

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Triinu Tarkin

**TULUMAKSU OPTIMEERIMINE  
VENEMAA ETTEVÕTETE MAKSUARVESTUSES**

Magistritöö

Juhendaja: Kaidi Kallaste

Tallinn 2014

## SISUKORD

LÜHENDID JA MÕISTED MAGISTRITÖÖ KONTEKSTIS .....	4
ABSTRAKT .....	6
SISSEJUHATUS .....	7
1. MAKSUSÜSTEEMIST VENEMAAL.....	9
1.1. Tulumaksuarvestus .....	9
1.2. Tulumaksuarvestus materiaalse ja immateriaalse põhivara kontekstis.....	11
1.3. Siirdehindade regulatsioon .....	13
1.4. Dividendid, litsentsitasud, intressimaksud.....	15
1.5. Maksupettused ja karistusmäärad .....	17
1.6. Maksuauditi tavapraktika.....	18
1.7. Viimasel kolmel aastal toimunud areng Venemaa maksusüsteemis.....	19
1.7.1. Alakapitalisatsiooni reeglid .....	19
1.7.2. Siirdehindade regulatsioon .....	20
1.8. Võimalik areng .....	22
1.8.1. Rahvusvahelised tendentsid.....	22
1.8.2. Venemaa tendentsid.....	24
2. VAATLUSALUNE GRUPP.....	26
2.1. Uurimismeetodid .....	26
2.2. Ülevaade Grupist .....	27
2.2.1. Juriidiline struktuur .....	27
2.2.2. Finants- ja maksuajalugu .....	29
2.2.3. Auditeerimiskohustus .....	31
2.3. Tulumaks Grupis.....	32
2.3.1. Edasilükkunud tulumaksuvara ettevõtete kaupa .....	32

2.3.2.	Grupisesed dividendi-, intressi- ja litsentsitasu maksed .....	35
2.3.3.	Siirdehindade dokumentatsioon .....	36
2.4.	Toimunud maksuauditid ja vaidlused Grupis .....	39
3.	MAKSUPLANEERIMINE GRUPIS .....	41
3.1.	Maksuriskide hindamine .....	41
3.2.	Üldine strateegia .....	45
3.3.	RU1 ja RU2 strateegia .....	48
3.4.	Kaliningradi strateegia .....	52
	KOKKUVÕTE .....	56
	SUMMARY .....	58
	VIIDATUD ALLIKAD .....	60

## LÜHENDID JA MÕISTED MAGISTRITÖÖ KONTEKSTIS

Edasilükkunud tulumaksuvara – Grupi bilansis olev vara, mille võrra saab tulevikus vähendada makstavat tulumaksu, mis on Grupis peamiselt tekkinud varasematest maksukahjumitest ja materiaalse põhivara depretsatsioonide erinevuses raamatupidamises ja maksuarvestuses.

Emaettevõtja – Grupi juriidiline emaettevõtte.

Grupi omahind – Toote hind Grupis soetusmaksumuses, mis koosneb ostukuludest, otsestest ja kaudsetest tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude müügivalmis seisundisse saamiseks.

Grupp – vaatluse all olev rahvusvaheline kontsern, kuhu kuuluvad ka Venemaa ettevõtted. Autor ei kasuta oma töös pärisnimetusi objektiivsuse ja tähelepanu vältimise nimel.

Holding – Grupi ettevõtte, mille kaudu omatakse Venemaa tütreid.

JaeRU – Venemaal tegutsevad Grupi ettevõtted.

Kaliningrad – nimetus Grupi ettevõttele, mille äritegevus hõlmab poodi Kaliningradis.

Kasumiaruanne – ettevõtte tulemi kujunemise ülevaade, mis Grupis on kulude funktsiooni järgi ja lõppeb puhaskasumi (-kahjumi) reaga (mitte koondkasumi (-kahjumi)).

Omandimaks – Venemaal kehtiv regionaalne maks, maksimum 2,2% bilansis olevalt materiaalselt põhivaralt.

Komisjonitasu – vahendajaile (nagu RU2) makstav vahendustasu protsendimäärana läbimüügist.

Litsentsi andmine – litsentsi andja annab litsentsi saajale nagu RU1, tasu eest või ilma, loa kasutada kaubamärki.

RUvana – nimetus Grupi ettevõttele, kes varem eksisteeris Grupis Venemaal ja oli ainult kauba importija.

RU1 – nimetus Grupi ettevõttele, kes toob kaupa sisse ja haldab ka Peterburi piirkonna poode.

RU2 – nimetus Grupi ettevõttele, kes haldab regionaalseid poode.

Seotud isikud – Grupi ettevõtted.

Tollimaks – Venemaale importimisel tasutav riigilõiv.

Venemaa – riik, mille ametlik nimetus on Venemaa Föderatsioon.

1C – JaeRU ettevõtete kasutatav raamatupidamissüsteem.

## **ABSTRAKT**

Töö eesmärk on töötada välja strateegia Grupi ettevõtetele järgnevateks aastateks, et minimeerida võimalikke riske ja optimeerida tulumaksu võttes arvesse Venemaa maksuarvestuse omapärasid. Selleks on magistritöösse koondatud kompaktne informatsioon Venemaa maksudest sellises ulatuses, mis on vajalik Eestis asuva emaettevõtte juhtkonnal juhtimisotsuste langetamiseks, ennekõike tulumaksu planeerimiseks. Maksude planeerimiseks peab teadma, kuidas on võimalik liigseid riske võtmata optimeerida maksukulu ja maksmise ajastust.

Töö eesmärgi täitmiseks koostati kogutud informatsiooni tulemusel tegevusplaan Grupile edaspidiseks tegutsemiseks optimeerimaks tulumaksu ehk võimalikult riskivabalt ja efektiivseima tulumaksukuluga. Tegevusplaani koostamise analüüsi puhul on oluline lisaks seadusandlusele arvestada Venemaa reaalse olukorraga.

Töö koostamisel on lisaks andmete kogumisele ja analüüsimisele tehtud intervjuusid ja kasutatud riskide hindamise maatriksit. Töö tulemusena valmis dokumentatsioon Venemaal kehtivast süsteemist, mille abil on huvitatud osapooltele võimalik eesti keeles edasi anda teadmiseid maksustrateegia otsuste vastuvõtmiseks.

Töö käigus loodi strateegia ja suunised, mis on aluseks Grupi JaeRU tegevusplaani realiseerimisel võimalikult tulumaksu optimaalsel viisil.

**Võtmesõnad:** ettevõtte tulumaks, Venemaa, maksude planeerimine, maksurisk, siirdehindade regulatsioon.

**JEL:** H21

## SISSEJUHATUS

Teises riigis asuvast peakontorist on väga keeruline nii äritausta mõistmise kui ka lihtsalt keelebarjääri tõttu, teha endale selgeks Venemaa maksuseaduste printsiipe. Ajakohane eestikeelne kirjandus sel teemal sisuliselt puudub ja seda valdkonda on väga vähe komplekselt analüüsitud. Venemaa kohalike ettevõtete pearaamatupidaja saab ära teha detailse maksuarvestuse või ka tulevikukalkulatsioonid. Samuti saab ta vastata kõikvõimalikele küsimustele, mida peakontor oskab küsida. Sellegipoolest peab Grupi peakontor selgeks tegema põhitõed, et võtta vastu strateegilisi otsuseid, kuidas juriidiliselt ja äriliselt võimalikult tulumaksu optimeerides tehinguid teostada, sealjuures omale optimeerimisega liiga tugevat maksuriski tekitamata. Siirdehindade ja finantseerimisvahendite valimisega on just peakontor see, kes võib kõige rohkem mõjutada kohaliku müügiorganisatsiooni tulemusi, sealjuures maksuarvestust. Kohalikud maksud, nagu tööjõumaksud jne, ei ole kuidagi peakontori pädevuses ja samuti on käibemaks pigem seaduse alusel täitmiseks kui planeeritav maks. Seetõttu keskendubki autor ettevõtete tulumaksuarvestusele.

Magistritöö eesmärgi täitmiseks on autor läbi töötanud ja kokku kirjutanud põhjaliku informatsioon Venemaa tulumaksuarvestuse kohta. Sealjuures on vaatluse all nii hetke olukord kui ka arengud viimastel aastatel. Lisaks maksuarvestuse põhitõdedele on otsitud informatsiooni ka riskide hindamiseks – kas on mitmeti mõistetavusi seaduses, milline on tavapraktika, mis toovad kaasa riskide suurenemise ehk võimaliku maksuauditi.

Töö eesmärk on töötada välja strateegia Grupi ettevõtetele järgnevateks aastateks, et minimeerida võimalikke riske ja optimeerida tulumaksu, võttes arvesse Venemaa maksuarvestuse omapärasid. Selleks on magistritöösse koondatud kompaktne informatsioon Venemaa maksudest sellises ulatuses, mis on vajalik Eestis asuva emaettevõtte juhtkonnal juhtimisotsuste langetamiseks, ennekõike tulumaksu planeerimiseks.

Töös kasutatud mõisted magistritöö kontekstis on toodud sisukorra järel.

Esimene peatükk toob välja ettevõtetele kehtiva tulumaksu süsteemi Venemaal. Lisaks üldistele põhimõtetele on välja toodud ka mitmed erandid, aga seda ainult juhul, kui need

otseselt või kaudselt Grupi kontekstis relevantseid on. Magistritöös toodud informatsiooni aluseks on nii seadusandlus kui ka oma ala ekspertide artiklid. Lisaks on vaatenurki täiendanud ka intervjuusid andnud maksuauditi protsessi läbinud töötajad. Erinevate teemaga seotud vaatenurkade abil on lisaks seadusandlusele toodud sisse ka praktika. Analüüsitud on võimalikke alternatiive, mis suunas maksuseadused ja regulatsioonid Venemaal võiksid areneda. Samuti on kaalutletud, kas ja mida võiksid võimalikud muutused Eesti ja Venemaa vahelistes lepingutes kaasa tuua.

Teine peatükk kirjeldab uuritava Grupi hetkeseisu ja lähiajalugu tulumaksu kontekstis olulistest aspektidest. Hetkeseis toob välja mõned probleemid ja tekkinud olukorrad, millega peab strateegia tegemisel arvestama.

Kolmandas peatükis analüüsib autor kogutud informatsiooni abil võimalikke rakendatavaid Grupi tegevusplaanide. Strateegia koostamisel tugineb autor oma seitsmeaastasele töökogemusele audiitorina ja kaheaastasele töökogemusele Venemaaga seotud oleva ettevõtte finantskontrollerina. Hinnates võimalikke riske ja kaalutledes finantsilist efektiivsust, luuakse edaspidiseks strateegia ja detailne tegevusplan.

Töö autor soovib tänada juhendaja Kaidi Kallastet, JaeRU pearaamatupidajat L. Fedjušinat ja Grupi pearaamatupidajat, kes olid valmis teemat arutama ja oma tähelepanekuid esitama ning andsid sellega panuse töö valmimisele.



# **1. MAKSUSÜSTEEMIST VENEMAAL**

## **1.1. Tulumaksuarvestus**

Autor on valinud ülevaadet tehes maksusüsteemi eranditest välja toomiseks need punktid, mis puudutavad Gruppi. Üldised maksupõhimõtted kehtivad kõikidele Venemaal tegutsevatele ettevõtetele, kuid magistritöö keskendub detailsemate erandite puhul just jaekaubanduses tegutsejate erisustele.

Kõik Venemaa juriidilised ettevõtted, kes tegelevad äritegevusega peavad maksuma tulumaksu kõikidelt oma üleilmsetelt tuludelt (Russia tax guide ... 2012,1). Ettevõtted, mille müügitulu on alla 100 miljoni rubla, võivad teha kassapõhist raamatupidamist, teistel juhtudel tehakse tekkepõhist (Maksukoodeks Artikkel 273).

Venemaal kehtib tulumaksumäär 20%. Maksumäär koosneb kahest osast: föderaalne maks 2% ja regionaalne 18%, mida võidakse alandada majanduse stimuleerimiseks kuni 4,5 protsendipunkti (Maksukoodeks Artikkel 284).

Maksukahjumeid on Venemaal lubatud edasi kanda 10 aastat ja mingeid piiranguid ning kitsendusi edasikandmiseks ei ole. Huvitav fakt on siinkohal, et samuti jäävad maksukahjumid alles ja neid saab kasutada ka pärast ümberstruktureerimist ja ühinemist (Russia tax guide ... 2012, 3). Kahjumeid kasutatakse järjest alates kõige vanemast (Maksukoodeks Artikkel 283).

Kõik ettevõtted on kohustatud esitama tulumaksu deklaratsioone. Majandusaasta tulumaksu deklaratsioon esitatakse 28. märtsiks järgneval aastal. Igas kvartalis tehakse tulumaksu deklaratsioone ja nende põhjal vajadusel ka ettemakseid. Juhul kui kvartali müügitulu ületab 10 miljonit rubla, tuleb makseid teha iga kuu. Maksed tehakse kuu 28. kuupäevaks (Russia tax guide ... 2012, 1). Näiteks aasta kokkuvõttes võivad tekkida ettevõtetele riigile ettemaksud juhul, kui aasta alguse kvartalid on kasumilumad kui viimased kvartalid. Ettemaks tekib sellest, et riik ei tagasta enamakset kunagi, vaid see kuulub tasaarvaldamisele tuleviku maksukohustusega. Sarnane tendents on Venemaal kõikide

maksude osas. Isegi kui seaduste järgi on võimalik raha tagasi nõuda, siis praktikas ei soovita Maksuamet seda teha ja tuleb sellisel juhul auditeerima, millest selline vajadus tekkis.

Tulude arvestamisel on seaduses kirjeldatud väga selged põhimõtteid. Maksustamise alla ei kuulu näiteks järgnevad sissetulekud: ettemaksed, tagatised, osakapital, laenud (Maksukoodeksi Artiklid 271-273).

Seadus lubab kulusid maha arvata tuludest kui need:

- on majanduslikult põhjendatud;
- teenivad tulu teenimise eesmärki;
- kindlatele nõuetele vastavate dokumentidega tõestatud.

Esinduskulude puhul kehtib maksudest mahaarvamisel limiit, mis on 4 % aastasest tööjõukulust. Lisaks peab esinduskulude mahaarvamiseks olema tõestatud, et võeti vastu teise ettevõtte esindajaid, kellega räägiti ühistel ärihuvilistel teemadel. Esinduskulud võivad olla nii restorani- kui ka toitlustusarved ning sihtkohta jõudmiseks võetud takso jm arved. Seadus keelab esinduskuludena maha arvamist meelelahutuse või teraapiateenuste eest. Kuludele ei ole fikseeritud geograafilise asukoha piirangut. Erinevalt koolituskuludest ei ole meelelahutus- ja teraapiakulud maha arvatavad ka oma töötajate puhul. (Corporate profit tax ... 2012, 21)

Turunduskulude puhul läheb maksuarvestusse maksubaasi vähendavana:

- kulud, mis tekivad massimeedias (ajakirjandus, raadio, televisioon ja internet);
- vabaõhu reklaamid, näiteks reklaamtahvlid ja valgustatud sildid;
- näitustel, messidel ja väljapanekutel osalemine;
- näidiste näitamise ruumide rendikulu;
- turundusmaterjali valmistamisega seotud kulud;
- vaateakendega seotud kulud;
- kaubamärgi tegemise ja registreerimisega seotud kulud;
- hinnaalandus vaateaknal kasutatud esemetele.

Muud turunduskulud (näiteks kingitused) peavad maha arvamiseks jääma alla 1% müügituludest. (Corporate profit tax ... 2012, 22)

Mittelaekuvate nõuete puhul on paika pandud, et kuni 45 päeva üle tähtaja ei saa maksu mõistes kuludest maha arvata, 45-90 päeva üle tähtaja võib 50% kanda ja üle 90 päeva võib kogu summa maksuarvestuses tuludest maha arvata. Siiski on kehtestatud ka ülempiir

mittelaekuvate nõuete kuludest mahaarvamisel, milleks on 10%. (Maksukoodeks Artikkel 273)

Erandlik on Venemaal ka puhkusereservide kajastamise viis raamatupidamises. Puhkusereservi kajastatakse, kandes iga kuu palgakulule lisaks kindla fikseeritud osakaaluga osa reservi. Puhkusetasud saab välja maksta reservist, mille erandiks on lahkuvatele töötajatele kompenseeritav puhkus, mida ei tohi kajastada maksena reservist. Maksuarvestuses küll reservi kajastamiseks tehtavat kulu kajastada ei saa. (Corporate profit tax ... 2012, 9).

Kuludesse saab kanda ka varude puudujäägid, juhul kui keegi ei ole otseselt süüdi kadude tekkimises. Kuludesse ei saa kanda makstavaid dividende, ametlikke trahve ja viiviseid (Accounting ... 2012, 4-5, 23).

Lisaks saab maha arvata erinevaid kahjumeid nagu näiteks eelmiste perioodide ning valuutakursi (Accounting ... 2012, 4-5, 23).

Venemaa Maksukoodeks on erandlik ka selles osas, et mahaarvamiseks ei pea kulud konkreetsete tuludega seotud olema. Isegi kui tulud ja kulud ei tulene samast allikast ja äritegevusest, ei takista see viimaste mahaarvamist. (Accounting ... 2012, 4)

Venemaa maksuseadustik nõuab eraldi maksuarvestuse ja raamatupidamise dokumentide pidamist. Maksuarvestuse põhimõtted erinevad raamatupidamisarvestuse omadest näiteks depretsatsioonini ja amortisatsioonini osas. Maksudokumente tuleb säilitada neli aastat maksuarvestusse minemisest (Maksukoodeks Artikkel 23). Kui kasutatakse ära varasemaid maksukahjumeid (aegumistähtaeg 10 aastat), peavad alles olema ka kõik nimetatud perioodi dokumendid (Accounting ... 2012, 5). Sealjuures on dokumentatsiooni korrektne olemasolu väga oluline ja ka kohtupraktika näitab, et suuri maksuvaidlusi on tekkinud puhtalt dokumentatsiooni ebakorrektsuse tõttu (Shestakova 2013, 2).

## **1.2. Tulumaksuarvestus materiaalse ja immateriaalse põhivara kontekstis**

Materiaalselt põhivaralt saab maksuarvestuses depretsiooni kajastada, kui selle väärtus ületab 40 000 rubla ja mida kasutatakse üle ühe aasta (Maksukoodeks Artikkel 256). Põhivara saab vastavalt kajastada ainult sel juhul, kui seda kasutatakse juhtimis-, tootmis- või müügitegevuses (Maksu-koodeks Artikkel 257). Lisaks peab arvestama sellega, et

omandimaksu tasutakse kogu varalt, mis on ettevõtte bilansis kajastatud materiaalse põhivarana (Doing business ... 2012, 29).

Materiaalne põhivara jaotatakse seadusandluse alusel 10 erinevasse depretsiatsioonigruppi, mida on pikalt ja detailselt kirjeldatud koos näidetega. Võimalik Grupile relevantsete näidetega klassifitseerimine on toodud Tabelis 1.1.

