksu arvestus pigem koormaks ning nõuab ka täiendavaid administratiivseid kulutusi, seetõttu võib neil tekkida soov sellest kohustusest hoiduda. Seega teevad nad kõik selleks, et nende käive ei ületaks piirmäära (näiteks käibe varjamine).
5. Käibemaksu tasumise ning selle tagasitaotlemise ajastus – käibemaksupettuste levik sõltub ka ajastusest, millal peaks ettevõtte käibemaksu riigile tasuma ning kui kiiresti saab ta sisendkäibemaksu tagasi. Petuskeemid, kus fiktiivsete arvetega suurendatakse sisendkäibemaks, seejärel taotletakse see riigilt tagasi ning järsku kaotakse. Petturitele on tulusam, kui riik maksab sisendkäibemaksu tagasi kiiresti, sest siis jääb maksuhalduritel reageerimiseks ning käibemaksupettuse avatamiseks vähem aega.

Autor annab antud töös ülevaate vaid sisendkäibemaksuga tehtavate pettuste liikidest. Nendeks on fiktiivne kauba väljavedu, maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid, maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamine, fiktiivsete arvete väljastamine, omatarbe mittemaksustamine ja karussellpettus. Iga pettuseliigi kohta antakse edaspidi ülevaade ning läbitöötatud kohtulahendid seotakse sisendkäibemaksu pettuste liikidega. Maksupettuste analüüsimiseks töötas autor läbi Eesti kohtulahendid, milles on toime pandud pettus sisendkäibemaksuga. Vajalike kohtulahendite otsimiseks kasutas autor „Riigiteataja“ portaali. Läbitöötatud kohtuotsused jäävad vahemikku 09.01.2009-27.01.2016.

Fiktiivne kauba väljavedu

Fiktiivseks kauba väljaveoks võib lugeda kallima kauba deklareerimist ning selle asemel odavama riigist väljaviimist või siis hoopiski realselt väljatoimetatava kauba puudumist. Antud pettuse puhul saadakse väärtusliku kauba deklareerimiselt sisendkäibemaks riigilt tagasi ning ekspordil rakendatakse nullprotsendilist käibemaksumäära. Realselt deklareeritud kaup müüakse Eestis aga käibemaksu võrra soodsamalt edasi. (Elling 2009, 48)

Selline pettuseliik võimaldab petturitest ettevõtetel saada ebaõiglase turueelise, realiseerida kaupa oma õiguskuulekatest konkurentidest tunduvalt soodsamalt moonutades sellega turuhinda. Samuti saavutavad petturid turul seetõttu parema positsiooni ning tõrjuvad kõrvale seadusekuulekaid tootjaid.

Fiktiivne kauba väljavedu oli Eestis eriti aktuaalne üheksakümnendate aastate alguses. Nendel aastatel müüdi tolliladudes kaupu, mis olid seotud kalatoodete eksportimisega korduvalt edasi. Selleks ajaks, kui leidis aset toodete tegelik müük kolmanda riigi isikule, oli toode muutunud juba kordades odavamaks. Selline pettuseliigi levimine sõltub olulisel määral ametnike korrumpeeritusest ning puudulikust tollikontrollist. (*Ibid.*, 48) Kui korrumpeerunud ametnikud puuduvad ning tollikontroll on oma tegevuses pädev, on sellise pettuse toimepanek võrdlemisi keeruline.

Maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid

Maksupettust saab toime panna ka olukorras, kus isik lihtsalt muutub maksevõimetuks. Käibemaksu perioodilisuse tõttu saab selline pettus võimalikuks, kuna käibemaksu tasumine toimub hiljem, kui tehingu toimumine või siis sellelt raha laekumine. Eestis on maksuperioodiks kalendrikuu, käibedeklaratsioon tuleb esitada tehingule järgneva kuu 20-ks kuupäevaks, kuid maksu tasumise ajaks ei pruugi ettevõttel enam rahalisi vahendeid olla. Selline käibemaksupettuse liik puudutab just suure väärtusega tehinguid, näiteks kinnisvara, sõidukid, tootmiseks kasutatatav põhivara. Käibemaksuseadus sätestab, et üldiselt on kinnisasjade käive maksuvaba, kuid on lubatud rakendada ka valikuõigust. Põhiliselt võib selles olukorras tekkida probleem makseraskustesse sattunud ettevõtjatega, kes peavad olude sunnil oma vara realiseerima võlgade tasumiseks, kuid vara realiseerimise käigus tekkivalt käibelt jääb käibemaks tasumata. (Mikli 2015, 36-37)

Sellises olukorras ei saa eeldada, et makseraskustesse sattunud ettevõtja on käitunud pahatahtlikult, sest maksujõuetus on objektiivne ja käegakatsutav tagajärg, mida võib tuvastada kohus pankrotimenetluse käigus (*Ibid.*, 36-37). Maksuvõimetusega seonduvalt on võimalik sooritada maksukuritegu sellisel juhul, kui ettevõtte kuulutab tahtlikult välja pankroti ning viib oma rahalised vahendid skeemide kaudu ettevõtetest välja. Kui ettevõtte kuulutab ennast tahtlikult maksuvõimetuks, selleks et riigile mitte maksta makse, on ta ka sooritanud maksupettuse (Muhovic 2015, 18).

Maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamine

Kaspar Lind on oma doktoritöös „Käibemaksupettused ja nende tõkestamine“ käibemaksupettuse liigina välja toonud ka maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamise. Antud maksupettuse puhul on peaaesjalikult tegu kauba või teenuse vale kvalifitseerimisega, mis võimaldab saada maksueelise. Väär kvalifitseerimine võib samas toimuda tahtmatult, sest tavaliselt on maksuvabastused või alandatud maksumääraga kaubad ja teenused seadustes seletatud tehniliselt küllaltki keeruliselt. (Lind 2012, 28-29)

Probleem maksuvaba käibega võib tekkida ka olukorras, kus müüjad püüavad käibemaksuga maksustada kaupade ja teenuste müüki, mis on tegelikult maksuvabad, ostjad aga arvestavad oma käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksu maha. Sellised probleemid tekivad näiteks siis, kui kinnisasjadele on ette nähtud valikuõigus, kuid seda ei ole rakendatud ning hiljem saadakse oma eksimusest aru. (*Ibid.*, 28-29)

„Riigikohtu ostuses 3-3-1-69-08 leiab halduskolleegium, et vaidlusaluse kinnistu soetamise puhul oli tegemist maksuvaba käibega, mistõttu ei olnud ettevõttel kinnistu soetamisel KMS § 29 lõikest 1 tulenevat õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Kinnistu müüja nimel väljastatud arvel märgitud käibemaksu arvestamiseks puudus alus, kuna tulenevalt KMS § 16 lõikest 2 punktist 3 on kinnisvara müük maksuvaba käive.“ (RKHKKo 3-3-1-69-08)

„Probleemi maksuvaba käibega on vaadeldud ka kohtuotsuses 3-3-1-67-12, mille kohaselt tekkis maksuvaidlus kahe äriühingu vahelisest kinnisvaratehingust. Riigikohtu selgitused kohtuasjas olid järgmised: kui müüakse kinnisasi, millel asuvat ehitist soovib ostja tulevikus lammutada, kuid müügitehingu ajaks ei ole lammutamist veel alustatud, ei ole tegemist siiski krundiga, mille müügi korral peaks tehingut kohustuslikus korras käibemaksuga maksustama. Sellise kinnisasja müüki võib maksustada vabatahtlikult, kuid müüja peab sellest maksuhaldurit teavitama kirjalikult hiljemalt käibe tekkimise kuul. Kui seda nõuet on aga rikutud, on müüja arvestanud käibemaksu alusetult ning ostjal puudub õigus sisendkäibemaks maha arvata, vaid ta peab nõudma müüjalt käibemaksu tagastamist.“ (Marrandi 2013)

Eeltoodust selgub, et päris palju tekib kohtuvaidlusi just seoses kinnisvara soetamisega. Kinnisasjade käive on maksuvaba, kuid ostja teadmatuses võivad petturid seda ära kasutada ning väljastada arve käibemaksuga.

Omatarbe mittemaksustamine

Omatarbe mittemaksustamise puhul ettevõjaid ei kajasta neid kulusid oma deklaratsioonis. „KMS § 2 lõige 6 sätestab, et omatarbe on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, ning tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja või juhatuse liikme isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Kauba võõrandamist või kasutamist käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.“ (KMS § 2 lõige 6)

Esineb juhtumeid, kus asutatakse ettevõtte ning ostetakse kallis mööbel ja arvatakse sellelt sisendkäibemaks maha, et hakata siis mööblit müüma, kuid sisuliselt ettevõtlust ei toimu ning käivet samuti ei teki. Näiteks võib tuua majapidamistarvete ostmise ettevõttele, kuid reaalsuses hakkab neid kasutama ettevõtte töötaja. Ettevõtja võib teha kulutusi ka teenustele, mis ei ole ettevõtlusega seotud, näiteks ostab ettevõtte nimel omale SPA paketi või siis hoopis puhkuseleisi ning arwab sellelt sisendkäibemaksu maha. Samuti võib olla ka olukord, kus ettevõtja ostab oma koju kalli laua, ostuarvele laseb kirjutada kontorimööbel ning arwab sellelt sisendkäibemaksu maha. Sellised pettused ei tekita riigile võrreldes teiste liikidega küll märkimisväärselt suurt kahju, kuid on siiski küllaltki levinud (Elling 2009, 32).

Omatarbe mittemaksustamisega on olnud mitmeid kohtuvaidlusi. Näiteks kohtulahendis 3-3-1-28-16 käsitleti seda, et äriühingul ei ole õigus korteriomandi soetamiselt ja sellega seotud kulutustelt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata, sest korter ei olnud ostetud mitte äriühingu maksustatava käibe, vaid äriühingu juhatuse liikme isiklikuks otstarbeks (korteri kasutati juhatuse liikme eluruumina). Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puuduks ka juhul, kui äriühing üüriks või rendiks korteri tulevikus välja, sest selline käive oleks maksuvaba. (RKHKKo 3-3-1-28-16) Kulutuste seos ettevõtlusega ei ole selles kohtulahendis põhjendatud.

Kohtulahendis 3-3-1-43-09 käsitleti seda, et kui äriühingu sõiduautot kasutatakse ainult ettevõtlusega mitteseotud sõitudeks, siis ei ole ettevõttel õigus maha arvata sõiduauto soetamisel

tasutud sisendkäibemaksu. Selleks, et ettevõttel oleks õigus lisandväärtuse pealt maksu maha arvata, peab sõiduauto kasutama üksnes ettevõtluses ning maksutava käibe tarbeks. (RKHKKo 3-3-1-43-09) Maksumaksja peab tõestama maksuhaldurile sõiduauto kasutamist ettevõtlusega seotud sõitudeks, sest tõenäosus, et sõidukit kasutatakse ettevõtluses mitteseotud otstarbel on märkimisväärne.

Fiktiivsete arvete väljastamine

Fiktiivsete arvete väljastamine on üks levinumaid sisendkäibemaksuga tehtavaid pettuse liike. Fiktiivsed tehingute puhul soovib ettevõtja maha arvata sisendkäibemaksu, kuid kaupa või teenust reaalselt ei eksisteeri.

Sellise pettuse puhul registreerib üks ettevõtja (variettevõtja) end käibemaksukohustuslaseks ja hakkab teistele ettevõtjatele väljastama neid arveid, mida ettevõtted parasjagu soovivad. Variettevõtja väljastab tegelikult fiktiivseid arveid, mille alusel reaalselt soetust ei toimu, kuid ettevõtjad saavad deklareerides riigilt sisendkäibemaksu tagasi küsida. Pangakontol toimub raha liikumine nii, et fiktiivse arve alusel kantakse raha kontole ning seejärel võetakse sularahas välja. Arvevabriku teenuse tasuks on tavaliselt mingi protsent sisendkäibemaksu summast, mida sai ettevõtte riigilt tagasi küsida. Sellised ettevõtted, kes esitavad võltsarveid, eksisteerivad enamjaolt lühikest aega, seejärel need likvideeritakse erinevatel põhustel. (Elling 2009, 32) Fiktiivsete arvete abil saavad ettevõtted suurendada oma tegevuskulusid, seda muidugi vaid paberil ning tänu sellele viia maksuvabalt raha ettevõttest välja.