Tabel 1.1. Depretsatsioonigrupid Venemaal

<b>Depretsiooni - grupp</b>	<b>Kasulik eluiga</b>	<b>Näide varadest</b>
Grupp 1	1-2 aastat	Kaabel- ja traatsidevahendite komplektid, tööriistad
Grupp 2	2-3 aastat	Nafta puurimisseadmed
Grupp 3	3-5 aastat	Kontorimööbel, soojusgeneraatorid, transport- ja laadimis-seadmed, värviprinterid, telefoniaparaadid
Grupp 4	5-7 aastat	Mööbel kaubanduses
Grupp 5	7-10 aastat	Kokku pandavad ja kaasaskantavad osad hoonest, aurutamisseadmed
Grupp 6	10-15 aastat	Jahutusseadmed
Grupp 7	15-20 aastat	Hoonete puitkarkass, kiirteed
Grupp 8	20-25 aastat	Hoonete seinad (betoon, puit vm)
Grupp 9	25-30 aastat	Tuumareaktorid
Grupp 10	Üle 30 aasta	Rajatised, eskalaatorid

Allikas: Autor koostanud Vene Föderatsiooni valitsuse otsus 01.01.2002 N 1 alusel

Materiaalne põhivara tulumaksuarvestuse kontekstis, eriti Grupi kui jaepindade haldaja jaoks, on Venemaal oluline mõista, kuidas klassifitseerida võimalikke ehitus- ja renoveerimistöid. Remonttööd võib jagada kolme kategooriasse:

- siseviimistluse renoveerimiskulud, mida kajastatakse maksuarvestuses kohe kuludes (Maksukoodeksi artikkel 260);
- renditavast pinnast mitteeraldatavad renoveerimiskulud (Maksukoodeksi artikkel 256);
- renditavast pinnast eraldatavad renoveerimiskulud (Maksukoodeksi artikkel 256).

Mitteeraldatavateks renoveerimiskuludeks loetakse näiteks kliimaseadmete paigaldamist, ventilatsiooni-, valve- ja tuletõrjesignalisatsioonisüsteeme, millega muudetakse renditav pind paremaks ja majanduslikult atraktiivsemaks. Samas pole neid parendusi võimalik lahkudes kuidagi kaasa võtta. Mitteeraldatavaid renoveerimiskulusid saab rentnik amortiseerida ainult juhul, kui need omavad kapitali iseloomu ehk parandavad kinnistu omadusi (Rahandusministeeriumi kiri 2012 N 03-03-06/1/345). Mitteeraldatavatelt renoveerimiskuludelt, nagu ka kogu materiaalselt põhivaralt, tuleb maksta kinnistumaksu ja neid amortiseeritakse maksuarvestuses rendiperioodi jooksul. Lisaks kuludele omandimaksu näol tekib siin ka lisarisk. Nimelt juhul, kui lõpetatakse rendileping, mille alusel need mitteeraldatavad kulud on kajastatud, tuleb materiaalsed põhivarad rendileandjale üle anda (Rahandusministeeriumi kiri 2012 N 03-03-06-01/601). Seega ei saa nendelt enam maksuarvestuses depretsatsioon arvestada rendilepingu katkestamise kuule järgneva kuu esimesest kuupäevast (Rahandusministeeriumi kiri 2012 N 03-05-05-01/18). Lisaks tuleb enda äritegevuses mitte kasutatava vara pealt tagasi arvestada sisendkäibemaks. Eelpool toodu teeb mitteeraldatava materiaalse põhivara väga kulukaks, eriti situatsioonis, kus lepinguid ei lõpetata mitte ainult realselt välja kolimisega, vaid ka uute tingimuste läbirääkimiste tõttu.

Immateriaalset vara on lubatud kajastada varana, mitte kuluna, ainult juhul, kui kasutajal on eksklusiivne õigus seda kasutada ja käsutada. Kuigi seaduses on ette nähtud firmaväärtuse kajastamine maksuarvestuses kindlatel tingimustel, siis praktiliselt on see seoses administratiivtööga, mis sellega kaasneb, ebarealistlik (Corporateprofit tax ... 2012, 6).

### **1.3. Siirdehindade regulatsioon**

Omavahel mitteseotud isikud tegutsevad enamasti kasumit maksimeerides, mistõttu vastab mitteseotud isikute vahelistes tehingutes kasutatav hind tavaliselt turuväärtusele. Omavahel seotud isikute vahelise tehingu käigus võib seotud osapooltel tekkida maksukohustuse optimeerimiseks kiusatus leppida kokku turuväärtusest erinev tehingu hind. Turuväärtusest erinevaid hindu kasutades suunavad seotud isikud oma tehingute kaudu kasumid riikidesse või ettevõtlusvormidesse, kus maksumäär on madalam. Seotud isikute vaheliste tehingute kaudu võib tekkida ka kiusatus kasum “ära kaotada”, tekitada “ettevõtlusega seotud” kulusid üle turuhinna, kanda kasum äriühingusse, millel on suuremad kulud. Näiteks, ostetakse teenust turuväärtust oluliselt ületava hinnaga seotud isikutelt, et

varjatult kasum välja võtta. Eestis on omavahel seotud isikud defineeritud selliselt, et kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju (Maksu- ja Tolliamet 2011, 5, 12).

Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtus ehk siirdehind, peab olema samaväärne mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu väärtusega ehk turuväärtusega. Turuväärtus näitab omavahel mitteseotud isikute vahelise sarnase tehingu hinda.

Venemaa maksumaksjad peavad igal aastal esitama raporti tehingutest seotud osapooltega. Vastavasse raportisse märgitakse nii tulud kui kulud seotud osapooltega, mis lepingu alusel, hinnas ja tingimustel on tehingud teostatud ning seotud osapoolte detailid. Maksuamet kasutab saadud informatsiooni auditeeritavate valiku tegemiseks. Samas isegi kui trahv andmete mitte esitamise eest on suhteliselt väike, ei ole soovitatav jääda Maksuametile silma. (Russia's new rules ... 2013, 4)

Venemaal suhtub Maksuamet negatiivselt ka juhtimistasude ja kulude jagamise lepingutesse. Kuigi Maksukoodeksi järgi võib kulusid maksuarvestuses maha arvata juhul, kui need on põhjendatud ehk vajalikud kokkuvõttes tulu teenimiseks, siis praktika on näidanud, et Maksuamet ei taha põhjendusi aktsepteerida. Peamised, milleta pole lootustki Maksuametit veenda juhtimistasude asjakohasuses, on detailne raport ja väljavõte, mis kirjeldavad kõiki tegevusi ja töö tulemusi. Lisaks toetub Maksuamet tavaliselt faktile, et Venemaa enda ettevõtetel on inimesed, kes võiksid vastavat funktsiooni täita ja teenuse sisse-ostmine pole põhjendatud. Maksuamet näeb toetava faktina seda, kui ettevõtte tulemus pärast konsultatsiooni paraneb, seega tavaline jooksev funktsiooni tsentraliseeritus Grupi peakontorisse kulude kokkuhoiuks ei ole argument. Venemaa Maksuamet on isegi keelanud Grupi tütaretevõtetel kandmast auditikuluseid põhjendusega, et kui kohaliku seadusandluse järgi ei ole audit kohustuslik, siis järelikult pole Emaettevõtja tekitatud vajadus tütaretevõtte seisukohta esindav. (Accounting ... 2012, 15)

Juhtimistasude osas on jõutud välja ka kohtusse ja näite selle kohta, kuidas nõudmised on oluliselt tugevamad kui Euroopas, saab tuua 2010. aasta kohtupraktikast. Rahvusvaheline grupp Cargill kaotas Arbitraaži Ülemkohtus justnimelt seetõttu, et polnud piisavalt dokumentatsiooni, mis peakontori teenuse osutamise Venemaa tütaretevõttele ära tõestaks ja põhjendaks. Maksuameti kasuks otsustas kohus just seetõttu et Cargill ei olnud piisavalt täpselt dokumenteerinud teenuse sisu, teenuse osutajaid ja hindadeni jõudmist.

Maksumaksjale heideti ette, et dokumentatsioonist ei selgu, mida täpselt teenuse osutamise käigus tehti. Samuti polnud hinnastamine lepingus fikseeritud. Niisamuti puudusid otsesed üle antud tulemused tüdarettevõttele. (Venemaa Föderatsiooni Kõrgema Arbitraažikohtu otsus BAS 667/10)

Siirdehindade dokumentatsiooni osas hiljutise arengu käigus seadusandlusse tulnud muutusi käsitleb autor peatükis 1.7.2.

#### **1.4. Dividendid, litsentsitasud, intressimaksud**

Dividendide tulumaks mitteresidentidele on 15%. Kinnipeetavatelt tasudelt peaks maksu maksuma samal ajal kui toimub vastava tasu maksmine (Doing business ... 2012, 26). Dividendide tulumaks Venemaa ettevõttelt teisele Venemaa ettevõttele on 0%. Venemaa ettevõtted peavad dividendidele 0% rakendumiseks olema dividendi saajana:

- olnud 365 päeva omanik;
- omama üle 50% ja saama ka üle 50% dividendidest;
- omanik mitte Venemaa „mustas nimekirjas“ olevast jurisdiktsioonist.

Kui 0% ei rakendu, siis peetakse dividendidelt kinni 9%. (Corporate profit tax ... 2012, 2)

Seega peetakse mõningatel juhtudel ka Venemaa enda ettevõtete vaheliste dividendide puhul dividendidelt kinni maks ja ühisfirmade loomine partneritena rohkem kui kahe juriidilise ettevõtte vahel maksude mõttes on mõistlik.

Sealjuures on huvitav, kuidas läbi viidud uuringud kinnitavad, et erinevalt muu maailma ettevõtetest on Venemaal dividendide maksmise või mitte-maksmise osas suur mõju ettevõtte juriidilisel struktuuril, mitte ainult ettevõtte suurusel ja kasumlikkusel (Bistrova J., Lace N. 2012, 4). Samas kontekstis, kus ka Venemaa siseselt võib tulumaksule lisaks olla vajalik pidada kinni maks dividendidelt, on arusaadav miks lihtsama struktuuri puhul on dividendi maksmise otsust lihtsam teha.

Intressid on (va. seotud osapooltelt, millest täpsemalt peatükis 1.7.1) tulumaksu kontekstis maha arvatavad. Ainus kitsendus on, et see peab vastama turuintressile, mille määrast on lubatud 20% kõikumine. Turuintressi informatsiooni puudumisel võib mahaarvamisi teha ainult ametliku määra ulatuses, milleks rublades laenu puhul on Venemaa

Keskpannga valitsev määr, mis korrutatakse 1,1-ga. Välisvaluutas olevate laenude puhul on selleks 15%. (Corporate profit tax ... 2012, 10)

Intressidelt mitteresidentidele peetakse kinni 20%. Lisaks ei saa vastavalt alakapitalisatsiooni reeglitele kajastada seotud osapoolte vahelist intressi teatud ulatuses maksuarvestuses (vaata detailsemalt peatükk 1.7.1). Samas trahvid ja viivised saab maksuarvestuses tuludest maha arvata ja seda ka juhul kui tegemist on seotud osapoolega (Maksukoodeksi artikkel 265).

Mitteresidentidele makstavate litsentsitasude pealt peetakse samuti kinni 20%. Samas on Maksuamet litsentsitasude osas (mis topeltnmaksustamise vältimise lepinguga kaetud riikide puhul on madalam kui tollimaks) võtnud ka seisukohti, et litsentsitasu kui kauba eest saadav teada-olev tasu, peaks kauba importimisel samuti juba juurde arvestatud olema. Tõestamine, et litsentsitasu on spetsiifiliselt kaubamärgi kasutamise eest, mitte kauba osa on küll kohtupraktika kaudu mõningatel juhtudel ära tõestatud. (Vasutin R., Polivanov A. 2011, 9)

Eesti Vabariigil Tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingut Venemaaga sõlmitud ei ole. Läti Vabariigil on Venemaaga kehtiv leping alates 1. jaanuarist 2013. Leedul on vastav leping kehtiv 2006. aastast. Lepingu alusel on Läti dividendidelt kinnipeetav maks tüdarettevõtte puhul 5% (võrdluseks Eesti kui lepinguta riigi 15%), litsentsitasudelt 5% (Eesti 20%), intressidelt 10% (Eesti 20%). Leedu määrad sarnanevad Läti määradega (Russia Tax Guide...2012, 14).

Vastavalt Eestis kehtivale tulumaksuseadusele ei maksustata Emaettevõtja kui Eesti ettevõtte dividendi kui väljamakse aluseks olev dividend on saadud lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendilt ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häälttest. Seega Lätist saadud dividendile Eestis tulumaks lisaks ei rakendu. Samuti ei maksustata TuMS § 50 lõige 3 kohaselt dividendi kui äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi välisriigi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest ning dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. Seega Venemaalt saadud dividendide puhul dividendid Eestis maksustamise alla ei lähe. Vastavalt TuMS § 54 lõikele 5 saab maksumaksja tulumaksust maha arvata välismaal kinnipeetud tulumaksu kui



see vastab tingimustele nagu õiend maksuhaldurilt tulumaksu maksmise kohta ja tasumine oli seaduse alusel kohustuslik.

## 1.5. Maksupettused ja karistused

Maksudest kõrvalehiilimiseks loetakse pettuslike vahenditega maksukohustustest vabanemist, valeandmete esitamist, dokumentide võltsimist ja varjatud tehinguid. Venemaal jagatakse seaduse rakendamise tagamise tegevused vastavalt Maksukoodeksile kolmeks:

- kaitsmismeetmed: viivised, varade tagatiseks panemine, garantiid, pangakonto külmutamine, varade arestimine, kaudsel meetodil maksukohustuse kindlaks tegemine;
- sunniviisiline maksukogumine;
- sanktsioonid maksuritegudele.

Vastavalt Maksuseadusele on trahv deklaratsiooniga hilinemise eest 5% makstavalt summalt iga hilinetud kuu eest, samas mitte üle 30% ja mitte vähem kui üks tuhat rubla. Trahv maksuarvestuse põhimõtete vastu eksimise eest on 10 000 rubla. Kui viga esineb mitme perioodi vältel on trahv 30 000 rubla. Kui vea tõttu on maksu vähem makstud lisandub sellele lisaks maksudele 20% maksmata maksudelt, aga mitte vähem kui 40 000 rubla. Trahv on 40% maksmata maksudelt juhul, kui tegemist oli tahtliku eksimisega. Juhul kui maksumaksja ise korrigeerib andmeid, tuleb hilinenud maksimiselt maksta intressi 1/300 Venemaa Keskpanga intressimäärast päeva kohta. (Doing business ... 2012, 42)

Vastutust Maksukoodeksi alusel suurendab või vähendab ka situatsioon. Nii loetakse varasemat rikkumist vastutust suurendavaks asjaoluks ja vastavalt Maksukoodeksi Artiklile 114 võib trahvisumma suurendada kahekordseks.

Ettevõttele karistuse määramine ei vabasta ettevõtte juhte edasisest vastutusest. Kriminaalkoodeksi alusel on ettevõtte ja selle juht karistatavad isiklikult juhul kui tegemist on olulise maksudest kõrvale hoidumisega. Selleks peab kolme aasta tasumata maksude summa ületama 10 miljonit rubla või 20% kogu makstavatest maksudest või olema üle 30 miljoni rubla. Vastutav isik ettevõttes võib materiaalse maksudest kõrvale hoidmise korral saada kuni kuue aastase vanglakaristuse, kolme aastase ärikeelu ja trahvi 200 000-500 000 rubla või ühe kuni kolme aastapalga ulatuses. Organisatsioon ja indiviid pääsevad kriminaalkoodeksi alusel

süüdistusest kui tegemist on esmakordse rikkumisega ja ettevõtte tasub kõik vastavad maksud, trahvid, viivised jne. (Doing business ... 2012, 42)

## **1.6. Maksuauditi tavapraktika**

Maksuaudit võib hõlmata vastavalt Maksukoodeksi Artiklile 89 tavajuhtudel inspeksioonile eelnevat kolme ettevõtte majandusaastat. Selle piirangu ületamine on lubatud kindlatel tingimustel, näiteks kui maksumaksja takistas maksuauditi läbiviimist.

Venemaa raamatupidaja arvamus on, et üheks kriteeriumiks, mille alusel ettevõtte satub Venemaal Maksuauditi riskirühma, on see, kui ettevõttel on kahjumid. Venemaa Maksuameti eeldus on, et kui ettevõtte on järjekindlalt kahjumis ja tulemused ei näita ka mingeid paranemismärke, kuid ettevõtet sellele vaatamata ei sulgeta, peab ettevõtte tegelikkuses Maksuametile deklareeritavast paremat tulemust saama.

Maksuauditiga on huvitaval kombel seotud ka likvideerimine. Venemaal tuleb ettevõtte likvideerimiseks, moodustada likvideerimiskomisjon ja saada Maksuametilt likvideerimiseks luba. Maksuametilt loa saamine võtab tavaliselt kaua aega, kuna selleks teostab maksuamet maksuauditid (Doing business ... 2012, 19). See on ka põhjus, miks on lihtsam müüa ettevõtet nii, et see jääb registreerituks, kuigi äritegevust enam ei toimu.

Kahe ettevõtte ühendamiseks ehk reorganiseerimiseks on vajalikud järgmised protseduurid: maksuaudit, kirjalik tõend kõikidelt kreditoridelt vastavalt kokkuleppele või valikule, kuidas kohustus muudetakse (Ibid, 19). Seega toob ka selline reorganiseerimine kaasa Maksuameti tähelepanu.

Maksuauditi praktikast Venemaa konteksti mõistmiseks üks näide, mis põhineb samas majandusharus tegutseval rahvusvahelise kontserni ettevõttel, millel on seetõttu sarnased riskivaldkonnad ja sobib seetõttu välja toomiseks. Näide põhineb intervjuul L. Fedjušinaga. Ettevõtte puhul on tegemist kasumit teeniva ja seega tulumaksu maksva äriaga. Enne kui maksuaudit jõudis dokumentide auditeerimiseni, ütlesid maksuametnikud kontserni finantsjuhile nelja silma all välja oma seisukoha, et kuna nemad oma aega maksuauditi läbiviimisele kulutavad ja neil on aasta eesmärgid, mida nad peavad täitma, võib finantsjuht arvestada, et nad plaanivad maksuauditi otsusena määrata vähemalt 5 miljonit rubla kontsernile trahvide või maksude lisamaksetena. Kui finantsjuht soovib kõigi aega säästa, võib ta ise öelda, mille eest seda on võimalik määrata ja sellisel juhul ei pea kellegi aega

kulutama. Samuti rohkem vigasid nad seega ei saa tuvastada. Euroopa peakontoriga kontsern pakkumist kiiremaks protsessiks vastu ei võtnud. Maksuauditi käigus õnnestus Maksuametil leida rikkumine materiaalsete põhivarade klassifitseerimise ja lepingu lõppedes üleandmise kohta, mille tulemusena kirjutati välja 11 miljoni rublane trahv. Autor hindab seega strateegiliselt paremaks ettevõttele maksuauditi subjektiks mitte sattumist.

Intervjuust L. Fedjušinaga selgus, et Venemaa Maksuametile pidi kohane praktika olema see, et nad ei tegele väikeste vigade otsimisega. Näiteks ei kuluta Maksuamet tavaliselt oma aega ettevõtte esinduskulude kontrollimisele, kuna sealt leitavad vead on küll tõenäolised, aga summad väikesed. Maksuamet keskendub mitmeti tõlgendavatele valdkondadele, kus seoses kogu seadusest sätestatud klassifitseerimise loogika vastu eksimisele, on võimaliku vea ulatus suur. Autori hinnangul see otseselt ei mõjuta ettevõtte strateegiat, kuna väiksemate trahvisummade osas on ka ettevõtte kulu väiksem ja seega strateegiliselt vähem oluline nendes valdkondades optimeerimine ja selle ära kasutamine, et Maksuameti huvi on madalam.

## **1.7. Viimasel kolmel aastal toimunud areng Venemaa maksusüsteemis**

### **1.7.1. Alakapitalisatsiooni reeglid**

Alakapitalisatsiooni reeglid on Venemaa maksusüsteemis olnud paigas juba 2006. aastast. Nende mitte rakendamist lähtuvalt mitte-diskrimineerimise klauslile toetas ka kohtupraktika. Trend muutus läbi kohtupraktika 2011. aasta lõpus ja alates 2012. aastast on selge veendumus alakapitalisatsiooni reeglite täitmise vajadusest. (Tissot, Vasin 2012, 1)

Maksukoodeks piirab raha väljavõtmist ülemääraste intressidega dividendi asemel alakapitalisatsiooni reeglite kaudu. Kuna erinevalt dividendidest saab intresse maksuarvestuses maha arvata, siis ongi sisse toodud piirang, millega ülemääraseid intresse defineeritakse. Siinkohal ei piirata krediidasutuselt saadud laenuga finantseerimist, kuna laenu saamine kolmandalt osapoolelt on äriline otsus ja krediidasutus annab laenu samuti eeldatavasti ainult äriselt otstarbekalt. Grupi ettevõtte võtab võimaliku äririski ebaõnnestumise korral ka finantseerimise ulatuses, seega on riskid samad aga võimalus valida aktsiakapitali ja laenu vahel. Aga pank limiteerib juba laenu andmist vastavalt ärilistele riskidele. Reeglistest järeldeb, et ei saa maksuarvestusest maha arvata intresse juhul, kui

ettevõtte finantseerimine toimub olulises osas laenu abil, mitte investeringuna omakapitali kaudu.

Alakapitalisatsiooni reeglid kehtivad kui laenuandjaks on ettevõtte, kellele kuulub üle 20% Venemaal registreeritud ettevõttest või kontserni muu Venemaa ettevõtte. Kui laen on omakapitalist rohkem kui kolm korda suurem, piiratakse maksuarvestus intressikulu tuludes mahaarvamist.

Kapitalisatsioonimäära saab arvutada järgneva valemiga:

$$\text{Kapitalisatsioonikoefitsient} = \frac{\text{Laen}}{\text{Laenuandja osa omakapitalist}} \cdot 1/3 \quad (1)$$

Intressiliimit on makstud intressi ja kapitalisatsioonikoefitsiendi jagatis. Üle limiidi minev intressi osa maksustatakse sarnaselt dividendiga (Maksukoodeksi Artikkel 269). Kui omakapital on negatiivne tuleb kogu intressikulu kajastada kui mahaarvamisele mittekuuluv (Finantsministri kiri No 03-03-06/1/319 30. mail 2011).

Paljud eksperdid on toonud välja vaatenurga, et nimetatud seadust saab vaidlustada lähtuvalt riikidevahelisest topeltmaksustamise vältimise lepingutest. Vastavalt mitte-diskrimineerimise klauslile ei tohi ettevõtet, mis on teise riigi maksuresident kohelda halvemini kui kohalikku ettevõtet (Corporate profit tax ... 2012, 13). Samas loodi 2011. aastal pretsedent, mis keelab alakapitalisatsioonimäärade eiramist, tuginedes Topeltmaksustamise vältimise lepingutele (Otsus 8654/11).

### **1.7.2. Siirdehindade regulatsioon**

1. jaanuarist 2012 hakkas Venemaal kehtima uus siirdehindade regulatsioon, mis põhineb suuresti Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni siirdehindade juhenditel. Uude seadusesse on sisse toodud turuväärtuse mõiste ja seotud osapooled on defineeritud alates 25% omandusest. (Russia's new rules ... 2013, 1)

Siirdehindade regulatsiooni jälgimiseks loodi Venemaal 2012. aasta aprillis spetsiaalne Regioonidevaheline Siirdehindade Inspeksioon, mis autori hinnangul näitab selgelt Venemaa plaani siirdehindade valdkonnas kontrollmeetmeid seaduse järgimise osas rakendada. (Russia's new rules ... 2013, 1)

Venemaal on sätestatud ülemineku periood, mille jooksul dokumentatsiooni nõudmisi täitma pidavate ettevõtete ja tehingute arv suureneb seoses väiksema tehingumahuga millest

alates dokumentatsiooni peab koostama (Controlled transactions ... 2012, 1). Nimetatud piirmäärad on toodud Tabelis 1.2.

Tabel 1.2. Siirdehindade dokumentatsiooni koostamise vajaduse piirmäärad

Periood	Trahv mitteesitamisel	Siirdehindade dokumentatsiooni koostamise vajadus	
		Piiriülesed tehingud	Riigisised tehingud
2013	-	Kui > 80 miljonit rubla	Kui > 2 miljardi rubla
2014-2016	20%	Kõik tehingud	Kui > 1 miljardi rubla
2017	40%	Kõik tehingud	Kui > 1 miljardi rubla

Allikas: Autor koostanud artikli alusel ( Controlled transactions ... 2012, 1)

Venemaa siirdehindade põhimõtetes on rahvusvahelise tavaga võrreldes ka mõned erisused. Näiteks on aasta lõpus lubatud ainult kasumit suurendava mõjuga lisaarvete tegemine. Samuti kehtivad erisused immateriaalse vara arvestuses kuna varadena või kuludena näitamine võib erineda isegi kui kasutusotstarve mitte ja sellega peab arvestama ka siirdehindade kalkulatsiooni tehes. Samuti on eelnevast Venemaa kohta teada, et kulude jaotamise lepingud ei ole aktsepteeritavad. Venemaal on ka väga konkreetsed meetodikad, mida tuleb kindlasti kaasata võrdlusandmete analüüsi ning võrreldavate ettevõtetenä on selgelt eelistatud Venemaa ettevõtted. (Russia's new rules ... 2013, 8)

Venemaal kehtivad ka oma juhised, mitte rahvusvahelised põhimõtted otsekohaldatavalt, ja need on kirjeldatud Maksuameti kirjas (Maksuameti kiri A-4-13/14433). Kusjuures juhendis kirjutatu on põhjalikum kui Maksuseadustes (Ernst&Young 2012, 4). Näiteks kui rahvusvaheliselt on lubatud võrdlusanalüüsi tulemusi kanda edasi rohkem kui ühele aastale, siis Venemaal peaks seda tegema igal aastal (Russia releases recommendations ... 2012, 3).

Kui tavapäraselt on trahv juurde makstava tulumaksu puhul kuni 40% maksu summast, siis siirdehinna regulatsiooniga õiglase väärtuse alusel juurde määratud maksusummalt on aastatel 2014- 2016 trahv 20% summalt (What happens ... 2012,1).

## 1.8. Võimalik areng

### 1.8.1. Rahvusvahelised tendentsid

Horisontaalne võrdsus on hästikehtestatud maksustamise alus: võrdse positsiooniga maksumaksjad peaksid maksma maksudeks võrdse summa (Holmes K. 2006, 372). Sellest lähtuvalt võib eeldada, et kuna me elame tänapäeva rahvusvahelisustunud maailmas, kus kaup ja kapital saavad suhteliselt vabalt liikuda, siis ei saa ükski riik endale liiga pikalt erinevat maksukliimat lubada. Seetõttu on töö autor võimalike arengute kaalumisel eeldanud, et kui Euroopas on maksuseadustik mingis suunas arenenud, siis võib oodata, et sama tendents kordub ka Venemaal juhul kui see pole veel juhtunud.

Tabel 1.3. Näited tulumaksumäärade (%-des)

	2009	2010	2011	2012	2013
Austria	25	25	25	25	25
Valgevene	24	24	24	18	18
Eesti	21	21	21	21	21
Prantsusmaa	33	33	33	33	33
Saksamaa	29	29	29	29	30
Läti	15	15	15	15	15
Leedu	20	15	15	15	15
Venemaa	20	20	20	20	20
Ukraina	25	25	25	21	19
Suurbritannia	28	28	26	24	23
<b>Euroopa keskmine</b>	22	21	21	20	21
<b>EL-i keskmine</b>	23	23	23	23	23
<b>OECD keskmine</b>	26	26	25	25	25
<b>Maailma keskmine</b>	25	25	25	24	24

Allikas: Autori koostatud valikuna KPMG ettevõtete maksumäärade tabeli informatsiooni põhjal

Kõigepealt vaatleb autor tulumaksumäära. Selleks kasutas autor võrdlusandmeteks maailmas ja eelkõige Euroopas kehtivaid ettevõtte tulumaksu määrasid. Autori valitud asjakohasemad riigid ja keskmised näitajad on välja toodud Tabelis 1.3. Autor peab Venemaa võrdlemisel kõige olulisemaks Euroopat, ning sealt täpsemalt eelkõige suur- või naaberriike.

Eeltoodud tabelist on näha, et kuigi on mitmeid naaberriike, kus tulumaksumäärad on madalamad, siis Euroopa keskmise ja suurriikide võrdluses pole mingit põhjust eeldada, et Venemaa oma tulumaksumäära peaks muutma.

Venemaal on võimalik maksukahjumeid edasi lükata 10 aastat. Võrreldes paljude Euroopa riikidega on see pikk aeg. Näideteks võib siin tuua Saksamaa ühe aasta, Poola, Horvaatia, Bulgaaria ja Tšehhi viis aastat. On küll riike, nagu Läti, kus võib maksukahjumeid lõpmatuseni edasi kanda, või Itaalia, kus on lõpmatuseni lubatud kahjumeid edasi kanda ja vaid 20% ulatuses ei tohi jooksva aasta maksukasumi katmiseks kasutada eelnevate perioodide maksukahjumeid. Näide hiljutisest muutusest on tuua naaberriigist, kus hiljuti limiteeriti oma maksukahjumite edasikandmist. Võrreldes paljude vaadeldavate riikidega on Leedu maksukahjumite edasikandmiseks pikk periood - 10 aastat, mida senini sai kitsendusteta kasutada. Alates 2014. aastast on kehtestatud piirang, et jooksva perioodi maksukasumist võib eelnevate perioodide kahjumitega katta ainult 70%. (Tax legislation amendments ... 2013,1)

Nii Venemaal kehtiva suhteliselt pika maksukahjumite edasikandmise ajastuse kui ka Euroopas nähtud tendentsi raames ei tundu autorile põhjendamatu eeldada, et see on valdkond, mida Venemaa võib muuta. Seega Grupi strateegia planeerimisel ei tasu arvestada kindla teadmisega, et maksukahjumeid võib kümme aastat edasi kanda, vaid pigem tuleb seada strateegia selliselt, et maksukahjumid võimalikult kiiresti kõigis ettevõtetes ära kasutada.

Ainuüksi Grupi edasilükkunud tulumaksuvarasid vaadeldes on näha Venemaa suurt erinevust Euroopast. Kui Baltikumis (v.a Eesti) on ettevõtetel materiaalselt põhivaralt edasilükkunud tulumaksukohustused, siis Venemaal on vastupidiselt edasilükkunud tulumaksuvara.

Venemaa on ettekirjutatud materiaalsete põhivarade pikkade kasutusigaadega pannud ettevõtted situatsiooni, kus investeeringuid ei saa maksu mõttes sama kiiresti kasutada kui ettevõtted ise varade kasulikeks eluigadeks hindavad. Pärast Euroopa finantskriisi süvenes tendents soodustada ettevõtete investeerimisi läbi maksusoodustuste. Kuna kiirem maksudepretsiatsioon soodustab investeeringuid põhivaradesse, mis tagavad kokkuvõttes majanduse kasvu, siis oligi kriisijärgsetel aastatel Euroopas tendents veelgi kiirendada amortisatsioonimäärasid või pakkuda konkreetseid maksusoodustusi (Fantini et al 2010, 137). Venemaa on samuti viimaste aastate jooksul oma depretsiatsioonimäärasid „kiirendanud“ ja

soodustusi pakkunud. Näiteks Föderaalseadus Nr 132-FZ, mis pakub teadus- ja arendustööde kiirendatud depretsatsiooniga soodsamat maksukeskkonda (Tax incentives for energy efficiency ... 2009,1). Arvestades vähem soodsat keskkonda kui Euroopas, võib eeldada, et tendents lubada kiiremalt amortiseerida jätkub. Kõik muudatused varade depretsatsioonimääradele kehtivad küll vaid edasiulatavalt ehk varem tehtud investeeringuid tuleb edasi amortiseerida varem kehtinud määrade alusel ja soodsamad tingimused puudutavad ainult uusi investeeringuid. Sisuliselt tähendab see, et kui on põhjus müüa materiaalseid põhivarasid ühest ettevõttest teise, ei pruugi see olla sugugi halb, kuna seejärel saab rakendada hiljem kehtima hakanud depretsatsioonipõhimõtteid.

Kui vaadelda alakapitalisatsiooni reegleid, siis on sarnast limiteeritud laenude kaudu finantseerimist ka näiteks Leedus ja Lätis. Lätis ja Leedus kehtib laenu ja omakapitali suhte reegel 4:1, mis on kõrgem kui Venemaa 3:1. Kuid otseselt põhjust oodata, et see alles hiljuti vastu võetud põhimõte peaks niipea muutuma, ei ole. Seda enam, et Euroopas on nähtud kriisijärgsetel aastatel pigem muutusi selles suunas, et dividendi ja intressi valikute osas poleks selget kallutatust intresside poole (Garnier et al 2013, 18).

### **1.8.2. Venemaa tendentsid**

Juba 2014. aastal on märgata järgnevaid tendentse: lihtsustatakse maksu administreerimise protsessi ja sealjuures luuakse juurde võimalusi kasutada keeruliste ja aeganõudvate paberformaatide asemel e-vahendeid (Paying taxes 2014 ... 2013, 86-87).

2014. aastal loodi administratiivprotseduur, mis peaks vähendama kohtusse jõudvaid maksuvaidlusi sellega, et enne kohut saab juhtumi vaidlustada Maksuameti kõrgemates instantsides. Sisuliselt on tegu kohustusega viia vaidlus enne kohtusse pöördumist Föderaalsesse Maksuametisse (Управление Федеральной налоговой службы), kellel on võimalus võtta teine seisukoht kui kohalikul Maksuametil (Perezogina O. 2012).

Vastavalt Venemaa pearaamatupidajatele mõeldud väljaandes Glavbuh 6. märtsil 2014 toodud informatsioonile on praegu Venemaa Rahandusministeeriumil käsil seadusemuudatuse projekt, mille alusel saaksid maksuametnikud seaduse jõustumisel küsida audiitoritelt kõiki dokumente, mis neile auditi jooksul kättesaadavaks tehakse. Sealhulgas ka dokumente, mis võivad olla seotud konsultatsiooniprojektidega. Selle seadusemuudatusega tekib Maksuametil võimalus kasutada ükskõik milliseid dokumente ilma maksumaksjalt selleks luba küsimata.



Venemaa on aktiivne rahvusvahelises kaubanduses ja omab topeltmaksustamise vältimise lepinguid rohkem kui 70 riigiga. Grupile on oluline, kas Eesti võiks lähitulevikus jõuda selleni, et Venemaaga leping sõlmitakse. Siinkohal peab arvestama sellega, et ainuüksi ratifitseerimise protsess vältab tihti aastaid. Eesti puhul on topeltmaksustamise vältimise lepingu kontekstis kitsendavaks asjaoluks siiani ratifitseerimata piirileping Venemaa ja Eesti Vabariigi vahel. Jättes arutlusest välja, kuivõrd stabiilseks saab Venemaad lugeda Ukrainas toimuvate sündmuste raames, on autori hinnangul selge, et lähitulevikus ei ole Eestil topeltmaksustamise vältimise lepingut loota ja seega tuleb võimalike dividendide maksmise kontekstis strateegia planeerida hetkel lähtudes olemasolevatest topeltmaksustamise vältimise lepingutest (Grupi riikidest Läti ja Leedu).

## **2. VAATLUSALUNE GRUPP**

### **2.1. Uurimismeetodid**

Magistritöö kirjutamisel on juhtumianalüüsiks esimeses etapis kogutud alusinformatsiooni. Esimeses teoreetilises peatükis on dokumendivaatluse tulemusena toonud autor informatsiooni Venemaal kehtiva hetkesituatsiooni kohta. Välja on toodud ka hiljutised muudatused, mis olukorda mõjutanud on. Samas osas tuuakse välja nii detailne õigusaktidel põhinev informatsioon kui ka teoreetilised seisukohad ja tehakse vaatluse käigus üldistusi. Sisse tuuakse ka erinevaid kohtulahendeid, mille alusel on seisukohad kujunenud. Eelpool toodud informatsiooni ja arengute põhjal analüüsitakse, milliseid võimalikke mõjutusi võib oodata tulevikus. Tulevikustrateegia planeerimisel on võimalike arengutega arvestatud.

Empiirilises ehk käesolevas peatükis vaadeldakse nii Grupi hetkesituatsiooni kui ka ajalugu. Informatsiooni illustreerimiseks kasutatakse ka tabeleid ja jooniseid, mille kokku panemiseks on autor andmeid korrastanud ja süstematiseerinud. Grupi hetkeolukorra kirjeldamise abil määratletakse ja selgitatakse ka täpsemalt probleeme, millega lahendstrateegia peab arvestama. Venemaa tegeliku praktika kohta informatsiooni saamiseks on intervjueritud ka JaeRU pearaamatupidajat. Autor arvestab, et intervjueritava arvamus võib olla kallutatud tulenevalt isiklikest kogemustest.

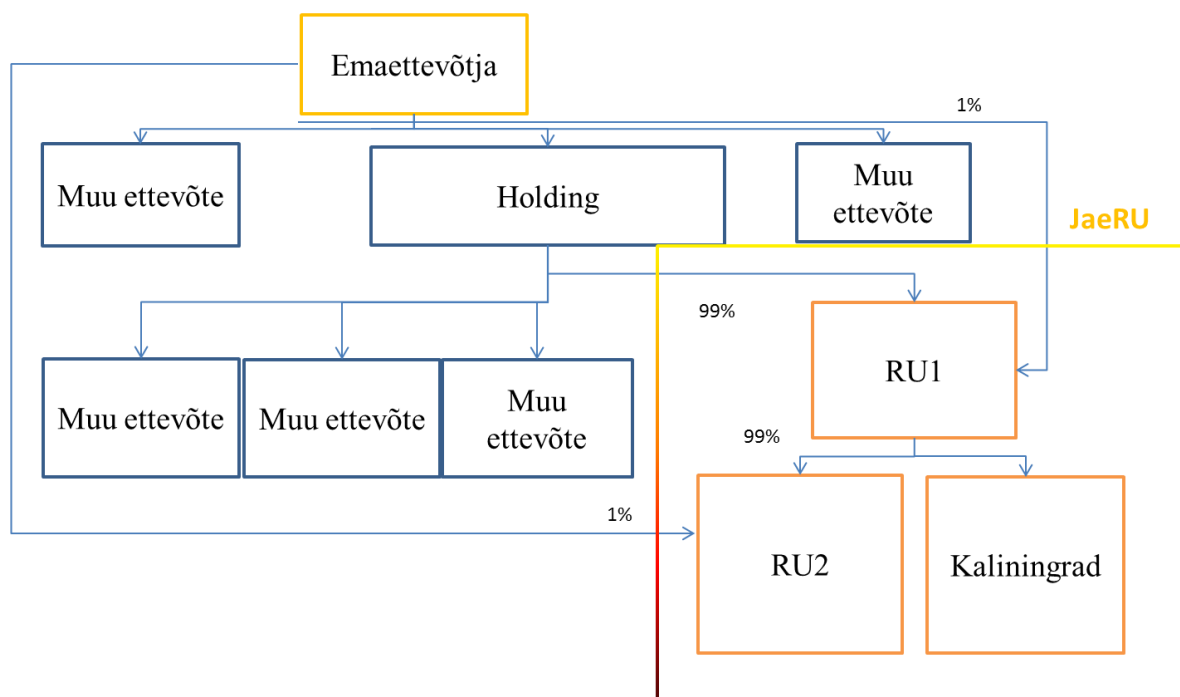
Lahendus- ja otsustamisfaasis on tõlgendatud eelpool toodud informatsiooni ja tehtud andmeanalüüsi. Tegeletud on ka riskide analüüsiga, kasutades riskide hindamise maatriksit, mille koostamisel tuginetakse lisaks informatsioonile ka kogemusest tulenevatele hinnangutele. Kokkuvõttes on leitud ühtne üldstrateegia, mis arvestab detailsel tasandil tehtud järeldusi.