Fiktiivsete arvete väljastamist maksupettuse toimepanemise eesmärgil kasutatakse aheltehingutes, mille puhul kaup või teenus liigub edasi ahelas, kus on enam kui kaks osapoolt. Aheltehing võib olla nii riigisisene, kuid samas võidakse kasutada ka ühendusesisest käivet. (Mikli 2015, 41)

Maksu-ja Tolliamet tuvastab pidevalt uusi fiktiivsete arvete väljastamisega tegelevaid ettevõtteid. Järgnevalt toob autor välja, kuidas toimub petuskeem sularahaga. Sularahas toimuvate skeemide puhul kannab ettevõtte arvevabrikule arve alusel ülekandega raha, mis võetakse arvevabriku poolt sularahaautomaatidest välja. Teenustasu arvevabrikule jääb 2-10% vahele (olenevalt võltsarve suurusest), ülejäänud väljavõetud sularaha tagastatakse teenust ostnud ettevõttele. Saadud sularahaga makstakse tavaliselt ümbrikupalka, mille pealt jääb riigil suures ulatuses maksutulu

saamata. Levinumad sektorid, kus arvevabriku teenust kasutavad ettevõtted tegutsevad, on seotud toormega, nagu kütus, metall, puit ja kala, samuti ehitussektor. (Anvelt 2008; Kalberg 2007)

Arvevabrikute tegevus tekitab riigile iga aasta rahalist kahju mille käigus jääb laekumata käibemaks. Võltsarvetega vähendavad ettevõtted oma käibemaksukohustust suurendades sellega sisendkäibemaksu. Kuna fiktiivseid arvete kasutamisest saadud sularaha kasutatakse ümbrikupalkade maksmiseks, siis jääb riigile laekumata ka sotsiaal- ning tulumaks. Just seetõttu on arvevabrikud maksu-ja tolliameti sõnul nende põhitähelepanu all, sest tänu ühele avastatud arvevabrikule on võimalus avastada kümneid ja vahel ka sadu ettevõtteid, kes võivad toime panna maksupettusi (Anvelt 2008).

Kusjuures petuskeemide müügiahelad muutuvad järjest pikemaks ning raskesti jälgitavamaks. Kuna maksuhaldur avastab pettusi aina tõhusamalt, on maksude tasumisest hoidujad sunnitud kasutusele võtma järjest keerulisemaid skeeme. Näiteks ei kasutata arvevabrikutena enam ettevõtteid, kus reaalselt majandustegevust ei ole, vaid firmasid, kuhu luuakse kõrvale ka reaalne majandustegevus. Näha on trendi, et sellistes ettevõtetes kasutatakse juhatuse liikmeid, kellel ei ole Eesti kodakondsust, vaid näiteks Poola, Läti või Leedu kodanikud. (Maksuamet: käibemaksupettused üha keerukamad) Seega fiktiivsete arvete kasutamisega toime pandud pettused toovad riigile märkimisväärset kahju ning oluline oleks võtta kasutusele veelgi tõhusamaid tõkestamise meetmeid.

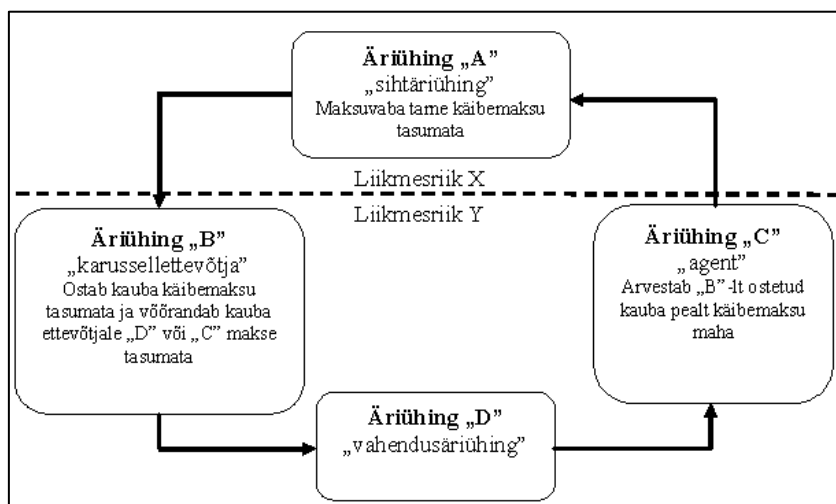
Eesti kohtupraktikas on fiktiivsete arvete väljastamist käsitletud näiteks Riigikohtu halduskollegiumi lahendis 3-3-1-76-14. Selles kohtuasjas määras MTA ettevõttele tasumiseks täiendava käibemaksu, asudes seisukohale, et ettevõtte ei ole tegelikkuses teinud tehinguid transpordi- ja taastamistöõde tegemiseks mitme väidetava tehingupartneriga. Oma seisukohta põhjendas MTA sellega, et väidetavate tehingute kohta esitatud arved ning muud dokumendid on üldsõnalised, neist ei nähtu teenuse olemust ning ei ole märgitud kauba nimetusi. Süüdistatava ettevõtte raamatupidamises kajastati teadlikult võltsarveid eesmärgiga vähendada käibemaksukohustust ja teha maksuvabalt väljamakseid. Lisaks ilmnes väidetavate tehingupartnerite analüüsimisel, et nad osutusid variisikuteks. Maksuhaldur asus seisukohale, et süüdistatav ettevõtte on vastavate äriühingute esitatud arvete alusel arvestanud alusetult sisendkäibemaksu, kuna arved ei vasta KMS § 31 lõikes 1 tulenevatele nõuetele. Seejuures leidis Riigikohus, et maksuhaldur on piisavalt selgitanud ja põhjendanud kahtlust, et ettevõtte osales

maksupettuses ning viimane ei ole kohtumenetluses suutnud vastavat kahtlust kõrvaldada või vähendada. (Hallikma, Rozenblat 2016, 44-45)

Fiktiivsete arvete väljastamisega toimepandud maksupettust käsitleb ka kohtulahend 3-3-1-30-15. Maksuhaldur oli vähendanud Viva Elektroonika Pluss OÜ poolt deklareeritud sisendkäibemaksu, mis oli seotud ettevõtte ja tema tarnija vaheliste kauba soetamise tehingutega. Maksuhaldur põhjendas oma otsust sellega, et arvetel näidatud tehingud ei ole tegelikkuses toimunud ning Viva Elektroonika Pluss OÜ soetas kauba tegelikult ühendusesiseselt otse Soome ja Läti äriühingutelt. Maksuhaldur heitis ettevõttele ette sellise elektroonikakaupade müügiahela organiseerimist, milles kasutati varifirmat vahelülina, eesmärgiga saada alusetult deklareeritud sisendkäibemaks enamakstud käibemaksuna tagasi. Maksuhalduri arvates ei olnud kaupade tarnija realselt tegutsev äriühing, vaid tegutses Viva Elektroonika Pluss OÜ kontrolli all ja viimase huvides ning ettevõtte oli teadlik, kes on kaupade tegelik müüja. (Hallikma, Rozenblat 2016, 47-48)

Karusellpettus

Karusellpettus tekitab Euroopa Liidu liikmesriikidele võrdlemisi suurt kahju. Sellist petuskeemi on võrdlemisi raske tuvastada. Karusellpettuse eesmärk on kaupa EL-i liikmesriikide vahel müüa ilma, et see jõuaks lõpptarbijani. Sellise pettuseliigi puhul saab sisendkäibemaksu alusetult riigieelarvest tagasi küsida mitu korda. Karusellpettuse lõppeesmärgiks on kauba odavamaks muutmise ning seeläbi turul eelise saavutamine. (Muhovic 2015, 22-23) Allpool joonisel 3 on toodud karusellpettuse skeem.



Joonis 3. Karusellpettuse skeem

Allikas: Kohtuotsus, 14.03.2006, Alex Kittel, p 32

Skeemil on näha, et „A” , kes on siis sihtäriühing tarnib ettevõttele „B“ kauba maksuvabalt ühest liikmesriigist teise. Äriühing „B“, kes on siis karusellettevõtja võõrandab kauba omakorda ettevõttele „C“, saab temalt käibemaksu ning seejärel kaob „B“ riigile käibemaksu tasumata. Äriühing „C“ aga arvestab kauba pealt käibemaksu maha ning müüb edasi liikmesriiki X. Äriühingu „B“ ja „C“ omavahelise tehingu maskeerimiseks kasutatakse vahelülina ettevõtet „D“, kes on siis vahendusäriühing või puhverettevõtja.

Puhverettevõtete kasutamise eesmärk on luua skeemis mulje seaduslikust tegevusest ning tänu sellele muuta pettuse avastamine veelgi keerulisemaks. Puhverettevõtteks võib muutuda pahaaimamatult lihtsalt ostetud kaupa edasi müües, kuna ei omata kogu ahelast ülevaadet ega kahtlustata seega skeemis osalemist. (Mikli 2015, 45) Eesti ettevõtteid kasutatakse taolistes suurtes rahvusvahelistes petuskeemides siis puhvritena, selleks et „jälgi segada“.

Karusellpettuse puhul kasutatakse järgmiseid kaupu: väärismetallid, mobiiltelefonid, suure väärtusega kaasaskantavad elektroonilised seadmed (Missing trader intra...). Karusellpettuse avastamine on keeruline ning nõuab reeglina kriminaalmenetuslikku sekkumist.

Vaatamata sellele, et karusellpettused on EL-is põhjustanud tõsiseid probleeme laekumata maksude näol, on nad mõjutamata hakanud ka liikmesriikide kaubanduse statistikat (International VAT Association. Combating VAT Fraud in the EU 2007, 4). Ainuüksi seetõttu on Euroopa Liidu jaoks oluline karusellpettustega võitlemiseks võtta kasutusele tõhusamad meetmed.

Karusellpettust esineb Eestis kõige rohkem kütuseäris. Aastas tekitatakse kütuselt tasumata maksudena ligikaudu 30 miljonit eurot aktsiisi- ja 20 miljonit eurot käibemaksukahju (Härma 2017).

Karusellpettust on Eesti mõistes näiteks käsitletud kohtulahendis 1-14-4826, mille puhul on tegemist siiani ühe suurima pettusega kütuseäris. Oleg Belokrõlovi juhitud ettevõtte vähendasid kütuste müügiga kaasnenud käibemaksukohustust fiktiivsete ostuarvetega, mis olid väljastatud metallide ja väärismetallide eest. Pettuse toimepanekuks kasutati ettevõtteid, millel oli olemas kütuse müügi ja tarbimise lubamise registreering. Riigil jäi selle grupeeringu tõttu 2012. aasta aprillist kuni 2013. aasta juulini maksudena saamata 30,2 miljonit eurot. (Olerex kõrvuni suurpetturi skeemis 2014)

Marek Helm, Maksu- ja tolliameti peadirektor on ülalpool kirjeldatud skeemi kommenteerinud järgnevalt: „Tundmatutelt äriühingutelt ostetakse kütust odavaima hinna alusel, mis on saavutatud käibemaksupettuse teel. Arvukaid vahetehinguid tehes on mõtte jätta maksud tasumata ja saavutada seeläbi hinnaeelis. Ja kui on olemas tanklakett, mis on nõus sellist maksuvaba kütust ostma, on petturitel skeem koos.“ (*Ibid.*)

2. SISENDKÄIBEMAKSUGA SEOTUD PETTUSTE TÕKESTAMISE VÕIMALUSED

Järgnevalt analüüsib autor hetkel kasutuselolevaid meetmeid sisendkäibemaksu pettuste tõkestamiseks ning toob omalt poolt välja võimalusi, kuidas saaks veel tõhusamalt pettusi tõkestada. Väljatoodud tõkestamise võimalused on olnud arutlusel Euroopa Komisjoni poolt koostatud Rohelises raamatus käibemaksu tuleviku kohta, Maksu-ja Tolliameti poolt tulevikus kasutusele võetavad meetmed ning autoripoolsed ettepanekud.