## 2.2. Ülevaade Grupist

Grupp tegutseb rahvusvaheliselt jaekaubanduses. Grupp kasutab vertikaalset ärimudelit ehk on ise tootja ja jaemüüja. Sealjuures asuvad nii peakontor kui ka kauba tsentraalne jaotuskeskus Eestis. Jaekaubandusega tegeletakse mitmel turul, sealhulgas näiteks Baltikumis ja Venemaal.

### 2.2.1. Juriidiline struktuur

Magistritöös leiab Grupist põhjalikumalt käsitlemist organisatsiooni Venemaa osa nimetusega JaeRU, mis hõlmab kolme ettevõtet: RU1, RU2, Kaliningrad. JaeRU ja teiste Grupi ettevõtete juriidilist positsiooni illustreerib Joonis 1.



Joonis 1. Grupi struktuur. Numbritega märgitud ainult mitte 100% kujutavad osalused. Raamiga ümbritsetult on välja toodud magistritöö kontekstis vaadeldavad ettevõtted.

Allikas: Autori koostatud

Kõige olulisem ettevõtte Grupis nii juriidilise struktuuri kui ka äritegevuse mõistes on emaettevõtte (edaspidi Emaettevõtja), kus pannakse kokku toode, mis lähetatakse Grupi müügiettevõtetele ja välistele partneritele. Tootekollektsioon hangitakse nii sisseostuga

väljastpoolt Gruppi kui ka Grupis tootmisega. Jaeturgude ja emaettevõtte vahel asub valdusettevõtte, kus mingit äritegevust ei toimu. Üks turgudest, kus Grupp tegutseb, on Venemaa. Seal on Grupil hetkel kolm ettevõtet. Ema lähetab nii RU1-le kui ka Kaliningradile kaupa CPT (*Incoterms 2010*) vastavalt Peterburi või Kaliningrad tarneklauslite alusel. Arved kuuluvad tasumisele 120 päeva jooksul.

JaeRU soetati Gruppi varasemalt hulgimüügipartnerilt jaevärku haldavate ettevõtete ostmisega 2004. aastal. Hulgimüügipartner tegutses turul Grupi partnerina juba aastast 1994. Aastaid tagasi oli Venemaal riskide hajutamise eesmärgil iga pood eraldi juriidiline ettevõtte. Stabiilsema majanduse aastatel jõuti loogilisema struktuurini ja alles jäi neli ettevõtet. Juriidiliselt eraldiseisev ettevõtte, mis ka kaupa otse Emalt sisse toob, on Kaliningrad. Kuna ettevõtte tegutseb Venemaal Kaliningradi oblastis, mis on tollivaba tsoon, siis on seal tegutsemiseks optimaalne omada eraldi juriidilist üksust. Varem oli JaeRU-s olemas eraldi ettevõtte – RUvana, mis tegeles ainult kauba importimisega riiki ja kus töötasid turu peakontori töötajad. RUvana oli pikalt juriidiliselt ja maksujurisdiktsiooni mõttes registreeritud Moskvast ning vormistati ümber Peterburi pärast seda, kui JaeRU 2012. aastal peakontori täielikult Peterburi kolis. Kaupu importivat ettevõtet oli Venemaal kombeks hoida ainult selleks loodud eraldi juriidilise ettevõttega, kuna impordilitsentsi peeti omaette väärtuseks, mida ei tahetud segi ajada jaeäris olevate riskidega. Praegusel ajal on importimislitsentsi saamine suhteliselt lihtne, mida Grupp saab omast kogemusest kinnitada, kuna läks 2012. aastal üle uuele importijale (RUvana asendati). Seega pole mingit vajadust anda seda funktsiooni Grupi ühele ettevõttele, kes ei tegutse jaeäri valdkonnas. 2013. aastal reorganiseeriti RUvana tegevused ümber RU1 ettevõttesse ja müüdi (nagu eelnevas peatükis kirjeldatud, on likvideerimise protseduur keeruline) RUvana Grupist välja. RU1 tegeleb lisaks importimisele ka Peterburi poevõrguga. RU1 juriidiline aadress ja maksujurisdiktsioon on Peterburi. RU2 haldab regioonide jaevärku ja saab oma kauba RU1 käest. Juriidiliselt tegutseb RU2 komisjonimüüjana ja kaup on vastutaval hoiul.

Seisuga 31.12.2013 on Grupis JaeRU-ga seotult 1 574 tuhat eurot firmaväärtust. Kogu firmaväärtus on kajastatud Emaettevõtjas, kuigi enamusosalus on Holdingul ja suur osa firmaväärtusest on tegelikult tekkinud RU2-s poodide omandamisega. Nimelt on 887 tuhat eurot firmaväärtusest tekkinud juba soetamisel ja tollel hetkel osteti Venemaa tegevus otse Emaettevõtja tütarettevõtteks. Ülejäänud firmaväärtus on tekkinud hulgipartnerilt võla katteks

poodide üle võtmisega. Kuna võlg oli kauba eest Emaettevõtjale, siis on ka ülejäänud osa firmaväärtusest Emaettevõtjas, kuigi seostub RU2-ga, kes juriidiliselt kuulub RU1-le.

Kõik JaeRU ettevõtted tegutsevad piiratud vastutusega ettevõtetenä, mille kehtivaks vasteks Venemaal on „OOO“. Vene seadusandluse järgi ei kuulu need osakud Väärtpaberituru seaduse mõistes väärtpaberite alla. Piiratud vastutus tähendab seda, et ettevõtted vastutavad ainult osakapitali ulatuses. Vastavalt Venemaa seadusandlusele ei tohi piiratud vastutusega ettevõtte ainuomanikuks olla ainuisikulises eravalduses olev ettevõtte, mis on ka põhjuseks, miks JaeRU struktuuris pole Holding 100% RU1 omanik ja miks minevikust on jäänud ka RU2 omandus jagatuks kahe Grupi ettevõtte vahel, nagu illustreerib juriidilisest struktuurist ülevaadet andev Joonis 1. (Doing business ... 2012, 13)

JaeRU ettevõtted on loodud, sisse makstes ainult seadusest tuleneva miinimumina nõutud omakapitali 10 000 rubla.

Lisaks jaemüügile toimub JaeRu-s juriidiliselt ka hulгимүük kolmandatele osapooltele, mida teostatakse RU1 alt. Sarnaselt jaemüügiks mineva kaubaga toimub lähetus Emaettevõtjalt kõigepealt RU1-le. Edasi müüb RU1 hulgiклиendile vastavalt kokku lepitud tingimustele. Kõikide JaeRU ettevõtete raamatupidamist ja maksuarvestust teevad RU1 töötajad 1C programmis igale ettevõttele eraldi.

### **2.2.2. Finants- ja maksuajalugu**

Iga Grupi ettevõtte maksab tulumaksu eraldi vastavalt kohalikule maksuseadustikule. Grupis on üldiselt kasutusel rahvusvahelised raamatupidamisstandardid, aga JaeRU ettevõtted, kes peavad suutma pidada maksuarvestust kohalike nõuete kohaselt, kajastavad andmed kohalikus raamatupidamissüsteemis (otseselt Venemaa raamatupidamiseseadustele vastamist keegi ei kontrolli ja oluline on kohapeal maksuarvestusele vastamine) vastavalt ka erinevalt Grupist.

Üldiselt töötas Grupp aastatel 2008-2011 kahjumiga. 2012. ja 2013. aastal on jõutud väikesesse kasumisse. Grupi infosüsteemidest on andmed oluliselt paremini kättesaadavad alates 2008. aastast, mistõttu ei esita autor sellest varasemat numbrilist taustainfot. Venemaa on kohalikul tasandil kogu eelpool nimetatud perioodil kahjumit teeninud, peamiselt ka intressikulude tõttu. Laenukohustus Emaettevõtjale oli RUvana ettevõttel. RUvana Grupist lahkumisel 2013. aastal ja nõuete saldeerimisel jäid uued kohustused Emaettevõtja ees RU1-le ja RU2-le. Vastavalt müügihetkel sõlmitud lepingutele ei kannaks see laen kolm aastat intressi.

Tavaliselt ei ole Eesti poolel vastavalt siirdehindade regulatsioonile võimalik tasuta laenu anda. Restruktureerimise käigus oli võimalik need laenulepingud õige sõnastuste abil intressivaba laenuna sõlmida liigset siirdehindade riski tekitamata. Kuna laenu aluseks olid intressi mitte kandvad nõuded, siis viidates sellele lepingus sai kolmeks aastaks laenuleping sõlmitud intressi mitte kandvana. Põhjuseid, miks muutus on maksuarvestuse seisukohast kasulik ja vastavast maksuarvestuse regulatsioonist, saab lugeda peatükist 1.7.1. Informatsiooni ja JaeRU finantstulemuste tendentse on kajastatud Tabelis 2.1 ja 2.2. Ettevõtete kaupa nii finants- kui maksuarvestuse tulemustest kirjutab autor peatükis 2.3.1.

Tabel 2.1. JaeRU kasumiaruande valitud näitajad (tuhandetes rublades)

	<b>Müügitulu</b>	<b>Ärikasum</b>	<b>Finantskulu</b>	<b>Puhaskasum (-kahjum)</b>
2013	397 428	-2 384	-4 713	-11 105
2012	394 598	22	-12 093	-11 268
2011	429 831	-24 217	-12 060	-36 277
2010	428 736	-58 048	16 499	-45 161
2009	455 936	-88 708	-16 540	-105 248

Allikas: Autori koostatud Grupi finantsandmete alusel

Tabel 2.2. JaeRU bilansi valitud näitajad (tuhandetes rublades)

	<b>Koguvara</b>	<b>Kohustused Emaettevõtjale</b>	<b>Laen Emaettevõtjalt</b>	<b>Netovara</b>
2013	145 709	42 421	264 014	-172 401
2012	178 585	60 211	275 487	-177 819
2011	142 671	59 785	263 394	-200 556
2010	146 135	21 646	271 334	-164 279
2009	192 013	2 792	292 340	-119 119

Allikas: Autori koostatud Grupi finantsandmete alusel

Venemaal ei ole moodustatud maksugruppi, kuna vastavalt seadusele saab seda teha ainult juhul, kui ettevõtted koos ületavad ühe kolmest näitajast: maksukulu aastas 10 miljardit rubla, tulu 100 miljardit rubla, vara kokku üle 300 miljardi rubla (Maksukohustuslaste grupp 2011, p.5). JaeRU ei täida ühtegi nendest punktidest, nagu on võimalik näha Tabelist 2.1 ja 2.2.

Grupis pannakse kord aastas järgnevas aastaks kokku eelarve. Seda iga turu, seega ka JaeRU tasandil ja nii Grupi kui ka kohalike tulemuste lõikes. JaeRU puhul on eelarve

kindlasti raskemini planeeritav ja eriti eurodes, kuna tavalisele eratarbija kindlustundele ja ostujõule lisandub tegelikke tulemusi mõjutava faktorina valuutakursi muutus. Kuid eelarve annab strateegia plaanimisel suurusjärgudest mingi ettekujutuse.

### **2.2.3. Auditeerimiskohustus**

Emaettevõtja ja enamik Grupi ettevõtetest on auditeeritavad. Grupi auditeerimisel vaatavad audiitorid üle ka JaeRU tulemused, kuid seda lähtuvalt Grupile sätestatud olulisusest ehk vähem, kui eraldiseisev audit nõuaks.

Vastavalt Venemaal kehtivale seadusandlusele tuleb ettevõtet auditeerida (Audiitortegevuse seadus artikkel 5) kui:

- tegemist on börsiettevõttega (OAO);
- tegemist on finantsteenuseid pakkuva ettevõttega;
- aastane tulu ületab 400 miljonit rubla;
- kogu vara ületas eelneva aasta lõpu seisuga 60 miljonit rubla;
- ettevõtte emiteeritud väärtpaberid on börsil;
- ettevõtte teeb oma aruanded kättesaadavaks avalikult (v.a riigi-ettevõtted);
- esinevad muud seaduses toodud erandid.

JaeRU ettevõtete aktsiad ega muud väärtpaberid ei ole noteeritud börsil. Samuti ei pakuta finants-teenuseid. Tulu ja varade mahu näitajad on viimasel kolmel aastal JaeRU ettevõtete kaupa vastavalt Tabelile 2.3 samuti alla toodud piiride. Seoses JaeRU juriidilise struktuuriga on RU1 näitajad enne 2013. aastat ja RU2 näitajad töös vaadeldaval perioodil sellised, mis elimineeritakse Grupi tasandil sisekäibena välja, kuid kajastatakse kohalikus raamatupidamis- ja maksuarvestuses.

Tabel 2.3. JaeRU ettevõtete finantsnäitajad (tuhandetes rublades)

	2013	2012	2011
<b><u>Tulud</u></b>			
RU1	238 659	78 552	92 235
RU2	67 574	74 759	134 089
Kaliningrad	42 631	35 249	30 611
RUvana	197 934	357 706	404 082
<b><u>Maksueelne kasum</u></b>			
<b><u>(-kahjum)</u></b>			
RU1	20 899	-9 324	-2 480
RU2	-19 949	-19 596	-7 877
Kaliningrad	3 041	1 773	6 120
RUvana	-1 432	14 934	-27 022
<b><u>Vara</u></b>			
RU1	99 566	39 326	31 078
RU2	49 347	46 176	41 837
Kaliningrad	11 553	14 873	10 185
RUvana	-	337 906	310 350

Allikas: Autori koostatud Grupi finantsandmete alusel

JaeRU ettevõtteid ei ole seni ajani Venemaal auditeeritud. Vastavalt Audiitortevuse seaduses toodud nõuetele ja JaeRU ettevõtete finantsnäitajatele on ka selge, mis alustel ettevõtted auditeerimiskohustusest välja jäävad.

## 2.3. Tulumaks Grupis

### 2.3.1. Edasilükkunud tulumaksuvara ettevõtete kaupa

Teised Venemaa ettevõtted, v.a Kaliningrad, on olnud läbi aegade kahjumlikud. Mõningatel aastatel teenitud kasumilt pole tulnud tulumaksu maksta, kuna need on kaetud varasemate kahjumite arvel. Seoses materiaalse põhivara depretsiatsiooni ja tegevuspõhise kajastamise erisustega raamatupidamise ja maksuarvestuse vahel ei lähe maksuarvestuse tulemused üks-üheselt kokku raamatupidamise finantsnäitajatega Tabelis 2.3. Tabelis 2.4 ja 2.5 on toodud ülevaade maksukahjumitest.



Tabel 2.4. RU1 maksukahjumite kujunemine (tuhandetes rublades)

	<b>Maksudasum (-kahjum)</b>	<b>31.12.2013 seisuga kasutamata</b>
2006	-3 319	-2 056
2007	-24 921	-21 339
2008	-12 597	-7 755
2009	-30 073	-25 318
2010	-5 968	201
2011	-2 480	330
2012	-8 649	-7 755
2013	25 661	27 238
<b>Saldo seisuga 31.12.2013</b>		<b>- 36 456</b>

Allikas: Autori koostatud

Komisjoniagendina ei kajasta RU2 enda tuludes mitte lõppkliendile tehtud jaemüüki ja kuludes lisaks poodide tegevuskuludele kaubakulu, vaid ainult agendina kauba müümisel saadavat komisjonitasu. Maksude optimeerimise kontekstis soovitatakse komisjoniagendina vormistada just nende riikide müügiorganisatsioonid, kus ei ole maksude maksmiseks kõige soodsamad tingimused (Lemaitre C., Krüger A. 2008, 1). See selgitab, miks erinevalt RU1-st on RU2 tulemused ka minevikus palju kehvemad olnud. RU1 tulemused paranesid pärast RUvana'lt importimise üle võtmist. Seega teenib RU2 võimalikku kasumit ainult komisjoniagendina töötamise eest, samas kui RU1 tegeleb ka importimise ja hulgimüügiga, mis peabki tagama kõrgema kasumlikkuse kui komisjoniagendil, nagu näha ka Tabelist 2.4 ja 2.5. Kui JaeRU ettevõtete bilansis on kajastatud kogu edasilükkunud tulumaksuvara (nii maksukahjumitelt kui ka materiaalse põhivara depretsiatsiooni erinevustelt), siis Grupi tasemel pole enamikku edasilükkunud tulumaksuvarast üles võetud, kuna puudub kindlus kogu tulumaksuvara kasutamise suutlikkuse osas. Seega on konservatiivsusest lähtuvalt ja tõenäosusprotsenti kasutades võetud üles vaid osaliselt edasilükkunud tulumaksuvara. Samas tuleb Grupi strateegia otsuste tegemisel arvestada edasilükkunud tulumaksuvaraga, kuna see võimaldab tulevikus vähem tulumaksu maksta.

Tabel 2.5. RU2 maksukahjumite kujunemine (tuhandetes rublades)

	<b>Maksukasum (-kahjum)</b>	<b>31.12.2013 seisuga kasutamata</b>
2006	-6 748	-6 145
2007	-34 592	-4 592
2008	12 326	12 326
2009	-30 536	-30 536
2010	86	86
2011	418	418
2012	-18 111	-18 111
2013	-24 379	-24 379
<b>Saldo seisuga 31.12.2013</b>		<b>-100 932</b>

Allikas: Autori koostatud Grupi finantsandmete alusel

Kaliningradi maksueelne kasum oli 2013. aastal 3 551 tuhat rubla, millelt maksti ka vastavalt tulumaksu, kuna puudusid varasemad maksukahjumid, millest seda katta. Kuna varasemaid maksukahjumeid, mis edasi kanduks, Kaliningradil ei ole, siis ei sisalda eelnenud tabelid sellest lähtuvalt ka Kaliningradi andmeid.

Materiaalse põhivara raamatupidamise ja maksuarvestuse erinevast baasist tulenevalt on JaeRU ettevõtete olulises mahus edasilükkunud tulumaksuvara ka materiaalselt põhivaralt. Depretsatsioonimäärad on peakontor Grupis kehtestanud vastavalt kogu grupi varade tegelikele kasutusigadele.

Grupi raamatupidamise materiaalse põhivara depretsatsioonimäärad on järgmised: maad ei amortiseerita, muud materiaalsed põhivarad amortiseeritakse lineaarselt järgmise eeldatava kasuliku eluea jooksul, milleks loetakse:

- hoonetel ja rajatistel 5-60 aastat;
- masinatel ja seadmetel 2-7 aastat;
- muul inventaril 2-10 aastat.

JaeRu ettevõtete edasilükkunud tulumaksuvara erisused on välja toodud Tabelis 2.6, mis annab detailse ülevaate nii ettevõtte kui ka materiaalse põhivara liigi kaupa.