2.1. Kasutusel olevad meetmed sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamiseks

Hetkel üheks tõhusamaks viisiks käibemaksupettustega võitlemiseks saab pidada käibedeklaratsiooni lisa (vorm KMD INF), mida maksukohustuslane on kohustatud esitama alates 01.11.2014. Käibedeklaratsiooni lisas peab kajastama kõikide nende tehingupartnerite arved, kus arve või arvete kogusumma käibemaksuta on maksustamisperioodil vähemalt tuhat eurot. Käibedeklaratsiooni lisa abil saab palju kiiremini ja suurema täpsusega kindlaks teha ettevõtte, kes vajavad täiendavat tähelepanu. Siiani on tänu vorm KMD INF-le muutnud paremaks ettevõtluskeskkonda ning vähendanud käibemaksuauku. Käibedeklaratsiooni lisaga saadud andmed aitavad maksuhalduril ka erinevate skeemideni jõuda enne, kui puhverettevõtte koos maksuvõlgadega maha jäetakse, samuti on see aidanud vähendada ka fiktiivsete arvete osakaalu ja suurendanud käibemaksu tasumise kohustust (Aasmäe. MTA: käibedeklaratsiooni lisa...2015).

Näiteks tänu käibedeklaratsiooni lisale õnnestus maksuametil 2015. aastal paljastada petuskeem, kus isik deklareeris, et tal müügitehingud puuduvad, kuid üle 400 tehingupartneri deklareeris samalt isikult soetust nelja miljoni euro eest (Põlendik 2015).

Selleks, et võidelda vanametalli pettustega, kehtestati alates 01.01.2011. aastast pöördkäibemaks. Erikorra rakendamine on antud sektoris olnud üpris tulemuslik, sest kui enne (2010. aasta jooksul) deklareerisid ettevõtted kokku 14 miljonit eurot käibemaksu enammaksu, siis 2011. aasta jooksul vähenes kogu sektori enammaks kokku 5 miljoni euronini ning 2012. aastal 2,5 miljoni euronini. (Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse...,8)

Pöördmaksustamine on sellise olukorra tekitamine, kus käibemaksukohustuslasest ostja tasub müüjale arve netosummas ning käibemaksu arvestab oma käibedeklaratsioonis ostja. Kuna käibemaksu realselt ei tasuta ega tagastata, kaob võimalus, et riik tagastab käibemaksu pahausksele ostjale, ilma et müüja oleks selle riigile maksnud. (Zernask 2014)

Selleks, et võidelda väärismetallide ning väärismetalli sisaldava metallimaterjaliga toimepandud käibemaksupettustega kehtestati 1. juulist 2014. a samuti pöördmaksustamine. Maksuhalduri andmetel ettevõtted, kes tegelesid eespool nimetatud käibemaksupettusega enam ei tegutse ning maksupettus ei ole müüjale ka üle kandunud. (Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse...,8)

Ka kinnisasjadele on alates 01.01.2011 kehtestatud pöördmaksustamine. Kinnisasjale kehtestati pöördmaksustamine, sest üha sagedamini leidsid aset juhtumid, kus võlgades käibemaksukohustuslane müüs kinnisasja teisele käibemaksukohustuslasele teavitades maksuhaldurit, et maksustab tehingut, kuid käibemaksu riigi tuludesse ei tasutud. Kinnisasja soetaja küsis aga arvele märgitud käibemaksu riigilt tagasi. Käibemaksukahju selle tulemusena oli ligi 9,2 miljonit eurot aastas. Pöördmaksustamine on olnud selles valdkonnas tulemuslik, käibemaksupettused ei ole teise valdkonda siiani üle kandunud. (Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde 2016, 8)

Kütusesektoris tehtavate käibemaksupettuste piiramiseks rakendati alates 01.04.2011 vedelkütuse seaduse (VKS) muudatus, mille kohaselt tegeleb nüüd kütuse käitlejatele registreeringute väljastamise ja menetlemisega MTA. Lisaks eeltoodule kehtestati nõue, et kütust on lubatud müüa vaid ettevõtetel, kes on MTA-le esitanud tagatise, mis on ette nähtud olukorras, kus kütusemüüja tegevuse tagajärjel võib tekkida varaline kahju. 1.04.2011. aastal rakendatud VKS muudatus sätestas, seda, et aktsiisilaost võis kütust tarbimisse lubada üldjuhul vaid kütuse müügi registreeringut omavatele isikutele. Erandina võis aktsiisiladu lubada selle isiku, kellel puudus

vastav registreering, kütust tarbimisse ainult juhul, kui isik esitas laopidajale kinnituse selle kohta, et kütust kasutatakse ainult omatarbeks. (Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse...,10)

Tagatise rakendamise süsteemi tulemusena laekus muudatuse jõustumisele järgneval aastal kütusesektori ettevõtelt 90 miljonit eurot rohkem käibemaksu, kui võrrelda VKS muutusele eelnenud aasta jooksul. Samas hakati pettuse eesmärgil ära kasutama võimalust soetada kütust omatarbeks registreeringut omamata ning MTA-le tagatist esitamata. Selleks, et pettusega võidelda rakendati alates 01.04.2012 vedelkütuse seaduse muudatus, mille tulemusena keelustati aktsiisilaost omatarbeks kütust üldse väljastada. Antud meetme tulemusena laekus aasta jooksul sektori ettevõtete poolt 28 miljonit eurot täiendavat käibemaksu (kui võrrelda eelmise aasta sama perioodiga). (*Ibid.*, 10)

Kuid vaatamata sellele, et rakendatud meetmeid töid rahalises mõttes märkimisväärset kasu ei ole käibemaksupettused antud valdkonnas lõplikult tõkestatud. Peamiselt kasutatakse kütuse ostul ja müügil endiselt pikka tehingute ahelat aktsiisilao ja lõppmüüja vahel ning ahela fiktiivsed müüjad jätaavad käibemaksu tasumata ja järgmine tehingulüli deklareerib samas sisendkäibemaksu. 2013. aasta esimeses pooles oli kütusesektori tekitatud käibemaksukahju riigile 37,7 miljonit eurot. (*Ibid.*, 11)

Maksuhalduri andmetel on käibemaksupettused väga levinud ka metalltoodete sektoris. MTA andmetel oli Eestis 7. märtsi 2016. aasta seisuga 357 äriühingut, kes tegelevad nende metalltoodete võõrandamisega või soetamisega, kus esinevad suured käibemaksupettused. Nendest ligi 70 ettevõtet soetavad kaupa puhverettevõtelt. Käibemaksu kahju 2015. aastal oli ligi 7,2 miljonit eurot. Metallisektori ettevõtjate hinnangul ligi 1/3 teatud metalltoodetest müüakse kasutades puhverettevõtteid. Puhverettevõtte märgib arvele käibemaksu, mida realselt eelarvesse ei tasu. Metalltooteid, mille osas tehakse suuremahulisi käibemaksupettuseid, kasutatakse eelkõige ehituses ja masinatööstuses. (*Ibid.*, 9-10) Pettustega võitlemiseks rakendati 01.01.2017 KMS muudatusega pöördmaksustamine metalltoodetele.

Samuti on tõkestamise meetmeks see, et vastavalt maksukorralduse seaduse § 59 lõikele 2 on maksuhalduril maksumenetluses põhjendatud kahtluse korral õigus läbi viia üksikjuhtumi kontroll maksukohustuslase maksuõigusrikkumise ennetamise ja avastamise eesmärgil. Selline kahtlus

võib MTA-l tekkida, kui maksukohustuslane on varasemalt käitunud ebausaldusväärset, näiteks rikkunud maksuseadusi või on kontrollivajadus selgunud andmete töötlemise käigus. Maksuhalduril on õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente, samuti teha kaupade, materjalide ja muu vara ning tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi. Samuti teostab maksuhaldur ka üldkontrolle ehk revisjone. (MKS § 59 lõige 2)

Ühe tõkestamismeetmena on pikendatud maksukohustuslasele sisendkäibemaksu tagastamise aega 60 päeva peale (Estonia grapples with...2013). Sellega seonduvalt on MTA-l rohkem aega läbi viia käibemaksu tagastusega seotud kontrolle ning seeläbi jõuda pettustele tõhusamini jälile.

Maksupettustega võitlemiseks muudetakse ka seadusi, et ei tekiks olukordi, kus petturid saaksid seaduseauke ära kasutada. Maksu- ja Tolliamet on täheldanud, et seadusi järgitakse paremini kui need vastavad maksumaksjate ootustele ja õiglustundele. Selleks kaasab MTA seaduste muudatusettepanekute väljatöötamisse koostööpartnereid erasektoritest. Pärast seadusemuudatuste jõustumist analüüsitakse koos Rahandusministeeriumiga, kas muudatusettepanek oli läbimõeldud, kas seaduse sõnastus oli maksumaksjate jaoks arusaadav, kas seaduse muudatus täitis oma eesmärgi ning millised on vajalikud tegevused edaspidiseks. (Maksu- ja Tolliameti arengukava 2017, 12)

Samuti avaldab MTA alates 10. aprillist 2017 oma kodulehel lisaks tasutud maksude summadele veel ettevõtete käibed ja töötajate arvu kvartaliandmed. See võimaldab ettevõtetel tutvuda tehtingupartneri taustaga, analüüsida maksukäitumist, suurendada oma ettevõtluse läbipaistvust ning muuta konkurentsitingimused õiglasemaks. (Aasmäe. MTA hakkab alates...2017) See info aitab ettevõtetel juba eos ennetada tehingu tegemist näiteks petturitest ettevõtetega. Tihtipeale ei ole ausad ettevõtjad teadlikud kellega nad tehingut teevad ning saavad seeläbi petta. Samuti piirab sellise info jagamine petturitest ettevõtete tegutsemist, sest nendega koostööd tegevate ausate firmade osakaal väheneb.

Selleks, et võidelda veel efektiivsemalt sõiduautodega tehtavate käibemaksupettustega kehtestatakse alates 01.01.2018 seadusemuudatus, mis sätestab, et kui sõiduki kasutusotstarve muutub, siis peab maksumaksja käsitlema seda autot osaliselt ettevõtluses kasutatavana vähemalt ühe aasta alates kasutusotstarbe muutumisest. Näiteks kui esialgu oli auto mõeldud 100%

ettevõtluse tarbeks ning mingil perioodil tuleb ette kasvõi üks erasõit, siis peab see sõiduk olemas 50% sisendkäibemaksu mahaarvamise arvestuses terve järgneva aasta. Samuti kui kahe aasta jooksul muutub kasutusotstarve, tuleb liigselt maha arvatud sisendkäibemaks riigile tagasi maksta, koos intressiga, mida arvestatakse alates sisendkäibemaksu maha arvamisest kuni selle tagasimaksmiseni riigieelarvesse. Seega tagasiulatuvalt tuleb tagasi maksta nii sisendkäibemaks kui ka intress. Seega kui peaks juhtuma olukord kui 100% ulatuses ettevõtluses kasutatava sõiduautoga teeb töötaja, tööandja usaldust kuritarvitades, mõne erasõidu, siis peab tööandja tagasi maksma nii sisendkäibemaksu kui ka intressi. (Elling 2017)

Selleks, et juba eos vältida tulevikus toimepandavaid käibemaksupettusi käivad maksuameti töötajad juba lasteaedades lastele selgitamas maksude olemust ja vajalikkust, sest nende maksekäitumist on lihtsam kujundada, kui muuta juba täiskasvanud inimeste mõttemaailma. Selline teguviis aitab kaasa vabatahtliku maksulaekumise kujundamisele ning ennetamine on vähem ressursimahukam kui hiljem maksuhalduri poolt sunnivahendite rakendamine, juhul kui hoidutakse maksude tasumisest või pannakse toime pettus.