Tabel 2.6. JaeRU edasilükkunud tulumaksuvara materiaalselt põhivaralt (tuhandetes rublades)

	<b>Rmp. jääkväärtus</b>	<b>Maksuarves- tuse jääkväärtus</b>	<b>Erinevus</b>
<b>RU1</b>			
Hooned ja rajatised	3 802	3 802	-
Masinad ja seadmed	3 959	10 020	-6 061
Muu inventar	1 504	4 619	-3 115
<b>Kokku</b>	<b>9 264</b>	<b>18 440</b>	<b>-9 176</b>
<b>RU2</b>			
Hooned ja rajatised	3 873	10 350	-6 477
Masinad ja seadmed	2 069	2 234	-165
Muu inventar	4 868	9 091	-4 223
<b>Kokku</b>	<b>10 810</b>	<b>21 675</b>	<b>-10 865</b>
<b>Kaliningrad</b>			
Hooned ja rajatised	1 150	6 191	-5 041
Masinad ja seadmed	82	90	-8
Muu inventar	122	122	-
<b>Kokku</b>	<b>1 355</b>	<b>6 403</b>	<b>-5 049</b>
<b>JaeRU kokku</b>			
Hooned ja rajatised	8 825	20 343	-11 518
Masinad ja seadmed	6 110	12 344	-6 234
Muu inventar	6 494	13 832	-7 338
<b>Kokku</b>	<b>21 429</b>	<b>46 519</b>	<b>-25 090</b>

Allikas: Autori koostatud Grupi finantsandmete alusel

Kuna maksuarvestuse depretsiatsiooniperiood on oluliselt pikem kui raamatupidamisarvestuses, siis on ettevõttel varade maksuperioodi lõpuni mahaarvamisel võimalik tulevikus tulumaksu vähendada 20% jääkväärtuste erinevuselt ehk 5 miljonit rubla.

### 2.3.2. Grupisesed dividendi-, intressi- ja litsentsitasu maksed

JaeRU kõik ettevõtted, v.a Kaliningrad, on olnud kahjumis, seega pole tütardest kunagi dividendimakseid teostatud. Kaliningrad on küll pikemalt kasumis olnud, kuid kuna ettevõtte varadeks on eelkõige varud, siis on Kaliningrad lihtsalt kaupade eest maksmisega

positiivses ennetähtaegses graafikus ning Emaettevõtjale raha saamiseks ei ole vaja dividendide maksmisele mõelda.

RUvana ettevõttel oli Emaettevõtjalt saadud laen, millele lähtuvalt Eesti siirdehindade regulatsioonist tulenevatest nõudmistest, oli rakendatud ka intress. Kuna tasuta finantseerimine tooks siirdehindade põhimõtte järgi kaasa tulumaksu tasumise kohustuse, oleks alternatiivina tulnud äritegevuse käigus tekkinud nõue kas panna omakapitali või teha nõue ümber intressi kandvaks laenuks. Grupp valis teise variandi kuna administratiivselt oli viimast kergem vormistada. Samuti oli varasema laenulepingu sõlmimise ajal võimalik makstud intresse maksuarvestuses arvesse võtta, seega polnud sellega seonduvat kaudset maksukulu. Reaalselt intresse kunagi ei tasutud ja seetõttu puudus ka otsene maksukulu (intressidelt peetakse kinni ka tulumaks, millest täpsemalt peatükis 1.4). RUvana ettevõtet Grupist ära müües jäi intress tasumata ja Emaettevõtja on moodustanud lootusetule nõudele allahindlusprovisjoni.

JaeRU ettevõtetest keegi litsentsitasusid ei maksa. Erinevalt üle piiri lähetatud kaubast ei rakendu litsentsitasule küll tollimaks, kuid Emaettevõtjale ehk Venemaa mitteresidendile litsentsitasu makstes peetakse kinni tulumaks, mistõttu pole litsentsitasusid Grupis ka rakendatud.

### **2.3.3. Siirdehindade dokumentatsioon**

Grupil on olemas siirdehindade dokumentatsioon – nii üldised põhimõtted koos vastava dokumentatsiooniga, kui ka kohalik dokumentatsioon mitmes riigis. Sealhulgas on dokumentatsioon Eestis, ehk Emaettevõtja kui lähetaja seisukohast. Lähetaja ehk Eesti dokumentatsiooni puhul on oluline veenduda, et Eesti maksujurisdiktsioon ei kaotaks tulusid valede siirdehindade tõttu, samas kõrgemad siirdehinnad Eestile maksuriske otseselt ei tekita. Vastavalt kohalikele nõudmistele ja seatud finantsnäitajate piiridele pole Venemaa olnud vaja dokumentatsiooni koostada. Tabelis 2.7 on autori koostatud Grupi siirdehindade dokumentatsioon, mis määratleb, mille alusel on JaeRU defineeritud kui piiratud vastutusega edasimüüja lähtuvalt ärilise tegevuse riskide ja funktsioonide analüüsist.

Tabel 2.7. Grupi tegevusanalüüs

Tegevused	Emettevõtja	JaeRU
Infrastruktuur		
Strateegiline juhtimine	√	√
Müügistatistika, juhtkonna aruandlus	√	
Hinnapoliitika	√	√
Finantstugi	√	√
Tootearendus	√	
Hanke logistika		
Materjali ja kauba hankimine	√	
Materjali ladustamine	√	
Hanke finantseerimine	√	
Tootmine	√	
Pakkimine ja kvaliteedikontroll	√	
Jaotuse (müügi) logistika		
Transport jaeturule	√	
Keskladu, logistika	√	√
Transport turul	√	√
Turundus ja müük		
Brändi poekontseptsiooni arendus	√	
Poe disain	√	
Poe juhtimine	√	√
Toote turundus		
Müügitöö poes		√
Brändi arendus	√	
Brändi turundus	√	
Konkurentide monitooring	√	√
<b>Riskid</b>		
Varude risk	√	√
Praagi risk	√	√
Tururisk	√	√
Omahinna risk	√	√
Valuutarisk	√	√
Krediidirisk	√	
<b>Varad</b>		
Immateriaalsed varad	√	

Allikas: Autori koostatud Grupi protsesside põhjal

Grupp on turuhinna määramiseks valinud tehingupõhise tootluse meetodi. Tehingupõhine tootluse meetod vaatleb tootluse ehk Grupi puhul ärikasumi marginaali suhet kohase baasiga ehk Grupi puhul müüki, mida maksumaksja teenib kontrollitud tehingust. See tähendab, et JaeRU kontrollitavate tehingute tootlus peaks ideaalis olema määratletud tootluse alusel, mida mitteseotud iseseisev ettevõtja oleks teeninud võrreldavatest tehingutest.

Tabel 2.8. Võrdlusandmed ärikasumi marginaalist 2012. aastal

Jaettevõtte (alusvaluuta)	Müügitulu	Ärikasum	Ärikasumi marginaal	Margi- naalide vahemik	Mediaan	Marginaali vahemik turutingi- mustel
Levuo (LTL)	34 794 752	675 297	1,94%	-14,71- +16,70%	3,63%	0,63-5,63%
LPP (LTL)	51 394 620	5 706 027	11,10%			
SIA Apranga (LVL)	8 054 820	292 241	3,63%			
SIA Lindex Latvija (LVL)	4 613 466	434 540	9,42%			
LPP Retail (LVL)	7 295 445	935 064	12,82%			
SIA Varner Baltija (LVL)	6 524 790	204 098	3,13%			
Neo Prim SIA (LVL)	3 099 398	479 506	15,47%			
Джинсовая симфония Рег (RUB)	8 970 113	407 449	4,54%			
Спорт 2002 (RUB)	4 416 040	159 285	3,61%			
Виери (RUB)	4 744 029	46 814	0,99%			
Зенит-трейд (RUB)	8 414 937	-1 238 043	-14,71%			
Атлетик спорт (RUB)	3 515 968	0	0,00%			
Apranga Estonia OÜ (EUR)	8 430 839	1 407 862	16,70%			
Lindex Eesti OÜ (EUR)	8 742 687	1 059 449	12,12%			
Spantal OÜ (EUR)	2 066 911	-90 410	-4,37%			
Apranga OÜ (EUR)	4 095 538	97 098	2,37%			
N-Kaubanduse OÜ (EUR)	3 265 458	580 590	17,78%			

Allikas: Autor koostanud Amadeus andmebaasist saadud Balti ja Ida-Euroopa rõivaste jaemüügi üle 2 miljoni eurose käibega ettevõtete 2012. aasta finantstulemuste alusel

Võrreldavate tehingute tootlust iseloomustavaks suhtarvuks on valitud ärikasumi marginaal, mida illustreerib alljärgnev valem.

$$\frac{\ddot{A}K}{Tulu} = \ddot{A}K_{turumarginaal} \quad (2)$$

kus:

ÄK- jooksev ärikasum mida jaetütred teenivad tavalisest äritegevusest ilma ühekordsete kulude ja finantskuludeta

Tulu- Grupi relevantse jaetütred müügitulu

ÄKturumarginaal - ärikasumi marginaal (koos haldus- ja distributsioonikuludega), mida mitte seotud turuosalised teenivad.

Hetkel on Grupis olemas 2012. aasta siirdehindade dokumentatsioon. Dokumentatsioonis on tehingupõhise tootluse meetodiga vastavalt Amadeus andmebaasi põhjal kokku pandud informatsioonile ärikasumi marginaal vastavalt 0,63-5,63% (Tabel 2.8).

Grupis lähetushindade määramisel siirdehindade kontekstis on üks oluline lisaaspekt, millega tuleb arvestada. Venemaale kauba importimisel tuleb tasuda tollimaksu (Tollimaksukoodeks Artikkel 322). Tollimaksul on erinevad määrad vastavalt kaubale, aga keskmiselt on selleks Grupis 11%. Sellest lisamaksust lähtuvalt peab arvestama et tollimaksu kokku hoidmise huvides on vaja hoida lähetushinnad võimalikult madalad. Venemaa Tolliametil on olemas nimekiri kõikidest sisseveetavatest kaupadest tollikoodide lõikes ja igale kaubale on olemas kilohind, mille puhul eeldatakse, et odavamalt pole võimalik kaupa saada, kui see pole alla omahinna. Kui imporditava kauba hind on arve järgi määratud kilohinnast madalam, rakendatakse tollimaksu määramisel Tolliameti hinnakirja järgset miinimumhinda. Peale selle peab ettevõtte arvestama ajalise viivitusega, mis tekitab transpordi seisuaegade tõttu ettevõttele lisakulu ning juurde tulevad ka tolli administreerimise kulud. Sellest tulenevalt hoiab Grupp Venemaale importimisel siirdehinnad võimalikult madalad, mis pole senini Eesti vaatenurgast lähtudes probleeme tekitanud, kuna JaeRU pole sellele vaatamata piisavalt kasumlik. Tollivabas tsoonis tegutsev Kaliningrad sarnaselt imporditava kauba väärtust ei jälgi, küll on aga ka seal Grupi tolliekspert hinnanud, et liiga järsud hinnamuutused võivad tähelepanu tõmmata ja seetõttu oleks soovitatav kauba lähetushindasid aastas mitte üle 10% korruga tõsta.

#### **2.4. Toimunud maksuauditid ja vaidlused Grupis**

2012. aastal määras Moskva föderaalne maksukohtu inspeksioon RU2-le maksuotsuse, mille alusel nõuti RU2-lt 3,3 miljonit rubla. Enne maksuotsust toimus ettevõttes maksuaudit. Maksuauditi ajal pakkusid ametnikud välja, et nad teevad ühepäevafirmadega tehingute tegemise eest 17 miljonit rubla trahvi, millele on alternatiiv maksta kohe kolm miljonit rubla. RU2 kui Euroopa börsiettevõtte tütar ei võtnud väiksema trahvi pakkumist vastu. Maksuauditi meeskonnal lasti kolme aastat kattev maksuaudit lõpetada ja esialgne süüdistus millegipärast ametlikku lõpp-protokollit ei jõudnudki. Küll aga leiti teine aspekt, mille maksukajastamises nähti viga. Otsuse sisu oli, et RU2 andeks nõuetelt RUvana-le oleks tulnud maksta käibemaksu. JaeRU peakontor ja juristid, kellega konsulteeriti, olid

kõik ühte meelt, et tegu on Maksuameti vale maksuseaduse tõlgendamisega ja lisaks on maksuauditi läbiviimisel tehtud mitu protseduurilist viga. Direktori ja pearaamatupidaja korduvad reisirid Moskvasse maksuametnikega suhtlema ja kaebused tsentraalsele Maksuametile kohalike ametnike otsuse osas päädisid sellega, et Grupp andis otsuse kohtusse. 2013. aastal sai Grupp lõpuks ka õigluse ja Maksuamet pidi pangakontolt automaatselt maha võetud trahvisumma tagasi maksuma koos intressidega, kuna ei suutnud summat pärast kohtuotsuse jõustumist õigel ajal tagastada. Kohtu kaudu õigluse jalule seadmine on töötajate aega ja juristide kulu nõudev protsess, seega on autori hinnangul ettevõtte oluline strateegiline huvi mitte sattuda maksuauditisse.



### **3. MAKSUPLANEERIMINE GRUPIS**

#### **3.1. Maksuriskide hindamine**

JaeRU maksude planeerimiseks on autor kaardistanud Tabelis 3.1 oma hinnangu võimalike tegevustega kaasnevatest maksuriskidest. Tabeli ja hindamise aluseks on siseauditis riskide hindamiseks kasutatav maatriksvorm, mille alusel hinnatakse riskid kas madal, keskmine või kõrge riskiga. Riskide nimekirja pani autor kokku magistritöös JaeRU kontekstis käsitletud teemavaldkondadest. Autori tehtud hinnang tuleneb audiitorina töötamise kogemusest saadud oskusest riske hinnata ning loetud materjali ja tehtud intervjuude alusel kujunenud arusaamast.

Autor on madala riski kaasa toovaks tegevuseks hinnanud vales perioodis kulude kajastamist. Esiteks ei ole maksuametnikel huvi tegeleda vales perioodis kajastatud arvete tuvastamisega, kui ettevõttel on niikuinii maksukahjumid ja selle tulemusena on võimalik küll ettevõtet trahvida, kuid viiviseid määrata ei saa. Samuti on ühe võimaliku arve tuvastamiseks vaja teha pingutusi, aga ühe arve kohta on tõenäoliselt tegemist suhteliselt väikeste summadega. Seega on esiteks motivatsioon selliste asjadega tegeleda madal ning teiseks poleks ka avastamisel ettevõttel suurt kulu.

Madal risk kaasneb autori hinnangul ka RU1 müügi Grupi Läti tütaretevõtte tütaretevõtteks. Autorile ei ole kirjandusest silma jäänud, et Venemaa oleks aktiivselt teinud takistusi kapitalitulu kandmise sihtvälisriigi valikul, mistõttu autor hindab ka riski valida Läti emaettevõtjaks Venemaa ettevõttele Eesti oma asemel madalaks. Seaduses on toodud selge nimekiri riikidest, mida Venemaa peab maksuparadiisiks ja mille kaudu ei ole lubatud kasumeid välja viia, kuid nende riikide nimekirja Läti ei kuulu. Seda enam, et Läti on Grupi tegutsev turg, on võimalik leida põhjendusi, miks on äriliselt otstarbekas RU1 müüa Lätile. Ärilised eesmärgid annaks aluse, miks uus Emaettevõtja ei ole sobivas riigis valitud ainult maksudest kõrvalehiilimiseks.

Tabel 3.1. Riskide hinnang

Tegevus	Riskihinnang		
	Madal	Keskmine	Kõrge
Vales perioodis kulude kajastamine - kui on maksukahjumid ehk maksuma niikuinii ei pea	√		
Vales perioodis kulude kajastamine - kui pole maksukahjumeid		√	
Lähetushinna tõstmine		√	
Lähetushinna langetamine alla omahinna – Eestist tulenev risk		√	
Litsentsitasu rakendamine ja sellelt tollimaksu mitte maksmine		√	
Renoveerimistööd, mida võib kaheti tõlgendada pole klassifitseeritud mitteeraldatavateks		√	
Renoveerimistööd, mis selgelt peaksid olema mitte-eraldatavad pole vastavalt klassifitseeritud			√
Mitteeraldatava põhivara bilansis kajastamine lepingu lõppedes			√
Komisjonitasu suurendamine üle tavapärase		√	
Ettemakstud tulumaksu tagasiküsimine			√
Ühinemine			√
Juhtimistasud			√
RU1 müük Lätile maksuplaneerimiseks	√		
Siirdehinna dokumentatsiooni mitte koostamine, kui peab	√		
Siirdehinna risk, kuna laen on intressi mittekandev esimesed kolm aastat	√		
Siirdehinna risk intressi mitte arvestamisel pärast kolme aastat (Eestist tulenev risk)		√	

Allikas: Autori koostatud ülevaade riskide hindamise maatriksina

Siirdehinna dokumentatsiooni kohest olemasolu 2014. aasta kohta ei pea autor samuti riskantseks. Euroopa praktikast on näha, et läheb aega, enne kui riigil tekib erialane kompetents ja jõutakse kontrollimisel väikeste ettevõtetele. Lisaks on siirdehindade dokumentatsioon nõudmisel alati võimalik koostada. Kuna Grupis on siirdehindade dokumentatsioon koostatud, võtaks kohaliku dokumentatsiooni koostamine oluliselt vähem aega. Samuti on Grupi kontekstis paljudele aspektidele hinnastamises juba mõeldud. Autor leiab, et Grupp võiks Venemaal dokumentatsiooni koostada, kuna see ei ole raske ja kohalik

kontor peaks sellest teemast aru saama, kuid ei pea seda riski aspektist suureks probleemiks, kui dokumentatsiooni ei koostata.

Viimasena peab autor madala riski kaasa toovaks seda, et laen on intressi mitte-kandev. Kuna Venemaa puhul oleks tegu kuluga, ei ole Maksuametil mingit motivatsiooni üritada Venemaa ettevõttele selles kontekstis siirdehinna regulatsioonist lähtuvalt esitada muid nõudmisi, kui lepingus kirjas. Kuna intressidelt saab tulumaksu kinni pidada alles tasumisel, ei ole ka selle maksu tõttu maksuametnikel mingit põhjust kajastamist kahtluse alla seada.

Keskmise riski kaasa toovaks on autor hinnanud maksude vales perioodis kajastamist situatsioonis, kus ettevõtte on kasumis ja seega võimalik varasem kajastamine tähendab võimalust lisaks maksukulule ja trahvile nõuda viivist. Tegemist on tööd nõudva detailse kontrollimisega mõne konkreetse eksliku arve tuvastamise nimel, mistõttu ei pea autor riski kõrgema kui keskmise hinnangu vääriliseks.

Emaettevõtja lähetushinna tõstmist peab autor keskmise riskiga tegevuseks. Esiteks peab lähetushind seoses tollikontrolliga olema mõistlikult stabiilne – korraga hinna üle 10% tõstmine tooks kõrgendatud tähelepanu ja oleks pigem kõrge risk. Samuti on kindlasti tulevikus risk suurem, kuna võimalus, et Kaliningrad võib sattuda siirdehindade kontrolli alla, on olemas. Samas lähetushinna tõstmist mõistliku piirini seni kuni Kaliningrad kasumit teenib, ei hinda autor oluliselt riskantseks. Emaettevõtja lähetushinna langetamist peab autor keskmiseks aga siiski pigem kõrgema riski poolseks. Keskmise riski argumenti toetab see, et kuna turg on üldiselt kahjumlik, siis ei ole kahjumi jagamine ka emaettevõttele põhjenduseta tegevus, kuna rõivatööstuses ei pea mahtude hoidmiseks igas valdkonnas ja eriti lühemas perspektiivis kasumit teenima. Riski toob kaasa see kui hind langeb alla omahinna. Siis on Eesti Maksuametil igati alust juhul kui Venemaal on tulemuseks kasum, süüdistada ettevõtet kasumi kandmises teise riiki.

Litsentsitasu rakendamist ei pea autor liiga riskantseks kui dokumentatsioon on olemas ja tegemist ei ole oluliste summadega. Kuna kaubamärkide kasutamise või turunduse eest võetav tasu, mis pole otseselt seotud toodetega ja seega tollimaksu alla käiv, on põhjendatud, siis ei pea autor maksuriski tollimaksu vastavalt summalt trahvina lisaks saada suureks.