2.2. Võimalused sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamiseks

Eelnevas peatükis tõi autor välja hetkel kehtivaid meetmeid sisendkäibemaksupettuste tõkestamiseks. Ainuüksi sel põhjusel, et pettuseid pannakse endiselt toime suures ulatuses (kahju on muidugi vähenenud pärast KMD INF-i rakendamist), peab autor oluliseks välja tuua täiendavaid meetmeid sisendkäibemaksu pettuste veelgi paremaks tõkestamiseks.

Ühe võimalusena maksupettuste tõkestamiseks on kasutada eriskeemi – pöördmaksustamist. Rohelises raamatus on pöördkäibemaksustamise kohta märgitud see, et riigisiseseid ja ELi-siseseid tehinguid saaks ühtlustada riigisiseste ettevõtjatevaheliste tehingute suhtes pöördmaksustamise korra kohaldamise kaudu. See aitaks muuta praeguse käibemaksusüsteemi pettusekindlamaks. (Euroopa Komisjon 2010, 8)

EL andis liikmesriikide võimaluse välja pettustega võitlemiseks kasutusele võtta pöördmaksustamise. Siiani on see oma eesmärgi täitnud. (Teffer 2015) Pöördmaksustamist on Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatud suhteliselt aktiivselt. Näiteks Soomes kehtib alates 1. aprillist 2011. aastast pöördmaksustamine ehitusteenuste osutamisel. Lätis on siiani

kehtestatud pöördmaksustamine metsanduse valdkonnas, mida Euroopa Komisjon on erandina lubanud ja pikendanud selle kohaldamisaega kuni 31. detsembrini 2018. (Lind 2011)

Mitmed riigid on soovinud pöördmaksustamist rakendada niinimetatud karusellskeemide ohjeldamiseks. Seetõttu, et karusellpettustes kasutatakse väärtuslike kuid suuruselt väikseid kaupu, rakendavadki Suurbritannia, Saksamaa, Itaalia ja Austria kuni 31.12.2018 pöördmaksustamist mobiiltelefonidele ja mikro- ning keskprotsessoritele. (*Ibid.*) Seega saab väita, et siseriiklik pöördmaksustamine on üks popuaalsemaid meetmeid käibemaksupettustega võitlemiseks ning liikmesriigid rakendavad seda aina suuremas ulatuses.

Eesti võiks pöördmaksustamist rakendada ka ehitussektoris, selleks, et vähendada halli majandust ja ebaausat konkurentsi antud sektoris. Ehitussektoris on käibemaksupettused eriti levinud ning käibemaksukahju teiste sektoritega võrreldes on märkimisväärne. Eesti Ehitusettevõtjate Liidu tegevdirektor Inder Peterson on seisukohal, et pöördkäibemaks tuleks lähitulevikus rakendada kogu ehitussektorile. „Kindlasti avaldaks käibemaksu erikorra rakendamine maksupettuste vältimisel oluliselt positiivsemat mõju, kui mõni aeg tagasi ettevõtetele kehtestatud tuhandeuroste arvete deklareerimiskohustus.“ (Leet 2017)

Teiselt poolt tekitab siseriiklik pöördmaksustamine täiendavat aruandekohustust, võib tekkida oht, et käibemaksupettus vahetab valdkonda või siis fiktiivsete müüjate asemel tulevad fiktiivsed ostjad. Kuna siiani on riigisisene pöördmaksustamine aidanud käibemaksupettusi vähendada mitmes valdkonnas (näiteks kinnisasjad, väärismetallid), tasub seda siiski proovida ka ehitussektoris.

Autor on arvamusel, et kindlasti võiks parandada käibemaksu kogumist just uute ja kaasaegsete tehnoloogiate abil. Euroopa Komisjon on oma „Rohelises raamatus käibemaksu tuleviku kohta“ pakkunud välja mudeleid, mis peaksid kogumist lihtsustama. Küllaltki põhjalikult käsitleti nelja järgmist mudelit (Euroopa Komisjon 2010, 19-20):

1. Jagatud maksete süsteem, mille puhul annab klient pangale korralduse maksta kauba või teenuste eest ning pank jagab makse kaheks, maksustatavaks summaks, mis tasutakse tarnijale, ja käibemaksusummaks, mis kantakse üle otse maksuametile.
2. Mudel, kus arvet käsitlevad andmed edastatakse reaajas käibemaksu jälgimise keskandmebaasi. Maksude kogumisega tegelevad austused saaksid teavet palju kiiremini kui

praegu ning paljud käibemaksukohustused saaks juba eos tühistada. Kõige tõhusam ja vähem koormav oleks kasutada e-arveid kõigi ettevõtjatevaheliste tehingute puhul. Antud mudelit nimetatakse keskseks käibemaksu monitooringu andmebaasiks.

3. Mudel, mille puhul laadib maksukohustuslane eelnevalt kindlaks määratud tehingute andmed kokkulepitud vormis turvalisse käibemaksuandmebaasi, mida haldab maksukohustuslane ja millele on maksuasutusel väga lühikese etteteatamisaja järel olemas juurdepääs.
4. Mudel, kus maksukohustuslase käibemaksualaste nõuete täitmise menetlus ja sisekontroll sertifitseeritakse.

Eesti võiks proovida käibemaksupettustega võitlemiseks rakendada kesket käibemaksu monitooringu andmebaasi. Antud mudel sarnaneb küll praegu kasutusel olevale KMD INF-ile, kuidas erinevus seisneb selles, et arvete informatsiooni tuleks edastada jooksvalt peale iga tehingu toimumist (KMD INF esitatakse kord kuus). Antud mudel annab MTA-le võimaluse saada informatsioon kiiremini ning seetõttu jõuda pettustele efektiivsemalt jälile.

Suureks maksuprobleemiks on kütusesektor. Maksuameti hinnangul tegutseb sektoris ligi 86 riskiga isikut ning vedelkütuse turul toimuvate maksupettuste aastane maht on hinnanguliselt 50–60 miljonit eurot. Selleks, et võidelda kütusesektoris veelgi tõhusamalt käibemaksupettustega kiitis 02. novembril 2017. aastal valitsus heaks seadusemuudatused, mis annavad MTA-le õiguse hakata kütusesektoris maksupettuste vältimiseks reaajas jälgima vedelkütuse müügitehinguid. Kütuse käitlemise andmekogu võimaldab maksuametil tarbimisse lubatud vedelkütuse müügitehingute andmeid hallata reaajas ja koondada järelevalve kütuse käitlemise üle elektroonilisse keskkonda. Seadus on plaanitud jõustuma etapiviisiliselt. Kütuse käitlemise andmekogu puudutavad muudatused jõustuvad 2018. aasta 1. veebruaril ja 1. augustil. (Belkin 2017)

Maksu-ja Tolliameti maksuauditi osakonna juhataja asetäitjaga läbiviidud intervjuu põhjal selgusid meetmed, mida MTA kavatseb rakendada pettustega võitlemiseks. Esmajärjekorras kavatseb maksu-ja tolliamet võtta põhjalikult käsile ehitussektori, kuna antud valdkonnas on pettuste osakaal märkimisväärne.

Alates 01.01.2018 rakendatakse muudatus riigihangete seaduses. Uude riigihangete seadusesse lisandub ka niinimetatud keskmise palga tingimus, mis on üks kahest alapakkumuse tuvastamise

meetmest ja rakendub üksnes ehituse valdkonna hankelepingute puhul. Kui hanke võitja maksab hankelepingu täitmises osalevatele töötajatele palka vähem kui 70% vastava valdkonna keskmisest töötasust ja ilmneb, et selle põhjuseks on tööjõumaksude kunstlik vähendamine ja maksude vältimine, lükkab hankija sellise pakkumise tagasi. (Pruul 2017)

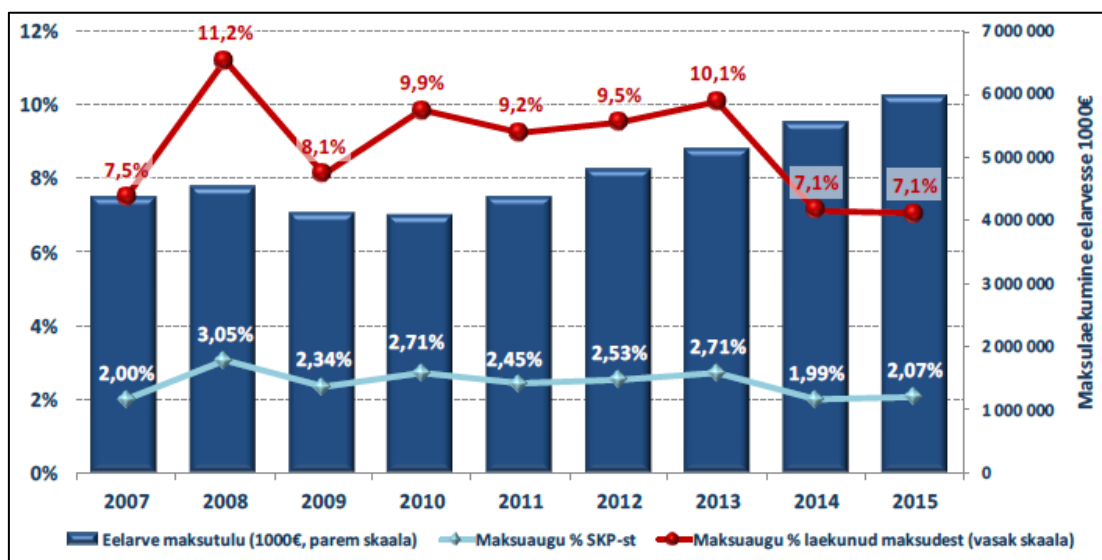
Selline muudatus tekitab surve ümbrikupalkade mittemaksmiseks. Kuna käibemaks ja tööjõumaksud on tihedalt omavahel seotud, siis võidavad need ettevõtted, kes on võimelised ausat töötasu maksuma ning käibemaksu osas puudub neil vajadus pettusi toime panna. Seega võideldakse antud meetmega ka ehitussektoris toime pandud käibemaksupettustega. (Pruul 2017)

Koostöös Ehitusettevõtjate Liiduga tuli MTA välja ettepanekuga rakendada solidaarvastutuse põhimõtet ehituslepingute sõlmimisel. Sisuliselt tähendab see seda, et näiteks tehinguteahela A-B-C puhul A ostab teenust ning vastutab selle eest, et B ja C täidaks oma maksukohustused. Kui näiteks B kasutab fiktiivseid arveid, siis A kannab vastutust ka selle eest. Eesmärk oleks see, et isikud, kes teevad omavahel tehinguid vastutaksid üksteise maksukohustuse eest. Selles olukorras peaks peatöövõtja väga hoolikalt valima, keda ta tehingupartneriks võtab, kuna ta ei soovi hiljem kellegi kohustusi täita. Pahatahtlikuid ettevõtteid siis keegi lihtsalt ei vali oma tehingupartneriks. Lootus on, et solidaarvastutuse abil saab ehitusturgu tervikuna korrastada, vähendada nii käibemaksu- kui ka tööjõumaksude probleemi. (*Ibid.*)

Kolmas ning suur ettevõtmine maksupettuste tõkestamiseks oleks andmete peegeldamise projekt. Maksuamet hakkab avalikustama suures ulatuses ettevõtete andmeid ning sellega loodetakse, et turg korrastab ennast ise. Näiteks on MTA-l ettevõtte kohta halb hinnang: on ümbrikupalga, käibe varjamise, fiktiivsete arvete kasutamise kahtlus. Ettevõtte potentsiaalsed tehingupartnerid soovivad enne koostööga alustamist teada saada, mis hinnangu on maksuamet firma kohta andnud. Kui nad näevad kui halb see hinnang on, siis ei hakka selle ettevõttega koostööd tegema. Selles olukorras turg korrastab end ise, petturid ei saa endale enam tehingupartnereid. Peegeldusprojektis näitab maksuamet samuti ka seda kuidas ettevõtte asetseb võrreldes teistega samas sektoris olevate firmadega, näiteks on tal madalamad tööjõukulud, väiksem lisandväärtus, seega tekib kahtlus, et ta kasutab fiktiivseid arveid ning maksuamet võib teda kontrollima tulla. (*Ibid.*)

2.3. Järeldused

Pettuseliigid, mis esinevad seoses sisendkäibemaksuga kõige tihedamini oleksid fiktiivsete arvete väljastamine ning omatarbega seotud kulutuste kajastamine ettevõtlusega seotud kuludena. Vaatamata sellele et käibedeklaratsiooni lisa rakendamine on vähendanud sisendkäibemaksuga tehtavaid pettusi, eriti just fiktiivsete arvete osakaalu, ei ole probleem siiski kadunud. Nagu on näha allpool toodud jooniselt 4, siis jäi maksuaugu osakaal kogutud maksudest 2015. aastal samale tasemele võrreldes varasema aastaga. Seega saab väita, et 2015. aastal oli käibemaksudeklaratsiooni lisa mõju stabiliseerunud ning 2016. aastal ja edaspidi ei peaks vorm KMD INF maksuaugu vähenemisele enam niivõrd suurt mõju avaldama. Seega oleks võitluseks vaja kasutusele võtta täiendavaid tõkestamise meetmeid.



Joonis 4. Maksuaugu osakaal eelarvest ning laekunud maksudest aastate lõikes

Allikas: Maksu- ja Tolliamet. Kokkuvõte 2016. aastast, 7

Hetkel üks kasutatavatest meetmetest, mis siiani töötab oleks siseriiklik pöördmaksustamine. Eelpool selgus, et antud meetet on Eestis rakendatud kinnisasjade, metallijäätmete, väärismetallide ning väärismetalli sisaldava metallimaterjalide ning metalltoodete puhul. Pöördmaksustamine on olnud nendes valdkondades tulemuslik ning vaatamata sellele, et võib tekkida oht käibemaksupettuse kandumiseks teise valdkonda ei ole seda siiani toimunud. Seega arvas autor, et pöördmaksustamist võiks rakendada ka ehitussektoris üldiselt, kuna antud sektoris on käibemaksupettused endiselt väga suur probleem.

Eksperdigala läbiviidud intervjuust selgus, et MTA praeguseks prioriteediks oleksid maksuprobleemid ehitussektoris. Esimeseks meetmeks oleks siis riigihangete seadusesse sisse viidav keskmise palga tingimus. Ühelt poolt aitab muudatus võidelda ümbrikupalkade maksmise ning käibemaksupettustega. Teiselt poolt on autor seisukohal, et see võib tekitada näiteks peatöövõtjatele palju halduskoormust, kui ta peaks alltöövõtjaid pakkumuse tegemise jaoks kontrollima selleks, et keskmise palga tingimus oleks täidetud. Antud seadusemuudatus jõustub 01.01.2018 ning alles siis näeb kuivõrd efektiivseks muudatus kujuneb võitluses maksupettustega.

Teise suure muudatusena ehitussektoris soovib Maksu-ja tolliamet koostöös Ehitusettevõtjate Liiduga tulevikus rakendada ehituslepingutes solidaarvastutust. Sisuliselt tähendab see seda, et kui ostja teeb tehingu probleemse partneriga ning kui viimane jätab maksud maksmata, siis muutub ostja selles tehingus solidaarselt vastutavaks. Seega peab ostja vastutama ka müüja võlgade eest. Selline muudatus on väga distsiplineeriv ja sunnib ostjat olema eriti hoolas tehingupartneri valikul. Seega antud muudatusega piiratakse ehitussektoris tegutsevate petturitest ettevõtjate tegevus.

Tulevikus MTA poolt loodav andmete peegeldamise projekt oleks samuti üpris tõhus meede sisendkäibemaksupettustega võitlemisel. Selle alusel peaks turg ennast ise korrastama. Autor on arvamisel, et peegeldusprojekt aitab parandada konkurentsikeskkonda piirates oluliselt petturitest ettevõtjate tegevust, sest nendega ei soovita enam tehinguid teha.

Käibemaksupettuseid ennetava meetmena avaldab MTA oma koduleheküljel lisaks veel erinevaid juhendmaterjale, mis aitavad teist tehingupoolt analüüsida. Sellega on amet abiks ausale ettevõtjale, et viimane ei langeks käibemaksupetturi ohvriks. Samuti on kord kvartalis MTA avaldatav info ettevõtete maksude tasumise, käibete ja töötajate arvu kohta suureks abiks tehingupartnerite analüüsimisel. Autor arvab, et antud meetmed on üpris tõhusad võitlemaks ebaausate ettevõtjatega.

Seoses järgmisel aastal kütusesektoris jõustuva seadusemuudatusega, mis annab maksu- ja tolliametile õiguse hakata maksupettuste vältimiseks reaalses jälgima vedelkütuse müügitehinguid, on autor arvamisel, et antud muudatus võib oluliselt suurendada ettevõtjate halduskoormust. Eriti suurt mõju bürokraatia ja administratiivsete kulutuste näol, hakkab antud seadusemuudatus avaldama väiketanklatele, kes võivad pikemas perspektiivis üldse kaduda, sest

ei suuda enam konkureerida suurte tanklakettidega. Teiselt poolt peaks antud muudatus aitama veelgi tõhusamalt võidelda kütusesektoris toimepandud pettustega, sest hetkel kasutatavad meetmed, milleks on näiteks tagatise kehtestamine, ei ole oodatavat tulemust toonud.

Riigi veel tõhusamaks võitluseks karusellpettustega, oleks just infovahetuse kohapealt oluline omada head koostööd liikmesriikidega (Ainsworth 2006, 445). MTA eksperdiga läbiviidud intervjuust selgus, et koostöö on väga hea, igapäevaselt käib jooksev infovahetus ja parimate praktikate jagamine. Tehakse palju ühiskontrolle olukordades, kus väga sarnast pettus nähakse mitmes liikmesriigis. Samuti eksisteerivad Euroopa Liidu tasemel erinevad töögrupid, näiteks on praegu väga aktuaalne karusellpettuse või e-kaubanduse töögrupp, kus ühiselt leitakse probleemidele lahendus.

Autori arvates võiks samuti ühe sisendkäibemaksupettuse tõkestava meetmena kasutusele võtta rohelises raamatus alternatiivse meetodina väljatoodud keskset käibemaksu monitooringu andmebaasi. Sisuliselt on Eesti juba mingis osas üle läinud sellele meetodile (KMD INF), kuid keskne käibemaksu monitooringu andmebaas toimiks reaajas, mis võimaldaks MTA-l pettustele kiiremini jälile jõuda. Seega efektiivsus oleks autori seisukohalt suurem võrreldes praeguse kord kuus esitatava käibemaksudeklaratsiooni lisaga. Antud meetme puuduseks oleks kindlasti täiendavate investeeringute tegemine, samuti ei ole kindel, kuidas ettevõtjad sellele muudatusele reageeriksid.

Autori seisukohast oleks käibemaksupettustega võitlemiseks oluline suurendada veelgi niinimetatud vabatahtlikku maksulaekumist, muutes maksukohustuse täitmine tunduvalt lihtsamaks ja arusaadavamaks. Kui uurida MTA arengukava 2017-2020 aastaks, siis plaanib amet asendada deklaratsioonid andmepõhise infovahetusega. Eesmärgiga vähendada maksumaksja halduskoormust, luuakse süsteem, kus ettevõtete pangaülekannete info kantakse üle TSD-le. Samuti luuakse infovahetuseks mugav, mobiilne, ühetaoline ja mitmekeelne iseteeninduskeskkond. (Maksu- ja Tolliameti arengukava 2017-2020, 9) Selline tulevikumuudatus aitab olulisel määral tõsta vabatahtlikku maksulaekumist.

Sellega seonduvalt pakub autor sisendkäibemaksupettusi tõkestava meetmena luua erinevatele raamatupidamistarkvaradele MTA süsteemi üleminekumooduli, millega tagatakse automaatne kontroll vajalikus ulatuses. Arvestades seda, et paljudel ettevõtetel on raamatupidamine muudetud

veebipõhiseks, või on kontrollitav kord päevas andmefailide väljavõttega, ei peaks kontrolli teostamine olema raskendatud. Väiksematele ettevõtetele saaks MTA pakkuda omalt poolt tasuta kasutamiseks tarkvara ja selle veebipõhist lahendust. Antud muudatuse puhul oleks positiivne see, et lähenemine oleks kiire, saavutataks suurem läbipaistvus ettevõtete tegevusele. Samuti saaks süsteem automaatselt vabastada sisendkäibemaksu, kas käibemaksu deklareerimisel või arve laekumisel. Antud süsteemi negatiivne pool oleks siis privaatsus, juurutamiseks nõutavad suured IT halduskulud ning MTA vajadus suure serverikeskuse järgi, mis oleks võimeline suurt infohulka haldama ja läbi töötama.

Arvestades seda, et päris paljud sisendkäibemaksu pettustega seotud kohtulahendid puudutavad ettevõtja hoolsuskohustust, oleks just ühe tõhusa tõkestamismeetmena ettevõtja hoolsuskohustuse suurendamine. Vastavalt äriseadustikule § 187 lõigetele 1 ja 2 on juhatuse liige kohustatud täitma oma kohustusi korraliku ettevõtja hoolsusega. Samuti need juhatuse liikmed, kes on oma kohustuste rikkumisega tekitanud osaühingule kahju, vastutavad tekitatud kahju hüvitamise eest solidaarselt. (ÄS § 187 lõige 1 ja 2)

Juhatusel peaks vastutust saab vähendada vaid siis kui suudetakse tõestada tema mitteseotus. Juhatusel peaks kindlasti kandma vastutust oma alluvate tahtliku tegevuse eest, kuid samas peaks võimaldama ka võtta vastutusele tehingu eest vastutavad inimesed. Juhatusel peaks hoolsuskohustus eeldab seda, vastuvõetavad otsused oleksid äriühingule kasulikud ning ei lähtuks tema isiklikust huvist ega kasust. Juhatusel peaks samuti olema kursis seadusandlusega, mis puudutab ettevõtlust ja hoolsuskohustust.

Võttes arvesse töös analüüsitud kasutuselolevaid ja tulevikus kasutusele võetavaid tõkestamismeetmeid ning autori omapoolseid soovitusi pettuste tõhusamaks tõkestamiseks, soovib autor väikeettevõtetele olla oma raamatupidamises võimalikult läbipaistev, et mitte tekitada Maksu- ja tolliametile liigseid kahtlusi. Samuti võiks riik ning Maksu- ja tolliamet edaspidi sisendkäibemaksuga seotud pettustega võitlemiseks uute meetmete rakendamisel silmas pidada, et need ei tõstaks märgatavalt ettevõtjate halduskoormust. Eriti oluline on see just ausate maksumaksjate seisukohast, sest neid on Eestis ka päris palju.

KOKKUVÕTE

Töö eesmärk oli anda hinnangu kuivõrd tõhusad on kasutuselolevad meetmed pettuste tõkestamiseks ning anda väikeettevõtjatele soovitusi pettustest hoidumiseks.