Renoveerimistöõde, mida saab tõlgendada nii eraldatavateks kui mitte eraldatavateks, valessti kajastamist hindab autor riski aspektist keskmiseks. Ühest küljest on tegemist valdkonnaga, mida maksuametnikud maksuauditi käigus - juhul kui see toimub - kindlasti

kontrollivad. Kui selleks aga õigel ajal valmistuda ja on olemas ehitusspetsialistide dokumentatsioon, kus kirjas, miks tegemist on n-ö kaasa võetavate parendustega, siis pole risk autori hinnangul kokkuvõttes liiga kõrge.

Komisjonitasu on ühest küljest tasu, mida ei tohiks liiga tihti muuta ja see ei tohiks liiga oluliselt erineda turul kasutatavast tavapärasest määrast. Samas on maksuametnikel väga raske tavalise maksuauditi käigus, kus nii auditi aluseks olev ettevõtte kui ka teine osapool, kes on mõlemad Venemaa maksukohustuslased, peavad seda tasu õiglaseks, selle vastu vaielda. Siirdehinna regulatsiooni raames on teadmised ja võimalused maksuametnikel seda teha kindlasti kõrgemad. Seega kokkuvõttes hindab autor sellest tulenevat riski keskmiseks.

Kõrge riski toob autori hinnangul kaasa renoveerimistöde mitte klassifitseerimine materiaalseks põhivaraks selles osas, mis on näidetena selgelt välja toodud kui mitteeraldatav materiaalne põhivara nagu näiteks ventilatsioonisüsteemid. Tegemist on valdkonnaga, mida maksuauditi käigus kindlasti kontrollitakse ja kuna seaduses on toodud väga selged näited, pole mingit alust mis tahes dokumentatsiooni abil sellest kõrvale hiilida. Kõrgeks hindab autor riski ka mitteeraldatava materiaalse põhivara bilanssi jätmisel lepingu lõppedes. Kuna Venemaal registreeritakse kõik rendilepingud ja samuti nende lõpetamine ametlikult, on väga raske hoiduda mahakandmise vajadusest juhul, kui lepingus on vastav üleminekuklausel sees ja on kajastatud mitteeraldatav materiaalne põhivara. Selle kulu ja riskiga peab nii lepingut sõlmides kui ka võimalikke muudatusi läbi rääkides arvestama ja situatsioonist hoiduma. Kui selline olukord tekib, peab autor riski materiaalse põhivara ebakorrektselt mahakandmise ja võimalikust maksude vähendamisest amortiseerimata osalt ilmajäämise puhul kõrgeks.

Autori hinnangul ei tasu Venemaal minna ka põhjendatult maksusid tagasi nõudma. Toodud juhtumid ja näited viitavad, et sellest ajendatuna võib maksuamet kontrollima tulla, selge eesmärgiga vigasid tuvastada. Venemaal on rahavoog maksude näol ühesuunaline ja peab arvestama, et risk on kõrge ja panustada saab ainult järgnevatel perioodidel maksukohustuste katmiseks.

Ettevõtete ühinemine on samuti selgelt kõrge riskiga tegevus. Kuna selleks on maksuametilt vaja tõendit, mille saamiseks tehakse kolme aasta maksuaudit kahele ettevõttele, on selgelt olemas tõenäosus, et maksuametnikel õnnestub vigasid tuvastada.

Viimane autori arvamuse kohaselt kõrge riskiga tegevus on juhtimistasude määramine. Venemaa praktikas on selged näited, kuidas ka põhjendatud juhtudel leitakse aspekt, millise dokumentatsiooni puudumine muudab kajastamise ebakorrektselt. Kuna sellisel juhul

õnnestub maksuametil maksustada kulu kui kingitus ning rahaline mõju on suur, on autor hinnanud riski kõrgeks.

Maksude optimeerimise otsuseid tehes, ei tohi ära unustada, milliseid riske võimalikud tegevused kaasa toovad. Enne otsustamist on vaja läbi mõelda võimalik kaudne kaasnev risk. Autori hinnangul peab igasugustel tingimustel vältima kõrget riski kaasa toovaid tegevusi. Keskmise riski puhul peab arvestama võimalikku kasu, mida tegevusest saadakse, ja võib-olla on mingitel juhtudel riski võtmine põhjendatud. Madala riskiga tegevusi ei tasu ette võtta, kui neist ei teki rahalisi võite, aga üldiselt ei näe autor nendes valdkondades probleeme optimeerimise nimel riski võtmisega.

### **3.2. Üldine strateegia**

Autor koostas ülevaateks kokkuvõtliku Tabeli 3.2, kus on välja toodud erinevad maksumõjud tulude Emaettevõtjani toimetamiseks ja mis võtab arvesse erinevaid Venemaa ja Baltikumi maksuseadusi. Kuna Eestil puudub topeltmaksustamise vältimise leping Venemaaga, on toodud võrdluseks võimalikud määrad Läti kui vastavat lepingut omava riigi puhul. Hetkel ei teeni JaeRU kasumit, kuid oluline on pikaajalisem strateegia varem paika panna, kuna vajalikud muudatused ja kasumi õigesse juriidilisse kehasse tekitamine võtab aega ja pole hiljem tavaliselt tagasiulatuvalt muudetav.

Maksuprotsent kokku arvestab seda, et kui tulumaksu makstakse Venemaal, siis jääb dividendide aluseks olevaks summaks selle maksu võrra madalam summa. Seetõttu on näiteks Eestisse dividendi maksmisel dividendilt kinnipeetav maks  $0,82 \cdot 0,15\%$ , kuna 18% on tulumaksuna juba tasutud. Kinnipeetavate maksude puhul on võetud arvesse, et kinnipeetud tulumaksu saab hiljem arvestada, vähendades tulumaksukohustust selle summa võrra. Autor on eeldanud, et dokumentatsiooni olemasolu nõuded täidetakse ja mahaarvamist saab teostada. Seega kinnipeetavad maksud iseenesest maksukoormust ei tõsta, sest Eestis saab dividendidelt tulumaksu arvestamisel võtta arvesse Venemaal tasutud tulumaksu kuna Eestis on tulumaksumäär kõrgem. Kui Eestis kohe dividende ei maksta, peab kinnipeetavate maksude puhul küll arvestama ajastuse erisusega, kuid arvutuse lihtsustuseks on eeldatud, et kinnipeetavat tulumaksu saab arvesse võtta.

Tabel 3.2. Võrdlus erinevate meetmete vahel

	Lähetushinna tõstmine	Dividend Eestisse	Dividend Läti kaudu	Litsentsitasu Eestisse	Intressitasu Eestisse**
Venemaa tulumaks		18%	18%		18%
Tollimaks	10%				
Dividendidelt kinnipeetav maks		15%	5%		
Litsentsitasult kinnipeetav maks				20%	
Intressitasult kinnipeetav maks					20%
Dividendimaks Eestis*	20/80			20/80	20/80
<b>Maksuprotsent kokku</b>	<b>35%</b>	<b>36%</b>	<b>22%</b>	<b>25%</b>	<b>39%</b>

\*Alates 2015. aastast 20/80

\*\*Alakapitalisatsiooni reeglite tõttu kokku hoitud Venemaa tulumaksu ei ole arvestatud, kuna mahaarvamist ei saa teostada

Allikas: Autori koostatud Eesti tulumaksuseaduse, Venemaa Maksukoodeksi, Venemaa Tollimaksukoodeksi ja Läti ja Venemaa vahelise topeltnmaksustamise vältimise lepingu alusel

Tabelist järeldub, et kõige optimaalsem on Venemaalt tulusid Eestisse saada Läti ettevõtte kaudu. Läti asemel võiks olla ka Leedu või muu Venemaagaga topeltnmaksustamise vältimise lepingut omav riik. Autor on teadlik, et maksukohustuse vähendamine seaduslikul teel ehk maksude optimeerimine erineb maksudest kõrvalehoidumisest, kuid seda piiri peab hoolega jälgima. Sellest tulenevalt tuleks leida põhjendus, miks JaeRU peaks olema Läti tütarettevõtte ja seda tuleks teha varem kui vaid nõutud aasta aega enne dividendide maksmist. Vähemalt Euroopa Liidu kontekstis toetab riikidevahelistest lepingutest sobivaima valimist (ingl k *treaty shopping*) ühtse turu põhimõte. Põhjenduseks, miks JaeRU võiks kuuluda Lätile, saab kasutada fakti, et kuna Grupi Läti tütarettevõtte on Grupi kõige edukam turuorganisatsioon, müüakse JaeRU Lätile selleks, et Läti toetaks JaeRU-t arenemiseks juhtimisotsuste tegemisel. Põhjendatav on, et juhtimisel toetamiseks on vajalik ka juriidilise struktuuri toetus vastutuse andmiseks. Seega on teostatav üks strateegilistest eesmärkidest kasumisse jõudmisel RU1 Holdingult Grupi Läti ettevõttele müümist. Kuna pärast kasumisse jõudmist on veel pikk periood, mille jooksul on rahaliselt võimalik dividendide maksmist varude eest kiirema tasumisega edasi lükata, siis on strateegilise sammu astumiseks aega.

Litsentsitasude maksumäär kokku on suhteliselt atraktiivne, kuid selle variandi mitte kasutamist toetab kaasnev keskmine maksurisk. Kuna alternatiiv dividendina Läti kaudu kasumit Eestisse tuua on madalama riski ja kokku makstavate maksudega, siis ei ole see variant hea.

Väga ebaefektiivne oleks lähetushinna tõstmise, intresside, või Eesti dividendide kaudu tulu Eestisse saada. Rahavooliselt tekib küll peamine maksukulu pigem hiljem, kui Eestis dividende makstakse. Seega kuni pole kasumit, võib jätkata praeguse viisiga, mis sisuliselt eeldab dividendide Eestisse maksmist. Erinevate kasumi Emaettevõtjani toomise viiside võrdlusest on selge, et strateegia ei eelda küll kiiret tegutsemist, kuid sobival hetkel tuleb JaeRU Grupi Läti ettevõttele müüa.

Kõiki JaeRU ettevõtteid hõlmav üldine strateegiline otsus on vajalik seoses erinevate renoveerimistöodega. Vastavalt riskide hinnangu tulemusele ei tohiks selgelt välja toodud materiaalse põhivara jooksvate kuludena klassifitseerida. Küll aga on terve hulk renoveerimistöid, mille puhul on vaieldav, kas neid peaks kajastama mitteeraldatava materiaalse põhivarana või ei. Ühest küljest on kõige ohutum kajastada selline materiaalne põhivara mitteeraldatava materiaalse põhivarana. Sellisel juhul makstakse varalt omandimaksu, mis on otseselt lisakulu. Maksukuludesse kantakse vara depretsiatsiooniperioodi jooksul, mis RU1 ja RU2 puhul hetkel ei ole oluline, kuna maksukahjumite näol on niikuinii tegemist edasilükkunud tulumaksuvaraga, kui tasumise erisus tuleb sisse Kaliningradi puhul. Autor pooldab mitte kajastada materiaalse põhivarana selliseid renoveerimistöid seoses riskiga, et need tuleb lepingu lõppedes kanda maha. Mahakandmisega kaasneb lisaks maksuarvestusest välja jäämisele ka käibemaksu tasumise kohustus. Lepingu muudatusi tehakse ärioliselt mitte ainult lepingu lõpetamisel, vaid muutuste tõttu äritegevuses võib olla vajadus ka rendilepingu muudatuste läbirääkimiseks. Seega on autori soovitus kajastada kõiki võimalikke investeeringuid Venemaa maksuarvestuses kuludes, mitte materiaalse põhivarana. Jätkuvalt peab Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite järgi peakontorisse raporteerimine olema tehtud selliselt, et kõik suuremad ja üle ühe aastase kasutuseaga varad tuleb kajastada materiaalse põhivarana, kuid see ei tähenda, et sama peaks tegema kohalikus raamatupidamis- ja maksuarvestuses. Seega JaeRU peab olema valmis suurteks erinevusteks kohalikule maksuametile ja Grupile raporteeritava kajastamise vahel, kuid see lisatöö ei tohiks takistada optimaalsema lahenduse kasutamist.

### 3.3. RU1 ja RU2 strateegia

RU1 on 31.12.2013 bilansimahu alusel auditikohustuslane alates 2014. aastast. 2014. aasta eelarve järgi on JaeRU, v.a Kaliningrad, müügitulu ligikaudu 300 miljonit rubla, seega kui jaepindasid järsult suurendama ei hakata, ei ole lähiaastatel müügitulu alusel auditit oodata üheski ettevõttes. Senikaua kuni RU2 komisjonimüüjana varusid ei oma, ei muutu RU2 ka auditikohustuslaseks. Ainus, millega on võimalik auditikohustust ajutiselt edasi lükata ka RU1 puhul, on RU1 ettevõtte müük Grupist välja. Kuna auditikohustuslaseks muutub ettevõtte bilansimahu järgi järgnevas aastaks, siis lükkaks ettevõtte müük enne auditeeritava aasta lõppu Grupist mõne Venemaa ettevõtte auditi kohustuslaseks muutumist aasta võtta edasi. Samas kui välja arvata võimalik seadusemuudatus, mis tagaks Maksuauditile ligipääsu kõikidele audiitori dokumentidele, pole otseselt põhjust auditit ära hoida – tegemist on küll lisakuluga nii rahaliselt kui ka töötajate aja osas, kuid mitte lisariske tekitava kohustusega. Lisaks annab audit kindlust peakontori juhtkonnale, eriti just kohalikele seadustele vastamise aspektist, mida Grupist on raskem kontrollida.

Siirdehindade dokumentatsiooni peab piiriülestest tehingutest lähtuvalt hakkama 2014. aasta kohta koostama ainult RU1. Vastavalt eelarvele, mida illustreerib ka Tabel 3.3, ei ole RU1 kasumlik, kuid kasumlikum kui RU2, seega peaks Emaettevõtja lähetama kaupa madalama marginaaliga, kuna eeldus on, et tegutsetakse kasumit teenivana. Samas kuna Emaettevõtja lähetab kauba Grupi omahinnaga või isegi madalamalt (arvestamata transpordikuludid), siis ei ole võimalik rohkem marginaali alandada. Sisuliselt ei ole võimalik trahvideta lähetushinda vähendada ka tollimaksu miinimummäärade tõttu, kuigi see ei ole maksuametnikele aktsepteeritav põhjendus. Hetkel on kuludid, nagu garantiitasud, mida JaeRU Emaettevõtjale ei kompenseeri. Ka see pole vastavuses siirdehindade põhimõttega, kuigi viiks kokkuvõttes ka kasumlikkuse eesmärki vales suunas. Pole garanteeritud, et Maksuamet usaldab Grupi tulemusi ja Emaettevõtja arvutusi, mille kohaselt tegutsetaksegi kahjumlikult. Seega eksisteerib risk, et siirdehindade auditi korral võiks RU1-l tekkida probleeme. Riskihinnangu põhjal, võib siiski eeldada, et esimestel aastatel RU1-le siirdehindade auditit ei tehta. Kahjumlik tegutsemine ei ole selgelt halb mitte ainult siirdehindade dokumentatsiooni raskuste tõttu vaid ka äriliselt, sest pika-ajaliselt ei tegutseks keegi kahjumlikult. Seetõttu tuleb vaadata ka hilisemat kaalutlust alternatiivse edaspidise ärimudeli kohta.



Venemaale eksportimisel Eesti siirdehindade dokumentatsiooni kontekstis, kus RU1-le müüakse alla Grupi omahinna, aitab lisaks üldisele tulemuslikkusele siirdehindade tõestamisele positiivselt kaasa ka see, et müüki Venemaale vaadeldakse ühtlaselt, ehk siis Kaliningradi kasumlik müük aitab viia keskmise lähetusmarginaali kõrgemale, kui oleks ainult RU1 puhul. Kui Kaliningradi lähetusmarginaal on ligikaudu 20%, siis RU1-le on -7%, mis seoses RU1 oluliselt suuremate mahtudega tähendab keskmiselt siiski negatiivset lähetusmarginaali. Seega müüb Emaettevõtja Venemaale alla Grupi omahinna, mis pole hea tava. Kuna Venemaa ei teeni sealjuures kasumit ka kohapeal, ei ole tegemist ühest riigist teise kasumi viimisega, vaid üldise kahjumi jaotamisega kahe riigi vahel ja seega suurt maksuriski Eesti siirdehindade auditist, juhul kui see peaks toimuma, ei teki ja alla Grupi omahinna müük on põhjendatav.

RU1 ja RU2 omavad mõlemad laenukohustust Emaettevõtja ees - RU1 31.12.2013 seisuga summas 112 814 tuhat rubla ja RU2 151 200 tuhat rubla. Praegu on laen kolmeks aastaks vormistatud intressi mitte kandvaks, kuid 2016. aastal tuleb otsustada, kas laen hakkab seoses siirdehindade riskiga (Tabel 3.1) kandma intressi, võetakse risk jätta laen intressi mitte kandvaks või kantakse laen aktsiakapitali. Nagu näha Tabelist 3.2, on intressi kaudu raha välja võtmine kõige vähem maksuoptimaalne tegevus ja Grupp soovib seda kindlasti vältida. Intressi määramata jätmine pärast kolme aastat on Eesti kontekstis siiski keskmise riski astmega ja mitte kõige parem lahendus. Aktsiakapitali tõstmine laenu arvelt on maksuarvestuse riski kontekstis kindlasti kõige korrektsem optimeerimise viis. Kasumlikkuse suurenemisel saab hiljem alati teha vähendamise, mille ajastus on tänu mänguruumile seoses varude eest tasumisega suurem – see tähendab, et vähendada võib korraga rohkem kui ainult mingi perioodi kasumi, kuna kaubavõlgnevus annab tasumisega olulist lisaega. Samuti pole vähendamise seotud kulud kõrged.

Praeguste tulemuste põhjal, kus JaeRU on kahjumlik ja puudub realistlik lootus, et majanduse olukord ja seeläbi ka Grupi äri märgatavalt paraneks, on väga raske prognoosida, millal võiks RU1 ja/või RU2 kasumlikuks muutuda. Siiski on maksustrateegia koostatud eeldusega, et pikemas plaanis jätkavadki RU1 ja RU2 tegevust ainult juhul kui tegevus õnnestub tagasi kasumlikuks viia.

Tabel 3.3. Eelarve 2014. aasta kohta (tuhandetes rublades)

	<b>RU1</b>	<b>RU2</b>
Hulgimüük (RU1)	31 685	
RU1 poodide müük	214 441	
RU2 poodide müük (RU1 müükides)	112 919	
Kaubakulu	-165 841	
Komisjonitasu	-39 522	39 522
Turustuskulu	-155 086	-62 417
<i>Sh kulum</i>	-6 158	-3 084
<b>Kasum</b>	<b>-1 403</b>	<b>-22 896</b>

Allikas: Autor koostanud Grupi eelarve alusel

Üheks strateegiliseks küsimuseks lootuses, et JaeRU hakkab kasumit teenima, on see, kuidas ära kasutada mõlema ettevõtte maksukahjumid. Vastavalt Tabelile 2.4 ja 2.5 on RU1-l kogunenud maksukahjumeid 36 miljonit rubla ja RU2-l 101 miljonit rubla. Sellest lähtuvalt on tulemuste paranedes RU1-l lähiajal tõenäoline võimalus maksukahjumid ära kasutada. Seega on üks eesmärk mõelda välja, kuidas just RU2 kahjumeid kasutada.

RU1 ja RU2 vahel on komisjonileping. Ühest küljest on see hea võimalus kahe ettevõtte vahel kulusid/tulusid reguleerida. Seda enam, et riigi-sisese siirdehindade turuväärtuse maksuriskid on palju väiksemad. Samas on siirdehindade kontekstis selge, et komisjoniagent peab saama suhteliselt madalat tasu. Kuna kaubarisk lasub müüjal, siis on komisjoniagendi funktsioon müügitegevusel oluliselt limiteeritum kui täieõiguslikul müügiorganisatsioonil.

Selleks, et RU2 teeniks rohkem kasumit ja kasutaks ära maksukahjumeid, võiks ühe variandina kanda RU2 ettevõttesse jooksvalt üle RU1 juhitavaid kasumlikke poode. RU1 peaks küll tähelepanu vältimiseks jätkuvalt maksukasumis olema, kuid mitte nii kõrges määras, nagu oli 2013. aastal. Kuna depretsatsioon maksuvähendus on edasiulatav, siis on kasulik vara ühest ettevõttest teise müümine, mida poe rendilepingu tegija muutusega on võimalik teha – saab ära kasutada olukorda, kus kehtivate määradega on võimalik kiiremini maksuamortisiooni kajastada. RU1 hallatavast seitsmest poest on kolme lepingud 2014. aasta lõpus lõppemas, kuid nendest on vaid üks kasumlik. See pood on mõistlik rendileandja nõusolekul RU2 portfelli tõsta. 2015. aastal on lõppemas kahe järgmise (kõige kasumlikuma) poe rendilepingud, mis tasuks kindlasti samuti RU2 alla tõsta.

Tabel 3.4. Regiooni poodide müügi mõju (tuhandetes rublades)

	<b>Maksukulu/ tulu (+)</b>	<b>Rahavoog</b>
Varud	-	25 800
Materiaalse põhivara	-1 195	6 960
Ettemaksed		7 960
<b>Kokku</b>	<b>-1 195</b>	<b>40 720</b>

Allikas: Autor koostanud RU2 finantsandmete alusel.

Seoses võimalike planeeritavate Grupi arengutega Venemaal, peab siinkohal läbi mängima ka stsenaariumi, mis saab juhul, kui praegused RU2 ehk Venemaa regiooni poed sisuliselt müüakse hulgimüügipartneritele, et nemad praegustes poodides tegutseksid edasi jaemüüjatena. Ettevõtte finantsiline võime areneda laial Venemaa turul on piiratud. Samas on nii laial territooriumil jaesüsteemi raske efektiivselt hallata ja kontrollida. Seega on realistlik stsenaarium, kus mahtude hoidmiseks ja Grupi tegevuse jaesüsteemi kaudu ainult kahele piirkonnale fookustamiseks müüakse regioonide poed juba 2014. aasta lõpuks. Müügi võimalik mõju RU2 tulemustele on esitatud Tabelis 3.4. Tulemusi on kirjeldatud eeldusega, et kasumit tehingust ei saada, kuid igasugused varud, olenemata väärtusest, müüakse täishinnaga (komisjoniagendina peab RU2 need edasi maksma RU1-le) ja samuti tagastatakse probleemideta kõik rendi ettemaksed. Arvestus põhineb 31.12.2014 ligikaudsetel väärtustel.

Müügistsenaariumi puhul tekib olukord, kus praeguse ärimudeli alusel, kus RU2 on komisjoniagent regiooni poodidele, jääks RU2 sisuliselt tühjaks tegevuseta ettevõtteks ja seega poleks võimalik maksukahjumeid ära kasutada. Kahjuks ei ole ka potentsiaalne ostja valmis kahjumite eest maksma. Ühe alternatiivina on läbi arutatud variant, kas RU1, kes selleks hetkeks müüdnud poodides hulgimüüjana toimetab, võiks maksta RU2-le agenditasu. Kuna vastavalt Venemaa seadustele peab olema kuludel selge seos tuludega, siis seda viisi võib pidada ebakorrektses. Kuna selleks hetkeks puudub RU2-l igasugune seos hulgimüüjaga, siis võidakse RU1 vaatenurgast pidada seda kulu ebamõistlikuks ja põhjendamatuks. Variant oleks muidugi rakendada agenditasu lepingut, kuid üldiselt võib viisi lugeda riskantseks, kuna Venemaa maksupõhimõtted seda ei toeta.

Teine alternatiiv, mis on oluliselt väiksema riskiga, on nendele klientidele pakkuda hulgimüüki RU2 kaudu. Kui RU2-l on hulgimüüjana leping, on vähem riskantne jätta hulgimüügi kasum RU2-te. RU1 kui kauba importija ei tohi saada müügist RU2-le kahju kuid

oluline osa kasumist võiks jääda RU2-le. Näitena võib välja tuua, et kui hulгимүүги marginaal koos transpordikuludega oleks 10% Grupi omahinnast, millest 2% jääks RU1-te ja ülejäänud RU2-te, siis oleks potentsiaalne aastane tulu ehk kasum RU2-s 5 500 tuhat rubla, mis tähendaks jätkuvalt, et maksukahjumite kasutamiseks kuluks ligikaudu 20 aastat. On selge, et see meede ei ole kahjumite kasutamiseks piisav.

Kõige suuremalt on võimalik kasum RU2-te tõsta, kui RU2 hakkab importijaks. Selleks tuleb RU2-l endale muretseda vastavad sertifikaadid ja sõlmida leping Emaettevõtjaga. Grupis on olemas kogemus RUvana müümisel RU1 importijaks muutmise, et see protseduur ei ole liiga kallis, piirdudes mõne tuhande euroga, ega ka liiga suurt administratiivtöö koormust toov. Seda võib teha jooksvalt RU2 kasumi suurendamiseks ja ka momendil, kui RU1 on maksukahjumid lõplikult ära kasutanud. Seejärel, kui rendilepinguid enam pole RU1 all, oleks võimalik ka peakontori töötajad üle viia ja RU1 Grupist välja müüa, mis vähendaks administratiivtöö koormust. Samas kui rakendada teisi meetmeid, pole otseselt põhjust esialgu midagi muuta, seda enam, et lepingute muutmise maksab.

Seoses maksuauditi tegemise nõudega reorganiseerimisel või likvideerimisel kontekstis, kus Maksuamet, praktikast lähtuva kogemuse põhjal, tegutseb eesmärgiga oma kulutatud aega tasa teenida, ei ole ühendamine realistlik alternatiiv.

Kokkuvõttes on seega strateegia aeglustada RU1 kasumit ja seda kasumlike poodide ja hulгимүүги kaudu võimalikult palju RU2-te kanda. Ning lõpuks, kui RU1 maksukahjumid on kasutatud, jätta alles vaid RU2. RUvana müügist on Grupil kogemus, et tegemist on suhteliselt lihtsa, tihti kasutatava ja vähe maksva protseduuriga.

### **3.4. Kaliningradi strateegia**

Kaliningradi situatsioon erineb oluliselt RU1 ja RU2 omast. Esiteks selle tõttu, et olles tollivaba tsooni ettevõtte ja importides kaupa ise otse Emaettevõtjalt, puudub sel teiste JaeRU ettevõtetega tehingute tegemisel mänguruum. Teiseks on oluline erisus selles, et tegemist on kasumis oleva ettevõttega, mis juba praegu maksab tulumaksu, seega on võimalik võit tulumaksu optimeerimisel kohese rahalise mõjuga.

Kaliningradi 2014. aasta oodatav müügitulu on oluliste muutusteta, kuna jätkuvalt tegutsetakse ühe poega. Võttes arvesse ligikaudset 40 miljoni rubla suurust müügitulu ja 10 miljoni rubla suurust koguvara, ei ole Kaliningradil auditikohustuslaseks muutumist oodata.

Esimene ülesanne on Kaliningradi puhul jooksvalt kasumi vähendamine. Üks viis selleks on kasumi vähendamine lähetushindade tõstmisega. Kui vaadata Tabelit 3.2, on näha, et tollimaksude puudumisel pole olulist vahet Läti kaudu dividendide maksmisel (22%) ja lähetushinna tõstmisel (25%). Seda enam, et kunagi kasumi dividendidena välja võtmisel tuleb Kaliningradis vastavalt seadusandlusele tulumaksu maksta kohe jooksvalt. Läbi lähetushinna korrigeerimise ei tule jooksvalt tulumaksu maksta ja rahaline kulu tekib alles hetkel, kui on vajadus, aga ka finantsilised võimalused dividende maksta. Seega on tänu tollimaksude puudumisele finantsiliselt kõige eesmärgipärasem lähetushindasid tõsta. Vältimaks tolliametnike soovimatut tähelepanu, tuleb aga arvestada Grupi tollieksperdit saadud kindla soovitusena mitte teha seda üle 10% korraga. Seega on üks strateegilistest otsustest Kaliningradi osas igal aastal lähetushindade 10% võrra tõstmine seni, kuni jõutakse piirini, kus Kaliningrad pole tõstmise järel enam kasumlik.

Tegelikult pakub RU1 Kaliningradile sisuliselt juhtimisteenust, kuna RU1 direktor kui turu juht on see, kes peab poe rendilepingu osas läbirääkimisi ja teeb kõik muud poega seotud strateegilised otsused. IT-tugi, raamatupidamise ja personalijuhtimise teenus tulevad samuti RU1-lt. Teenust pakub kaudsest ka Eesti peakontor, aga mitte ühe inimese täiskoormuse ulatuses. Samas vastavalt peatükis 1.3 kirjeldatule ja riskide hinnangule Tabelis 3.1 ei ole juhtimisteenuste pakkumine otstarbekas, kuna toob endaga kaasa riski ja võib olla maksuametnike silmis maksudest kõrvalehoidumise viis.

Strateegia plaanisel on ka oluline vaadata, kui suur on Kaliningradi võlgnevus Emaettevõtjale kauba eest. See on oluline, mõistmaks, mis ajal võib tekkida situatsioon, kus raha kandmiseks Emaettevõtjasse ei saa enam kauba eest tasuda (varasemalt kui 120-päevane maksetähtaeg) ja tuleb maksta dividende. Kaliningradi kohustus Emaettevõtja ees on 31.12.2013 seisuga 3 720 tuhat rubla. Vaadates kohustust varasemalt teenitud kasumite kontekstis Tabelis 2.3 koos 2014. aasta eelarvega, mille järgi ei ole seoses euro tugevnemisega oodata kasumi kasvamist, on jätkuvalt võimalus, et kahe aasta pärast võib ettevõtte jõuda situatsiooni, kus tuleks dividendide maksmisele mõelda.

Nagu näha Jooniselt 1, on Kaliningrad 2013. aastast 100% RU1 tütarettevõtte. Seega tuleks dividende maksta Venemaa ettevõttele. Siinkohal peab silmas pidama, et juhul kui Grupp otsustaks Grupist välja müüa ettevõtte RU1 ja Kaliningradi uueks emaettevõtteks saaks RU2, ei oleks aasta aega võimalik dividende maksta. 100% tütarettevõtja puhul ei rakendu Venemaa ettevõtete vaheliselt dividendimaks, seega kulu ei teki ja pole muret, et maksudeks

raha puudumine raha kandmist takistaks. RU1 võlg Emaettevõtjale on väga suur ja selle tasumine võtab aastaid, isegi kui tegevus kasumlikuks pöördub.

Kaliningrad peab vastavalt Tabelis 1.2 toodule 2014. aasta kohta ja edaspidi koostama siirdehindade dokumentatsiooni. Venemaal peavad võrdlusandmeteks olema Venemaa ettevõtted ning kindla aasta võrreldavad tehingud. Auto vaatas näitena Grupi siirdehindade dokumentatsiooni, mille kohaselt 2012. aasta andmete põhjal peaks olema marginaal 0,63-5,63% ja sealjuures Grupis kui piiratud vastutusega edasimüüjate osas peaks olema marginaal madalam ots nimetatud vahemikust. Kui nimetatud Tabelis vaadata lisaks Venemaa näiteid, on näha, et tegemist on samuti pigem võrdlusandmete madalama otsaga. Seega võib 2-3% ärikasumi marginaali siirdehindade kontekstis mõistlikuks hinnata. 2013. aastal oli Kaliningradi ärikasumi marginaal 7%. Seega toetab ka siirdehindade põhimõte vajadust vähendada Kaliningradi kasumlikkust. Võttes aluseks 2014. aasta eelarve viimase versiooni ja korrigeerides tulemust võimaliku 10% hinna tõstmisega, saame me oodatavaks Kaliningradi tulemuseks ja marginaaliks 0,3%.

$$\text{ÄK marginaal} = \frac{143 \text{ tuhat rubla}}{42\,173 \text{ tuhat rubla}} = 0,3\% \quad (3)$$

2014 aasta prognoos on tagasihoidlikum kui 2013. aasta tulemus, kuna seoses Venemaa tarbija kindlustunde vähenemisega on müügitulemused olnud väga nõrgad. Prognoos on nende nõrkade tulemustega ka lähetushinna tõstmise juures jätkuvalt positiivne ja kui Kaliningradi tulemused osutuvad prognoositust paremateks, tuleb marginaal pigem kõrgem. Seega 2014. aastal suurt vajadust ärikasumi marginaali langetamiseks ei ole. Samas tuleb mõelda pikemas perspektiivis ja kaaluda lisaviise kasumi vähendamiseks.

Üheks lisaviisiks, mis tasub kindlasti ära teha, on ühe RU1 töötaja üleviimine Kaliningradi palgale. Kuna kõiki tsentraalseid teenused osutavad RU1 töötajad, pole raske tõestada, et näiteks Kaliningradi administratiivtöö tegemiseks on vajalik vähemalt üks raamatupidaja. Lisaboonusena vähendab töötaja üleviimine RU1 kulusid, mis on maksukahjumite ärakasutamiseks kokkuvõttes mõistlik.

Üheks alternatiiviks kasumi Emaettevõtjale viimiseks on muuta kauba eest tasumise maksetähtaega nii palju lühemaks, et Kaliningrad realistlikult ei jaksaks õigel ajal tasuda ja vastavalt lepingule saaks talle hilinenud maksimiste eest viiviseid määrata. Samas on tegemist valdkonnaga, millest võit ei saaks olla väga suur ja sellega kaasneks administratiivtöö

koormus. Võimalus selliste trahvide kirjutamiseks tasuks lepingusse sisse kirjutada kui toimub järgmine lepingu uuendamine.

Arvestama peab sellega, et kuna Kaliningrad teeb tehinguid Emaettevõtjaga ehk piiriüleseid seotud osapoolega tehinguid, siis tuleb alates 2014. aastast hakata koostama siirdehindade dokumentatsiooni.

Kokkuvõttes peab Kaliningrad keskenduma kasumi vähendamisele lähetushinna ja väikese osa kulude RU1-st Kaliningradi tõstmise kaudu.

## KOKKUVÕTE

Töö eesmärk on töötada välja strateegia Grupi ettevõtetele järgnevateks aastateks, et minimeerida võimalikke riske ja optimeerida tulumaksu, võttes arvesse Venemaa maksuarvestuse omapärasid.

Autor tõi töös välja kompaktse eestikeelse ülevaate Venemaa tulumaksusüsteemist. Venemaa ja jaekaubanduse valdkonna puhul on lisaks tavapärasele vaja arvestada materiaalsel põhivara puudutavate eripäradega, samuti juhtimistasude ja kulude jagamise lepingute maksuameti-poolse ebasoosinguga jm. Sarnaselt Euroopaga on ka Venemaal aina olulisemaks muutumas siirdehindade temaatika ja vastav dokumentatsioon, millest autor ka pikemalt kirjutas. Lisaks siirdehindadele tulenevad piirangud ja täiendav maksukulu Venemaal alakapitalisatsiooni reeglitest, millega piiratakse intresside kaudu tulu teistesse riikidesse viimist. Autor tõi välja võimalikud auditeerimise alla sattumise riski suurendavad tegurid.

Autor kirjeldas Grupi struktuurilisi ja ärilisi aspekte, millest sõltub maksuarvestus. Samal põhjusel kirjeldas autor Grupi ettevõtete maksuajalugu ning maksukahjumeid ja üldiseid finantstulemusi.

Tuvastamaks kõige optimaalsemat meetodit, on autor arvanud erinevate tulu emaettevõtteni viimisega kaasnevaid maksukulusid. Võrdluse tulemusena leidis autor, et parim lahendus on dividendide maksmine Venemaaga topeltmaksustamise vältimise lepingut omava riigi kaudu. Seega on üks strateegiline eesmärk enne kumuleeruvasse maksukasumisse jõudmist, mida on loota siiski alles kaugemas tulevikus, kindlasti struktureerida Grupis Venemaa ettevõtted Läti tütardeks. Samuti on Venemaa materiaalse põhivara ja veelgi enam renditavate pindade mitteeraldavate materiaalsete põhivaradena kajastamise erisuste tõttu pandud strateegiliseks eesmärgiks, erinevalt senisest praktikast, võimalikult palju investeringuid maksuarvestuses kohe kuludena, mitte bilansis materiaalse põhivarana kajastada.

Autor jõudis järeldusele, et RU1 ja RU2 strateegia tulumaksu optimeerimiseks on:



- kolme aasta möödumisel laenu ulatuses aktsiakapitali tõstmine intressikulu tekkimise ärahoidmiseks;
- RU1 kasumlike poodide andmine jooksvalt vastavalt rendilepingute uuendamisele RU2 komisjoniagendi portfelli;
- kõikide uute hulгимүүгilepingud sõlmimine Venemaal RU2 poolt jättes kasumi RU2-te;
- RU2 importijaks tegemine RU1 asemel, kui RU1 on kõik maksukahjumid ära kasutanud;
- RU1 kui tõenäolisemalt kiirema maksukahjumite ära kasutaja Grupist välja müümine ja kogu tegevuse restruktureerimine RU2-te;
- RU2 müümine peale kasumisse jõudmist Grupi siseselt Läti ettevõttele topeltmaksustamise vältimise lepingu raames olemiseks kapitalitulu teenimisel.

Autor jõudis järeldusele et Kaliningradi strateegia tulumaksu optimeerimiseks on:

- Emaettevõtja ekspordi lähetushinna tõstmine;
- RU1 ühe töötaja viimine Kaliningradi palgale.

Lisakasuna on strateegia kokkupanemisel tekkinud Grupi peakontori töötajatele kompaktne dokumentatsioon selgitamaks Venemaa maksude põhimõtteid ja Grupi strateegiat seoses tulumaksuga.

Töö täitis püstitatud eesmärgi ja Grupil on olemas strateegia ja tegevusplaan edaspidiseks. Autor saab kasutada tööd Grupis selgitamiseks ja viimaks läbi muutuseid, mida strateegia elluviimine nõuab. Autor loodab, et magistritöös kirjeldatud informatsioon Venemaa maksusüsteemist ja Grupi võimalikust strateegiast võiks tulevikus aidata ka mõnel teisel Venemaal tegutseva rahvusvahelise kontserni peakontoril strateegiat kujundada. Omamata informatsiooni ja planeerimata tulevikku on tõenäosus optimaalseks maksulahenduseks kindlasti madalam.

## **SUMMARY**

### **CORPORATE INCOME TAX OPTIMISATION IN RUSSIA**

Triinu Tarkin

A company can be optimise tax from both accrual and cash flow timing of expense wise, without increasing the risks when appropriate planning is done in order to carry out business with best tax outcomes.

The aim of this work therefore, is to create corporate income tax optimising strategy for Group's three Russian entities: RU1, RU2 and Kaliningrad.

The first chapter gives an overview of the corporate income tax regulation in Russia. All the information that is given, indirectly also relates to corporate income tax, such as tax and financial audit, tax reporting and common practise. The regulation changes in recent years have also been brought up to allow some analysis together with comparison to European trends for considering possible future developments. The information is given in sufficient detail to give a thorough and concise overview in Estonian to any person who works in head office finance team and needs to work with Russian subsidiaries to have sufficient knowledge to set an overall strategy and know the detailed questions needed to be asked from the local accounting staff. Through interviews, court cases and examples from cases the background information on common practise is given to consider when performing risk evaluation.

The second chapter describes the Group, with the main focus being on the Russian subsidiaries and the transactions between themselves and the current financial situation aspects that are important from corporate income tax perspective.