Esimese peatüki eesmärk oli anda ülevaade sisendkäibemaksu olemusest, mahaarvamise tingimustest, ajast ja piirangutest, käsitleda kohtupraktikas viimastel aastatel palju vaidlusi tekitanud ostja hoolsuskohustuse küsimust, anda ülevaade erinevatest sisendkäibemaksuga tehtavatest pettuse liikidest ning siduda neid autori poolt läbitöötatud kohtulahenditega. Maksukohustuslasel ei teki käibemaksukohustust kogu tema käibelt, vaid tal on õigus käibemaksusummast maha arvata üksnes ettevõtluse eesmärgil soetatud kaupade või teenuste sisendkäibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on käibemaksu kui lisanduva väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest. Seda õigust ei tohiks alusetult piirata, sest vastasel juhul toimuks käibemaksu kumuleerimine ehk kauba muutumine igal täiendaval tootmise tasandil kallimaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult Eestis registreeritud käibemaksukohustuslastel. Sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks on korrektne arve, mis vastab KMS § 37-s sätestatud tingimustele. Kindlasti peaks arvel olema märgitud isiku maksukohustuslasena registreerimise number, ostja nimi ning aadress.

Sisendkäibemaksu ei saa maha arvata iga kauba või teenusega, selleks on sätestatud ka piirangud. Sisendkäibemaksu on keelatud maha arvata külaliste vastuvõtuks ning ettevõtte oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt. Samas kui kulutused on tehtud vaid ettevõtluse tarbeks, siis on äripartnerite majutamiseks tehtud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud. Samuti on seatud piirang ettevõtluses kasutatava sõiduauto või sellega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta. Maha tohiks arvata vaid 50% ulatuses, samas on olemas erandid, mis on sätestatud KMS § 30 lõikes 4.

Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega on Eesti kohtupraktikas palju käsitletud ka ostja hoolsuskohustust. Selle kohaselt oleks ostja kohustuseks arve saamisel kontrollima, kas see vastab

KMS-i §-s 37 toodud nõuetele ning kas müüja on kantud käibemaksudokumentide registrisse. Paraku tekib Eestis sellega palju vaidlusi, kuna ostjad kalduvad sellist kontrolli mitte tegema ning saavad seeläbi petta.

Töö käigus jõudis autor järeldusele, et pettuseliigid, kus saaks kasutada sisendkäibemaksu on järgmised: fiktiivne kauba väljavedu, maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid, maksuvabastuse või alandatud maksumäära kuritarvitamine, fiktiivsete arvete väljastamine, omatarbe mittemaksustamine ja karussellpettus. Eestis on enamlevinud pettused siiski fiktiivsete arvete väljastamine ja omatarbe mittemaksustamine. Karussellpettuses on Eesti äriühinguid enamjaolt kasutatud puhvritena, et suurtes rahvusvahelistes skeemides „jälgi segada“. Fiktiivsed tehingute puhul soovib ettevõtja aga maha arvata sisendkäibemaksu, kuid kaupa või teenust realselt ei eksisteeri. Omatarbe mittemaksustamise pettuse puhul soovib ettevõtte maha arvata sisendkäibemaksu aga kaupadelt, mis on soetatud töötajate või näiteks omanike isiklikust otstarbeks mitte ettevõtluses kasutamiseks. Sellisel juhul ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine mõistagi lubatud. Samuti analüüsis autor teises peatükis sisendkäibemaksu pettustega seotud kohtulahendeid vahemikus 09.01.2009-27.01.2016 ning sidus neid pettuseliikidega. Kõige rohkem oli analüüsitud kohtulahenditest seotud fiktiivsete arvete väljastamisega, mida võis ka eeldada.

Teise peatüki eesmärk oli analüüsida siiani kasutusel olevaid sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamise meetmeid. Autor tõi selles peatükis ka välja omapoolsed ning maksu-ja tolliameti eksperdiga läbiviidud intervjuust selgunud lahendused pettustega võitlemiseks.

Üks tõhusamaid hetkel kasutatavaid pettuste tõkestamise meetmeid on käibedeklaratsiooni lisa, mis on viimastel aastatel aidanud võidelda just fiktiivsete arvetega. Teisalt on kinnisasjade, metallijäätmete, väärismetallide ning väärismetalli sisaldava metallimaterjalide ning metalltoodete puhul kasutusel siseriiklik pöördmaksustamine. Selgus, et nendes valdkondades on pöördmaksustamine siiani olnud tulemuslik ning vaatamata ohule, et käibemaksupettus võib kanduda teise valdkonda, ei ole seda siiani toimunud. Sellele toetudes pakkus autor välja, et võiks proovida rakendada pöördmaksustamist ka ehitusvaldkonnas.

Ühe probleemse valdkonnana tõi autor välja kütusesektori. Siiani kasutusel olevad tõkestamise meetmed (tagatise kehtestamine) ei ole toonud loodetavat efekti. Sellega seonduvalt saab järgmisel aastal MTA õiguse hakata maksupettuste vältimiseks reaalajas jälgima vedelkütuse

müügitehinguid. Selline muudatus võib eriti just väiketanklatele kaasa tuua täiendava halduskoormuse, kuid samas võib osutuda suureks abinõuks võitluses kütusesektoris toimepandud pettustega.

MTA maksuauditi osakonna juhataja asetäitjaga läbiviidud intervjuust selgus, et esmajärjekorras on MTA-l plaanis tegeleda pettuste tõkestamisega ehitussektoris. Selleks oli siis eelkõige plaan sisse viia riigihangete seadusesse keskmise palga tingimus. Pikemas perspektiivis plaanitakse kehtestada ehituslepingutes solidaarvastutus, kuid selle juurutamine võtab veel aega. Ühe suure ettevõtmisena sisendkäibemaksu pettustega võitlemiseks oleks tulevikus loodav andmete peegeldamise projekt. Loodetavasti täidab see oma eesmärgi ning turg korrastab ennast ise. Üheks käibemaksupettuseid ennetavaks meetmeks oli ka MTA poolt oma koduleheküljel avaldatavad ettevõtjaid abistavad juhendmaterjalid, mis aitavad neil tehingupoolt analüüsida.

Autori poolt väljatoodud ettepanekud olid siis keskse käibemaksu monitooringu andmebaasi kasutuselevõtmine (alternatiivne meetod, mis on välja toodud Euroopa Komisjoni rohelises raamatus), raamatupidamistarkvaradele MTA süsteemi üleminekumooduli loomine ning juhatuse liikme hoolsuskohustuse suurendamine. Kõik väljapakutud meetmed võiksid aidata veelgi tõhusamalt võidelda sisendkäibemaksuga seotud pettustega.

Käesolevat tööd saab edasi arendada analüüsides MTA poolt tulevikus kasutuselevõetavate ja autori poolt väljatoodud tõkestamismeetmete tõhusust.

SUMMARY

INPUT VALUE-ADDED TAX FRAUDS AND THEIR INTERVENTION IN ESTONIA

Karina Jetskalo

Purpose of the thesis is to see how effective are countermeasures to tackle value-added tax frauds and suggestions how small businesses can avoid them.

The following research tasks are established to accomplish the aim of this thesis:

- 1) to give an overview of the basics of input value-added tax;
- 2) to give an overview of the types of input value-added tax frauds;
- 3) to analyze Estonian law cases that are related to input value-added tax frauds and to propose alternative solutions for preventing similar frauds in the future;
- 4) to give an overview of existing measures to combat input value-added tax frauds and to assess their effectiveness;
- 5) to provide an overview of „Tax and Customs Board“ expert assessments to fraud prevention.

Availability to deduct input value-added tax is one of the fundamental principles of value-added tax principles. All companies who have appointed value-added tax liability, have the right to deduct the input value-added tax on goods/services purchased only for business purposes. The assumption for deduction of input value-added tax is the correct invoice, which meets the conditions set out in §37 of the Value Added Tax principles. Invoice should contain taxpayer registration number, buyer name and address. Invoice should also contain price for goods or services and exact amount value-added tax.

There are also few restrictions for deducting value-added tax from invoice. It is possible to deduct input value-added tax reception for visitors, if visitors are business partners. Offering visitor any accommodation or catering. Same principal goes for company employees. Restrictions also applies to deduct input value-added tax from acquisition of business cars or goods and services related to

such cars. Input value-added tax can be deducted only 50%. There are some exceptions which are listed in § 30 section 4 of the Value Added Tax Act.

There are different types of fraud cases using input value-added tax. List of fraud cases are following: fictive export of goods, insolvency tax risks, misuse of tax exemption or reduced tax rate, issuing fictive invoices, non-taxation of self-consumption and carousel fraud. Estonian most common fraud cases are related to issuing fictive invoices and insolvency tax risks.

Author used in the thesis qualitative research method. Analysis is based on court decisions and information from „Tax and Customs Board“ expert interview. Main sources for research are tax books, research papers, thematic research articles, the Value Added Tax Act and court rulings.

The best ways to interact with existing input value-added tax frauds are value-added tax return appendix (Form KMD INF). It transpired as one of the most effective measures in addition to the value-added tax return. Form KMD INF has been helpful to recent years as fighting fictive invoices. For tackling fraud in sectors as metal or real estate, „Tax and Customs Board“ is using reverse charge system.

Interview with „Tax and Customs Board“ expert showed that their number one priority is to tackle fraud in the construction sector. Firstly there will implemented the condition of average wage calculation for the Public Procurement Act. In the long run, it is planned to establish joint liability in construction contracts. One major project implemented in the future, will be the data mirroring. This means that „Tax and Customs Board“ will start to widely disclose companies data, give evaluation for every firm. With this project „Tax and Customs Board“ is hoping that market will arrange itself.

Still existing measures to battle input value added tax frauds are not enough. That is why thesis author is proposing alternative solutions for preventing input value added tax frauds. These alternative solutions are following: the implementation of central value added tax monitoring database, which will help to monitor data in real time; the creation of Tax and Customs Board transition module for accounting software for data analysis. This module can be used for getting real time value-added tax information from accounting software. One solution is also extending due diligence to members of management board.

The Author of this thesis thinks that in the future, when implementing new measures to battle with input value-added tax fraud. These measures should be also considered as it should not have significantly increase the administrative burden to companies. This is important especially point of honest taxpayers in Estonia and they should not be burdened with added obligations.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Aasmäe, M. (2015) *MTA: käibedeklaratsiooni lisa on vähendanud fiktiivsete arvete osakaalu*. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-kaibedeklaratsiooni-lisa-vahendanud-fiktiivsete-arvete-osakaalu>, 20. november 2017.
- Aasmäe, M. (2017) *MTA hakkab alates aprillist kord kvartalis avaldama ettevõtete käibeid ja töötajate arvu*. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-hakkab-alates-aprillist-kord-kvartalis-avaldama-ettevotete-kaibeid-ja-tootajate-arvu>, 04. detsember 2017.
- Ainsworth, R.T. (2006) *Carousel fraud in the EU: a digital VAT solution*. Kättesaadav: <http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr081006.pdf>, 12. detsember 2017.
- Anvelt, K. (2008) *Ka suurfirmad lüpsavad riiki oma arvevabrikutes*. Kättesaadav: <http://www.epl.ee/news/majandus/ka-suurfirmad-lupsavad-riikioma-arvevabrikutes.d?id=51138344>, 25. november 2017.
- Belkin, M. (2017) *Maksuamet hakkab reaalarajas kütuseturgu luurama*. Kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/uudised/2017/11/02/maksuamet-hakkab-reaalarajas-kutuseturgu-luurama>, 10. november 2017.
- Elling, T. (2014). *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: Print Best.
- Elling, T. (2009). *Käibemaks II*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
- Elling, T. (2017). *Sõiduauto sisendkäibemaksu korrigeerimine 2018*. Kättesaadav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/10/02/soiduauto-sisendkaibemaksu-korrigeerimine-2018>, 05. detsember 2017.
- Estonia grapples with VAT fraud* (2013) Kättesaadav: <https://www.vatlive.com/vat-news/estonia-grapples-vat-fraud/>, 13. detsember 2017.
- Euroopa Komisjon. (2010) *Roheline raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas*. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0695&from=ET>, 28. oktoober 2017.
- Hallikma, M., Rozenblat, D. (2016). *Maksuviidad 2017*. Tallinn: Äripäev.

- Härma, K. (2017) *Kütusepetturid teevad maksuametile 50 miljoniga külma*. Kättesaadav: <https://www.aripaev.ee/uudised/2017/06/14/maksuamet-jahib-kutusepetturitelt-50-miljonit>, 25. november 2017.
- International VAT Association. (2007) *Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward*. Kättesaadav: http://www.accountingnet.ie/artman2/uploads/iva_paper_final.pdf, 01. detsember 2017.
- Kalberg, S. (2007) *Arvevabrik vorpis hulgi valetšekke*. Kättesaadav: <http://www.epl.ee/news/majandus/arvevabrik-vorpis-hulgivaletsekke.d?id=51099935>, 25. november 2017.
- Keen, M., Smith, S. (2007) *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can be Done?* International Monetary Fund. Kättesaadav: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Fraud-and-Evasion-What-Do-We-Know-and-What-Can-be-Done-20215>, 28. oktoober 2017.
- Kohtuotsus, 14.03.2006, Alex Kittel versus Belgia riik ja Belgi riik versus Recolta Recycling SPRL, C-439/04 ja C-440/04, punkt 32
- Käibemaksuseadus. RT I, 07.07.2017, 25.
- Leet, L. (2017). *Pöördmaksustamine puhastab metalliäri pettustest*. Kättesaadav: <http://www.ehitusuudised.ee/uudised/2016/09/19/metalliari-puhastatakse-kaibemaksupettustest>, 30. november 2017.
- Lehis, L. (2012). *Maksuõigus*. 3. tr. Tallinn : Juura.
- Lind, K. (2012). *Käibemaksupettused ja nende tõkestamine*. (Doktoritöö). TÜ õigusteaduskond. Tartu.
- Lind, K. (2011) *Ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise praktikast Euroopa Liidus*. Kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1242>, 29. oktoober 2017.
- Maksuamet: käibemaksupettused üha keerukamad*. Kättesaadav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2009/06/10/maksuamet-kaibemaksupettused-uha-keerukamad>, 24. november 2017.
- Maksu- ja Tolliamet. (2017) *Kokkuvõte 2016. aastast*. Kättesaadav: https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/mta_2016_aasta_faktileht.pdf, 27. november 2017.
- Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016. Kokkuvõte 2016*. (2017) Kättesaadav: https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia/arengukava_2016a_kokkuvote.pdf, 15. november 2017.
- Maksu- ja Tolliameti arengukava 2017-2020*. (2017) Kättesaadav: <https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded->

[strateegia/strateegia/20170608_mta_strateegiadokument_2017-2020.pdf](#) , 06. detsember 2017.

Maksukorralduse seadus. RT I, 01.07.2017, 12.

Marrandi, H. (2013) *Midagi on mäda kinnisasjade käibemaksustamises*. Kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1344> , 01.detsember 2017.

Mikli, M. (2015). *Kreeditarve kasutamisel põhinevate käibemaksupettuste tõkestamine*. (Magistritöö). TTÜ Õiguse Instituut. Tallinn.

Missing trader intra community fraud. Kättesaadav: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud> , 09. detsember 2017.

Muhovic, P. (2015). *Combating VAT fraud in EU*. (Magistritöö). University of Ljubljana. Faculty of economics. Ljubljana.

Olerex kõrvuni suurpetturi skeemis. (2014) Kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/uudised/2014/09/04/olerex-korvuni-suurpetturi-skeemis>, 25. november 2017.

Pruul, E. *Maksu- ja Tolliameti maksuauditi osakonna juhataja asetäitja* . Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn. 29. november 2017.

Põlendik, K. (2015) *1000 euroste arvete nõue paljastas petuskeeme*. Kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/uudised/2015/01/05/1000euroste-arvete-noue-paljastas-petuskeeme> , 18. november 2017.

Rahandusministeerium. (2015) *2016. aasta riigieelarve. Lühülevaade Eesti riigieelarvest*. Kättesaadav: https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_file/s/riigieelarve-2016-ylevaade.pdf?download=1 , 01. detsember 2017

RKHKKo 3-3-1-21-02

RKHKKo 3-3-1-51-04

RKHKKo 3-3-1-69-08

RKHKKo 3-3-1-28-16

RKHKKo 3-3-1-43-09

Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Kättesaadav: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf , 29. november 2017.

- Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.* (2016) Kättesaadav: <https://www.employers.ee/wp-content/uploads/KMSseletuskiri2016.pdf> , 01. detsember 2017.
- Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report.* (2017) Kättesaadav: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf , 20. november 2017.
- Zernask, J. (2014) *Pöördmaksustamine vähendaks pettusi.* Kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/blog/2014/01/21/poordmaksustamine-vahendaks-pettusi> , 15. november 2017.
- Teffer, P. (2015) *EU carbon credit system still at risk of VAT fraud.* Kättesaadav: <https://euobserver.com/economic/129433> , 12. detsember 2017.
- Walpole, M. (2014) *Tackling VAT fraud.* Kättesaadav: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf , 01. detsember 2017.
- Äriseadustik. RT I, 17.11.2017, 21.
- Yrjanson, C. (2015) *Sales Tax versus VAT overview.* Kättesaadav: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/onesource/sales-and-use-tax/difference-sales-tax-vat-2/> , 13. detsember 2017.

LISAD

Lisa 1. Intervjuu Maksu-ja Tolliameti maksuauditi osakonna juhataja asetäitjaga

Millised on Eestis kõige suuremad maksuprobleemid?

Klassika on ehitussektor, kus nii töøjõumaksu- kui ka käibemaksuprobleemid. Sellist sektorit, kus probleemid puuduvad, ei ole olemas. Sõltuvalt sektori suurusest on probleem kas suurem või väiksem. Kui võtame näiteks kütusesektori, siis käibemaksu ja aktsiisi mõttes on summaliselt väga suured kahjud, kuid sektor ise ei ole suur (seal on alla 200 ettevõtte).

Millised oleksid peamised ettevõtja maksukäitumisega seotud probleemid Eestis?

Maksudega hakatakse optimeerima siis kui maksukoormus on liiga kõrge. Kui vaadata Eesti töøjõumakse, siis peab ettevõtte töötaja 1000 eurose palga puhul tasuma riigile makse 500 euro ulatuses. Kui ettevõtja kalkuleerib oma tulusid ja kulusid, siis mõtleb ta selle peale, kui kallilt ta oma teenust saab edasi müüa ning samal ajal ka teenida kasumit selle pealt. Eestis on palju väikeettevõtjaid ning konkurents on väga tihe ja selleks, et oma teenust või kaupa müüa, peab ettevõtja koguaeg järgi andma oma kasumis. Lõpus on ettevõtja kasum olematu ning tal ei ole rahalisi vahendeid, et tasuda riigile makse.

Ehitussektor on kõige problemaatilisem sektor. Näiteks kui arendaja tahab maja ehitada, on tema eesmärk võimalikult palju kasumit teenida, seega sooviks ta teenust osta võimalikult odavalt. Seetõttu survestab arendaja peatöövõtjat müüma talle teenust odavalt, kuid peatöövõtja soovib ka kasumit teenida. Peatöövõtjal on vaja alltöövõtjaid, kes maja ehitaks, seega ta survestab omakorda alltöövõtjaid, et nad pakuksid oma teenust võimalikult odavalt. Sellise ahelsurve tulemus ongi see, et alltöövõtjal ei ole rahalisi vahendeid maksude maksmiseks. Töøjõumaksud on Eesti väikeettevõtja jaoks väga suur kulu. Kui alltöövõtja tahab seda tööd saada, siis peab ta oma teenust väga odavalt pakkuma ning tal ei jätkugi raha ausate töötasude tasumiseks. Suurettevõtetel on

Lisa 1. järg

lihtsam, neil on pikk ajalugu, piisavalt omavahendeid ja kasumit. Nemad saavad oma teenust soodsamalt pakkuda, sest tööjõumakse ära makstes teenivad endiselt kasumit.

Teine põhjus maksude mitte tasumiseks on see, et ettevõtjad tahavad võimalikult palju raha endale kätte jätta. Nad ei saa aru, mis hüvesid maksuraha eest saavad ning miks nad peaksid makse tasuma. Ei mõelda selle peale kust tuleb näiteks arstide, päästeameti, politsei ja õpetajate töötasu. See on mentaliteedi küsimus. Kui võrrelda Eestit lähinaabritega näiteks Soome või Rootsi, kus on kõrge maksukultuur, siis mõjutab Eestit ajalooline taust. Lähinaabritel on olnud sadu aastaid see mentaliteet, et makstakse selleks, et riik saaks vastavat teenust osutada.

Samuti oleks Eestis oluline kasvatada noortes inimestes teadlikkust selle kohta, miks on makse vaja tasuda. Seega peaksid maksumaksjad mõistma, mis nad makse tasuvad ning mis teenuseid ja hüvesid riik selle raha eest pakub. Maksuamet käib praegu juba lasteaedades maksudest rääkimas, sest täiskasvanud inimese mõttemaailma on väga raske muuta.

Kui suur oli 2016 aasta käibemaksu auk Eestis ning kui suurt käibemaksu auku prognoositakse 2017 aastaks?

Täpsed numbrid tulevad novembri lõpus. 2016. aasta kokkuvõtteid teeb maksuamet 2017. aasta sügisel, sest andmemahat on suur. 2015. aasta käibemaksuaugu numbrid on avalikult kättesaadavad. Suurimate käibemaksupettuste kahjudega sektorid on hulgi- ja jaekaubandus, ehitus, veondus ja laondus, töötlev tööstus ja põllumajandus.

Millist liiki pettuseid pannakse seoses sisendkäibemaksuga kõige tihedamini toime?

Klassika on see, et kasutatakse võltsarveid. Võltsarve võib tähendada ka seda, et ettevõtte raamatupidamises kajastatakse arveid, mis ei ole ettevõtlusega seotud (näiteks küsib ettevõtte tuttavalt inimeselt arvet, et oma raamatupidamises seda kajastada). Mõned väikeettevõtted paluvad tuttavatel näiteks kütusetšekke koguda.

Teine variant on „arveveskite“ kasutamine. Näiteks firmal on vaja ettevõttest „välja viia“ 50 000 eurot, seega ta ostab „arveveskilt“ ehitusteenuse arve 50 000 euro eest. Ettevõtte kajastab antud

Lisa 1. järg

arvet oma raamatupidamises ning sellega ta saavutab olukorra, kus saab maksuvabalt ettevõttest raha „välja viia“ ja maksta riigile oluliselt vähem käibemaksu.

Enne KMD INFi kasutuselevõttu manipuleeriti käibedeklaratsioonis numbritega, näiteks ei soovinud ettevõtte see kuu riigile 10 000 eurot käibemaksu tasuda, selleks pani ta sisendkäibemaksu reale välja mõeldud numbri, selleks et vähendada oma käibemaksukohustust.

Kui suure probleemina Maksu- ja Tolliamet sisendkäibemaksuga seotud pettusi tänasel päeval näeb?

Maksu- ja Tolliamet näeb sisendkäibemaksuga seotud pettusi kordades väiksema probleemina kui varem. Mure on pigem see, et kuna sisendkäibemaksupettus on pärast KMD INFi rakendamist miljonites eurodes vähenenud, siis on küsimus selles, kust ettevõtjatel tekib vabu rahalisi vahendeid ümbrikupalkade maksmiseks. Ümbrikupalkade pettuse maht ei ole vähenenud. Ühe variandina tegutsetakse täiesti „mustalt“, ei deklareerita kõiki oma müüke, teine pool ei deklareeri soetust, raha võetakse ettevõttest välja, et kasutada seda töötasu maksmiseks. Käibemaksupettust tehakse eelkõige selleks, et maksta ümbrikupalka või katta oma isiklike kulutusi.

Millised on peamised kasutusel olevad ja planeeritavad sisendkäibemaksuga seotud pettuste tõkestamise meetmed?

Eestis on peaaegu 90 000 käibemaksukohustuslast. Maksuamet alustab praegu muutuste elluviimist ehitussektorist ning selleks, et midagi saavutada, peaksid ettevõtjad sellega ka kaasa minema. Ehitusettevõtjate Liiduga välja ettepanekuga rakendada solidaarvastutus. Sisuliselt tähendab see seda, et näiteks tehinguteahela A-B-C puhul A ostab teenust ning vastutab selle eest, et B ja C täidaks oma maksukohustused. Kui näiteks B kasutab fiktiivseid arveid, siis A kannab vastutust ka selle eest. Eesmärk oleks siis see, et isikud, kes teevad omavahel tehinguid vastutaksid üksteise maksukohustuse eest. Selles olukorras peaks peatöövõtja väga hoolikalt valima, keda ta tehingupartneriks võtab, kuna ta ei soovi kellegi kohustusi täita. Pahatahtlikuid ettevõtteid siis keegi lihtsalt ei vali oma tehingupartneriks. Lootus on, et solidaarvastutuse abil saab ehitusturgu tervikuna korrastada, vähendada nii käibemaksu- kui ka tööjõumaksude probleemi. Solidaarvastutuse rakendamine võtab aega, kontseptsioon on olemas ning seda töötatakse välja ning räägitakse ettevõtjatega läbi. Selle juurutamisprotsess on päris pikk.

Lisa 1. järg

Teine meede, mida ehitussektoris alates 01.01.2018 rakendatakse, on muudatus riigihangete seaduses. Uude riigihangete seadusesse lisandus ka niinimetatud keskmise palga tingimus, mis on üks kahest alapakkumuse tuvastamise meetmest ja rakendub üksnes ehituse valdkonna hankelepingute puhul. Kui hanke võitja maksab hankelepingu täitmisel osalevatele töötajatele palka vähem kui 70% vastava valdkonna keskmisest töötasust ja ilmneb, et selle põhjuseks on tööjõumaksude kunstlik vähendamine ja maksude vältimine, lükkab hankija sellise pakkumuse tagasi. Selline muudatus tekitab surve ümbrikupalkade mittemaksmiseks. Kuna käibemaks ja tööjõumaksud on tihedalt omavahel seotud, siis võivad need ettevõtted, kes on võimelised ausat töötasu maksma ning käibemaksu osas puudub neil vajadus pettusi toime panna (ei ole vajadust lisarahaks, kuna ei nad maksa ümbrikupalka).

Pöördmaksustamise rakendamise puhul näeb maksuamet seda, et kui rakendatakse ühe valdkonna põhiselt, siis hakatakse mõtlema skeeme ringi ja pettus kandub teise valdkonda. Näiteks kui pöördmaksustamist rakendatakse ehitusteenusele (defineeritakse täpselt ära, mis see on), siis ettevõtjad mõtlevad välja ehitusteenust osutades mingi kolmanda teenuse (kajastavad seda arvetel), mis ei lähe pöördmaksustamise alla. Metallsektoris on pöördmaksustamine rakendatud ning kuna ehitussektoris ostetakse metallkonstruktsioone (millele on siis rakendatud pöördmaksustamine), millega varem peteti suurtes summas, saab sisuliselt öelda, et ehitusvaldkonnas on mingil kaubale kehtestatud pöördmaksustamine.

Suur MTA ettevõtmine maksupettuste tõkestamises oleks peegeldusprojekt. Maksuamet hakkab avalikustama suures ulatuses ettevõtete andmeid. Sellega loodetakse, et turg korrastab ennast ise. Näiteks on maksuametil ettevõtte kohta halb hinnang: on ümbrikupalga, käibe varjamise, fiktiivsete arvete kasutamise kahtlus. Ettevõtte potentsiaalsed tehingupartnerid soovivad enne koostööga alustamist teada saada, mis hinnangu on maksuamet firma kohta andnud. Kui nad näevad kui halb see hinnang on, siis ei hakka selle ettevõttega koostööd tegema. Selles olukorras turg korrastab end ise, petturid ei saa endale enam tehingupartnereid. Peegeldusprojektis näitab

Lisa 1. järg

maksuamet seda kuidas ettevõtte asetseb võrreldes oma konkurentidega sama sektoris, näiteks on tal madalamad tööjõukulud, väiksem lisandväärtus, seega tekib kahtlus, et ta kasutab fiktiivseid arveid ning maksuamet võib teda kontrollima tulla. Seega otsib maksuamet pettuste tõkestamiseks pigem suuri lahendusi.

Eesti on Euroopa mõistes väike riik ning käibemaksuprobleem ei ole ka suur. Hollandis on näiteks käibemaksuprobleem märkimisväärne, seetõttu soovib riik, et terves Euroopas rakendatakse kas müügi maks või pöördmaksustamine kõikides sektorites. Kuid pöördmaksustamisega ei likvideerita pettused 100% ulatuses, sest petturid hakkavad käivet varjama.

Euroopa Liit on aru saanud, et käibemaksusüsteem praegusel kujul on ära elanud ning nüüd otsitakse lahendusi käibemaksusüsteemi paremaks muutmiseks ning maksupettustega tõhusamaks võitlemiseks.

Pettuste tõkestamiseks maksuamet veel nõustab ettevõtjaid ka väga palju, kodulehel on videod ja juhendid, mida peaks tegema selleks, et hiljem ei tekiks probleeme. Ettevõtjale soovitatakse alati valida oma tehingupartnerit väga hoolikalt.

Mis Te arvate, kas kasutusel olevad meetmed on piisavad sisendkäibemaksuga tehtavate pettuste tõkestamiseks?

Palju saab veel ära teha. Maksuamet koguaeg mõtleb välja uusi lahendusi, kuid oluline on see, et uute meetmete juurutamine ei tõstaks märgatavalt ettevõtjate, eelkõige ausate maksumaksjate, halduskoormust.

Millised oleksid võimalused ettevõtja maksumoraali tõstmiseks?

Eelkõige tuleks juba lasteaedades ja koolides selgitada, milleks on makse vaja ning mis hüvesid riik pakub maksuraha eest. Samuti on oluline pidev suhtlus ettevõtjatega, et välja selgitada nende mured ning teada saada mida saaks maksuamet ära teha, et ettevõtjad oleksid maksukuulekad.

Lisa 1. järg

Peaks ettevõtjaid rohkem mõistma, mitte rakendama jõumeetodit (karistamine valesti tegemise puhul). Oluline on ka ettevõtjaid kaasata ning küsida neilt, mida saaks veel ära teha, et võidelda ebaausate firmadega.

Samuti võiks üldsusele rohkem infot jagada selle kohta, mida maksurahaga konkreetselt tehakse, siis oleks maksumaksjatel ka motivatsioon makse tasuda, kui oleks teada, mis hüvesid nad riigilt saavad.

Teada on, et käibemaksupettused on päris suured piiriülesed probleemid. Kui palju teeb Maksu- ja Tolliamet tänasel päeval koostööd teiste liikmesriikidega, et käibemaksupettuste osakaalu vähendada?

Koostöö teiste liikmesriikidega on väga hea. Esialgu toimub infovahetus. Iga liikmesriigi maksuhalduril on mingi üksus, kes koondab vajalikku riskiinfot ja edastab seda teise riiki. Selle infovahetuse põhjal tehaksegi otsus, kas probleemi hakatakse lahendama siseriiklikult või koostöös liikmesriikidega. Tehakse palju ka ühiskontrolle, mida rahastab Euroopa komisjon rahastab. Näiteks kui sama pettust nähakse nii Eestis, Soomes, Lätis, siis kolme riigi maksuhaldurid saavad kokku, teevad plaani ja hakkavad seda lahendama. Jooksev infovahetus liikmesriikide vahel on täiesti igapäevane ning see toimib. Erinevad töögrupe on Euroopa Liidu tasemel väga palju. Väga aktuaalne teema on e-kaubandus, sellega tegeleb vastav töögrupp. Arutatakse selliseid küsimusi, millega kaubeldakse, mis mahtudes, kas maksukohustust täidetakse, kuidas seda jälgida ning neid andmeid kätte saada. Samuti on olemas ka näiteks eraldi karusellpettuste töögrupp.

Milliseid toiminguid Maksu- ja Tolliamet teostab, et teha kindlaks kas sisendkäibemaks on õigesti deklareeritud?

Kui maksuametisse tuleb info, et käibedeklaratsioonis on midagi valesti, siis esiteks võetakse ettevõtjaga ühendust ning palutakse täpsustada, kas andmed on õigesti kajastatud ja küsitakse

Lisa 1. järg

lisainfot tehingute toimumise kohta. Kui pärast leebet pöördumist ei ole ettevõtja koostööaldis või esitab endiselt valesid andmeid, siis sellele järgneb maksukontroll. Kontrolliväliselt saab maksuamet väga vähe ära teha, vaid viisakalt küsida ning kui ettevõtja midagi ei esita, siis on ameti käed seotud. Selleks, et maksuamet saaks olla kindel, et kõik on korras, tuleb enamasti alustada maksukontrolli. Maksukontrolli läbi viies on maksuametil õigus läbi viia vaatlus, võtta seletused, pöörduda kolmandate isikute poole (ettevõtja tehingupartner). Maksukontrolli raames ei ole lubatud arvuteid ära võtta, pealt kuulata, kappe avada. Selliseid toiminguid saab teha maksuameti uurimisosakond. Reeglina lõpevad sellised olukorrad ettevõtja tunnistusega andmete valesti deklareerimise kohta ning temapoolsete paranduste tegemisega.

Kuivõrd palju on 01.12.2014 jõustunud sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu piiramisega seotud käibemaksuseaduse muudatus mõjutanud pettuste sooritamist?

Sõiduautodega tehtavad sisendkäibemaksupettused olid varem sellised: osteti auto näiteks Saksamaalt 2000 euro eest, kuid seda autot Eestisse tuues arvati, et võiks riigilt ka käibemaksu küsida. Seega näidati, et autot ei ostetud Saksamaalt vaid hoopis Eesti äriühingult. Põhjus võis olla auto odavamaks tegemine või saadud lisaraha mujal kasutamine. Sõiduautoga tehtavad pettused olid rohkem seotud sellega, et näidati soetusi varifirmadelt ning riik sai sellega seoses märkimisväärset kahju. Selles osas on maksuametil juba kaks aastat käinud Maanteeametiga tihe koostöö, mis seisneb selles, et ühtegi autot ei registreerita enne kui maksuamet on kõik dokumendid üle kontrollinud. Seega selline tõkestamise meede lõpetas pettuse, kus autosid soetati varuisikutelt.

Kui rääkida 01.12.2014 jõustunud seadusemuudatusest, siis 2015. aastal laekus tänu sellele täiendavalt 16,8 miljonit eurot. Mingi osa ettevõttest hakkas näitama 50% soetust, millega võib väita, et seadusemuudatusel oli mingi efekt. Lisaks on peale seaduse muudatust, mis hõlmas sõiduautodelt sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut, näha sõidukitelt erisoodustuse deklareerimise kasvu. 2015. aastal on tööandja sõiduki ja muu vara mitte ettevõtluses kasutamisel deklareeritud erisoodustusest tulu ja sotsiaalmaks kasvanud kokku ca 3,2 miljonit eurot võrreldes eelmise aasta sama perioodiga.