The third chapter analyses the risks involved by using evaluation matrix and taking into account the Russian practise. The author uses her seven year experience as an auditor and two years experience as a financial controller working with Russian subsidiaries to make her evaluation of the risks. Then, the specific strategy for entities is set by analysing different alternatives. First, some general aspects are given, for example what to treat as fixed assets

and how, are considered. At profit distribution phase, it is also important which countries entity is the parent of Russian subsidiaries, and what other alternatives exist to profit distribution. The author suggests recording investments made as expense opposed to fixed assets, as much as possible. The author also suggests making the Group Russian subsidiaries, the subsidiaries of Latvian entity, as paying dividend to Latvia has much better tax conditions for the Group as opposed to paying directly to Estonia.

Since the results can have an impact by setting the appropriate transfer price when selling to Russia and providing commission service between entities, more detailed strategy considerations are made at entity level. The strategy is set, while not forgetting the limits and concerns arising from the risk analysis. Steps to make RU1 and RU2 more tax effective are:

- not employing interest payments abroad and rather transferring the loan to equity, when such steps are needed to be taken;
- transferring the profitable stores to be operated by RU2 when RU1 rent agreements expire;
- making wholesale agreements with partners by RU2 to transfer profits from RU1 to RU2;
- making RU2 the new importer when all RU1 tax losses have been used;
- reducing administrative work burden and getting rid of RU1 when all its tax losses have been used up and rent contracts slowly transferred to RU2;
- selling RU2 internally in Group to Latvian subsidiary when it becomes profitable for making capital gains under double taxation treaty.

Steps to make Kaliningrad more tax effective are:

- increasing importing transfer price;
- transferring an employee from RU1 to Kaliningrad.

The author needs to now start the process of implementing the strategy and transfer the knowledge within the Group.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Bistrova J., Lace N. (06.2012). Dividend policy determinants in CEE countries. – Riga Technical University, Faculty of Engineering Economics and Management. 78 pages.
- „Cargill Jug“ kaebus Krasnodarski oblasti Arbitraazkohtu N A32-22042/2009-5/253otsuse tühistamiseks 06.08.2009 BAS 667/10 26. Venemaa Föderatsiooni Kõrgem Arbitraazkohus 26.01.2010. [http://sudact.ru/arbitral/doc/yLyjbjLDPV5J/?arbitral-txt=&arbitral-case\\_doc=&arbitral-doc\\_type=&arbitral-date\\_from=&arbitral-date\\_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&arbitral-participant=](http://sudact.ru/arbitral/doc/yLyjbjLDPV5J/?arbitral-txt=&arbitral-case_doc=&arbitral-doc_type=&arbitral-date_from=&arbitral-date_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&arbitral-participant=)
- Corporate tax rates table. KPMG. <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (23.03.2014)
- Ernst&Young. (2012). Russian Tax brief. - Ernst & Young (CIS) B.V. publications, september 2012. Client information. 9 pages.
- Fantini M., Prammer D., De Laet J., Nicodème G., Hemmelgarn T., Kosonen K., Hristova M. (2010). Taxation trends in the European Union. – European Commission Taxation and Customs Union. 391 pages.
- Fedjušina L. JaeRU pearaamatupidaja. Renoveerimistöde maksukajastamisest ja maksuauditi riskidest. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Lisa 1. 14.03.2014.
- Finantsministri kiri No 03-03-06/1/319 30. mail 2011.
- Garnier G., Gburzynska A., György E., Mathé M., Prammer D., Ruà S., Skonieczna A. (2013). Recent reforms of Tax systems in EU: Good and Bad News. – European Commission's Directorate General for Taxation and Customs Union: Taxation Papers, oktoober 2013. 176 pages.
- Hellevig J., Isaev E. (2012). Accounting and Audit in Russia. – Awara Group publications, 11 juuni 2012. Client information. 5 pages.
- Hellevig J., Kabakov A., Usov A. (2012). Corporate profit tax. – Awara Group publications, 2. oktoober 2012. Client information. 25 pages.
- Hills J. (2012). Russia taxguide 2012. – PKF publications: Worldwide tax Guide 2012, aprill 2012. Client information. 15 pages.
- Holmes K. (2006). Tulu mõiste multidistsiplinaarne analüüs. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

- Kriščiunaite K., Nedzinskas N., Miltenite A., Surpliene N. (2013). Tax legislation amendments. – PwC publications: Tax and legal alert, 16 detsember 2013. Client information. 5 pages.
- Legostaeva K., Ponomareva O., Slavinskaya N., Stone G., Stroykova S. (2013). Russia's new rules: Overview and practical aspects. – PwC publications: transfer pricing perspectives. Client information. 10 pages.
- Lemaitre C., Krüger A. (2008). Making the most of your tax breaks: structuring sales activities as an instrument to reduce effective tax rates. – The European business review 20.09.2008 Digitaalne: The European business review.
- Perezogina O. (2012). V FNS uverenõ: objazatelstvo dosudebnojeobzalovanie nalogovõh sporov sekonomit sredstva u vremja kompanii – Glavbuh 16.04.2012 Moskva: ZAO Akton Media. (vene keeles)
- Perov A.V., Tolkushkin A.V. (2009). Nalogi i nalogoblozenie. 10. Ümbertõõtatud tr. Moskva: Jurait. (vene keeles)
- Povey G. (22.07.2012). What happens in case of non-compliance with new TP rules? What are the risks?– KPMG in Russia and the CIS publication: Transfer pricing services. Client information. 2 pages.
- Povey G. (2012). Controlled transactions. – KPMG in Russia and the CIS publication: Transfer pricing services, 29 juuli 2012. Client information. 3 pages.
- Povey G., Melkonian A. (2012). Doing business in Russia: your tax and legal lighthouse. – KPMG in Russia and the CIS publication: Issues and insights. Client information. 46 pages.
- Preston J., Packman A., Neville H., Claros A. L., Ramalho R. (2013). Paying taxes 2014. - PwC publications: paying business taxes. 182 pages.
- S 1 Janvarja 2015 goda: nalogoviki smogut polutõit svedeniya o kompanii ot jejo auditora. (2014) – Glavbuh 06.03.2014 Moskva: ZAO Akton Media. (vene keeles)
- Severny Kuzbass kaebus Maksuinspektoraadi 12.08.2010 otsuse № A27-7455/2010 tühistamiseks № 8654/11 Kõrgema Arbitraazkohtu presiidium 15.11.2011 [http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id\\_casedoc=1\\_1\\_8fb6828f-7e79-45f6-9652-2b9f002eede7](http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_8fb6828f-7e79-45f6-9652-2b9f002eede7) (23.03.2014) (vene keeles)
- Shestakova E. (2013). Spornõje voprosõ nalogooblazeniya. Istsislenie i uplata naloga na pribõl organizatsii. – Finansovaja gazeta N22 2013 Moskva: Finansovaja gazeta (vene keeles)
- Tax incentives for energy efficiency. (28.09.2009). Russian law online. <http://www.russianlawonline.com/content/tax-incentives-energy-efficiency> (10.04.2014)

Tissot D., Vasin P. (03.2012). Russia Tax Outlook. – CMS publications: Issue No.22

Treaty between the Russian Federation and the Republic of Latvia on Avoiding Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital. Lepingu allkirjastanud Läti Vabariigi ja Vene Föderatsiooni presidendid Moskvast 20.12.2010. (Läti ja Venemaa vaheline topeltmaksustamise vältimise leping).

Tulumaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. detsembril 1999 -RT I 1999, 101, 903

Vasutin R., Polivanov A. (09.2011). Update on Cross-Border Royalties and Management Services: Recent Russian Court Rulings Highlight Need to Carefully Structure Transactions. – *Practical European Tax strategies* Volume 13 No 9 09.2011 Concord: Worldtrade Executive Inc.

Veter E., Cawdron S., Reuta N. (2012). Russia releases recommendations for transfer pricing documentation - Ernst&Young Tax alert, 6 september 2012. Client information. 5 pages.

Федеральный закон об аудиторской деятельности. Vastu võetud Vene Föderatsiooni Riigiduumas 30. detsembril 2008. a. - N 307-ФЗ, 2008; N 136-ФЗ, 01.07.2010; N 400-ФЗ, 28.12.2010; N 99-ФЗ, 04.05.2011; N 169-ФЗ, 01.07.2011; N 200-ФЗ, 11.07.2011; N 327-ФЗ, 21.11.2011; N 185-ФЗ, 02.07.2013; N 251-ФЗ, 23.07.2013; N 396-ФЗ, 28.12.2013; N 23-ФЗ, 04.03.2014 (Audiitortegevuse seadus)

Глава 3.1. Консолидированная группа налогоплательщиков. Vastu võetud föderaalseadusena 16. novembril 2011. a. - N 321-ФЗ, 2011 (Maksukohustuslaste grupp)

Налоговый кодекс Российской Федерации. Vastu võetud Vene Föderatsiooni Riigiduumas 16. juulil 1998. a. - N 146-ФЗ, 1998; N 118-ФЗ, 05.08.2000; N 166-ФЗ, 29.12.2000; N 71-ФЗ, 30.05.2001; N 110-ФЗ, 06.08.2001; N 118-ФЗ, 07.08.2001; N 126-ФЗ, 08.08.2001; N 148-ФЗ, 27.11.2001; N 158-ФЗ, 29.11.2001; N 179-ФЗ, 28.12.2001; N 187-ФЗ, 29.12.2001; N 187-ФЗ, 31.12.2001; N 57-ФЗ, 29.05.2002; N 104-ФЗ, 24.07.2002; N 110-ФЗ, 24.07.2002; N 116-ФЗ, 25.07.2002; N 182-ФЗ, 27.12.2002; N 187-ФЗ, 31.12.2002; N 190-ФЗ, 31.12.2002; N 191-ФЗ, 31.12.2002; N 193-ФЗ, 31.12.2002; N 196-ФЗ, 31.12.2002; N 51-ФЗ, 06.05.2003; N 55-ФЗ, 22.05.2003; N 65-ФЗ, 06.06.2003; N 78-ФЗ, 23.06.2003; N 86-ФЗ, 30.06.2003; N 105-ФЗ, 07.07.2003; N 110-ФЗ, 07.07.2003; N 117-ФЗ, 07.07.2003; N 139-ФЗ, 11.11.2003; N 147-ФЗ, 11.11.2003; N 148-ФЗ, 11.11.2003; N 163-ФЗ, 08.12.2003; N 178-ФЗ, 23.12.2003; N 16-ФЗ, 05.04.2004; N 58-ФЗ, 29.06.2004; N 60-ФЗ, 30.06.2004; N 62-ФЗ, 30.06.2004; N 65-ФЗ, 20.07.2004; N 66-ФЗ, 20.07.2004; N 70-ФЗ, 20.07.2004; N 83-ФЗ, 28.07.2004; N 84-ФЗ, 28.07.2004; N 86-ФЗ, 28.07.2004; N 95-ФЗ, 29.07.2004; N 102-ФЗ, 18.08.2004; N 103-ФЗ, 20.08.2004; N 105-ФЗ, 20.08.2004; N 107-ФЗ, 20.08.2004; N 108-ФЗ, 20.08.2004; N 109-ФЗ, 20.08.2004; N 110-ФЗ, 20.08.2004; N 112-ФЗ, 20.08.2004; N 122-ФЗ, 22.08.2004; N 124-ФЗ, 04.10.2004; N 127-ФЗ, 02.11.2004; N 141-ФЗ, 29.11.2004; N 183-ФЗ, 28.12.2004; N 203-ФЗ, 29.12.2004; N 204-ФЗ, 29.12.2004; N 208-ФЗ, 29.12.2004; N 212-ФЗ, 30.12.2004;

N 50-Ф3, 18.05.2005; N 55-Ф3, 03.06.2005; N 58-Ф3, 06.06.2005; N 62-Ф3, 18.06.2005; N 63-Ф3, 18.06.2005; N 64-Ф3, 18.06.2005; N 68-Ф3, 29.06.2005; N 71-Ф3, 30.06.2005; N 74-Ф3, 30.06.2005; N 78-Ф3, 01.07.2005; N 90-Ф3, 18.07.2005; N 93-Ф3, 21.07.2005; N 101-Ф3, 21.07.2005; N 106-Ф3, 21.07.2005; N 107-Ф3, 21.07.2005; N 117-Ф3, 22.07.2005; N 118-Ф3, 22.07.2005; N 119-Ф3, 22.07.2005; N 131-Ф3, 20.10.2005; N 155-Ф3, 05.12.2005; N 158-Ф3, 06.12.2005; N 168-Ф3, 20.12.2005; N 201-Ф3, 31.12.2005; N 205-Ф3, 31.12.2005; N 16-Ф3, 10.01.2006; N 28-Ф3, 28.02.2006; N 39-Ф3, 13.03.2006; N 73-Ф3, 03.06.2006; N 75-Ф3, 03.06.2006; N 93-Ф3, 30.06.2006; N 119-Ф3, 18.07.2006; N 134-Ф3, 26.07.2006; N 137-Ф3, 27.07.2006; N 144-Ф3, 27.07.2006; N 151-Ф3, 27.07.2006; N 153-Ф3, 27.07.2006; N 160-Ф3, 16.10.2006; N 175-Ф3, 03.11.2006; N 176-Ф3, 03.11.2006; N 177-Ф3, 03.11.2006; N 178-Ф3, 03.11.2006; N 191-Ф3, 10.11.2006; N 201-Ф3, 04.12.2006; N 208-Ф3, 05.12.2006; N 232-Ф3, 18.12.2006; N 244-Ф3, 29.12.2006; N 257-Ф3, 29.12.2006; N 268-Ф3, 30.12.2006; N 276-Ф3, 30.12.2006; N 38-Ф3, 23.03.2007; N 75-Ф3, 16.05.2007; N 76-Ф3, 16.05.2007; N 77-Ф3, 16.05.2007; N 83-Ф3, 17.05.2007; N 84-Ф3, 17.05.2007; N 85-Ф3, 17.05.2007; N 195-Ф3, 19.07.2007; N 216-Ф3, 24.07.2007; N 239-Ф3, 30.10.2007; N 240-Ф3, 30.10.2007; N 255-Ф3, 04.11.2007; N 257-Ф3, 08.11.2007; N 258-Ф3, 08.11.2007; N 261-Ф3, 08.11.2007; N 284-Ф3, 29.11.2007; N 285-Ф3, 29.11.2007; N 310-Ф3, 01.12.2007; N 324-Ф3, 04.12.2007; N 332-Ф3, 04.12.2007; N 333-Ф3, 06.12.2007; N 55-Ф3, 30.04.2008; N 103-Ф3, 26.06.2008; N 108-Ф3, 30.06.2008; N 121-Ф3, 22.07.2008; N 135-Ф3, 22.07.2008; N 142-Ф3, 22.07.2008; N 155-Ф3, N 158-Ф3 22.07.2008; N 160-Ф3, 23.07.2008; N 172-Ф3, 13.10.2008; N 205-Ф3, 24.11.2008; N 208-Ф3, 24.11.2008; N 209-Ф3, 24.11.2008; N 224-Ф3, 26.11.2008; N 225-Ф3, 01.12.2008; N 251-Ф3, 04.12.2008; N 263-Ф3, 22.12.2008; N 264-Ф3, 22.12.2008; N 272-Ф3, 22.12.2008; N 281-Ф3, 25.12.2008; N 282-Ф3, 25.12.2008; N 305-Ф3, 30.12.2008; N 311-Ф3, 30.12.2008; N 313-Ф3, 30.12.2008; N 314-Ф3, 30.12.2008; N 323-Ф3, 30.12.2008; N 36-Ф3, 14.03.2009; N 67-Ф3, 28.04.2009; N 117-Ф3, 03.06.2009; N 120-Ф3, 03.06.2009; N 125-Ф3, 28.06.2009; N 145-Ф3, 17.07.2009; N 161-Ф3, 17.07.2009; N 165-Ф3, 17.07.2009; N 188-Ф3, 18.07.2009; N 201-Ф3, 19.07.2009; N 202-Ф3, 19.07.2009; N 204-Ф3, 19.07.2009; N 205-Ф3, 19.07.2009; N 209-Ф3, 24.07.2009; N 213-Ф3, 24.07.2009; N 220-Ф3, 27.09.2009; N 242-Ф3, 30.10.2009; N 253-Ф3, 09.11.2009; N 261-Ф3, 23.11.2009; N 275-Ф3, 25.11.2009; N 276-Ф3, 25.11.2009; N 281-Ф3, 25.11.2009; N 282-Ф3, 28.11.2009; N 283-Ф3, 28.11.2009; N 284-Ф3, 28.11.2009; N 287-Ф3, 28.11.2009; N 316-Ф3, 17.12.2009; N 318-Ф3, 17.12.2009; N 368-Ф3, 27.12.2009; N 374-Ф3, 27.12.2009; N 379-Ф3, 27.12.2009; N 41-Ф3, 05.04.2010; N 50-Ф3, 05.04.2010; N 69-Ф3, 30.04.2010; N 83-Ф3, 08.05.2010; N 86-Ф3, 19.05.2010; N 115-Ф3, 02.06.2010; N 119-Ф3, 17.06.2010; N 153-Ф3, 05.07.2010; N 207-Ф3, 27.07.2010; N 217-Ф3, 27.07.2010; N 229-Ф3, 27.07.2010; N 242-Ф3, 30.07.2010; N 243-Ф3, 28.09.2010; N 285-Ф3, 03.11.2010; N 291-Ф3, 03.11.2010; N 293-Ф3, 08.11.2010; N 300-Ф3, 15.11.2010; N 306-Ф3, 27.11.2010; N 307-Ф3, 27.11.2010; N 308-Ф3, 27.11.2010; N 309-Ф3, 27.11.2010; N 310-Ф3, 27.11.2010; N 313-Ф3, 29.11.2010; N 395-Ф3, 28.12.2010; N 397-Ф3, 28.12.2010; N 409-Ф3, 28.12.2010; N 425-Ф3, 28.12.2010; N 23-Ф3, 07.03.2011; N 25-Ф3, 07.03.2011; N 70-Ф3, 21.04.2011; N 77-Ф3, 21.04.2011; N 122-Ф3, 03.06.2011; N 125-Ф3, 04.06.2011; N 132-Ф3, 07.06.2011; N 147-Ф3, 21.06.2011; N 170-Ф3, 01.07.2011; N 200-Ф3, 11.07.2011; N 215-Ф3, 18.07.2011; N 218-Ф3, 18.07.2011; N 227-Ф3, 18.07.2011; N 235-Ф3, 18.07.2011; N 239-Ф3,

18.07.2011; N 245-ФЗ, 19.07.2011; N 248-ФЗ, 19.07.2011; N 249-ФЗ, 20.07.2011; N 258-ФЗ, 21.07.2011; N 305-ФЗ, 07.11.2011; N 318-ФЗ, 16.11.2011; N 319-ФЗ, 16.11.2011; N 320-ФЗ, 16.11.2011; N 321-ФЗ, 16.11.2011; N 328-ФЗ, 21.11.2011; N 330-ФЗ, 21.11.2011; N 336-ФЗ, 28.11.2011; N 337-ФЗ, 28.11.2011; N 338-ФЗ, 28.11.2011; N 339-ФЗ, 28.11.2011; N 359-ФЗ, 30.11.2011; N 365-ФЗ, 30.11.2011; N 383-ФЗ, 03.12.2011; N 385-ФЗ, 03.12.2011; N 405-ФЗ, 06.12.2011, N 417-ФЗ, 07.12.2011; N 16-ФЗ, 29.02.2012; N 19-ФЗ, 30.03.2012; N 36-ФЗ, 23.04.2012; N 47-ФЗ, 03.05.2012; N 49-ФЗ, 05.06.2012; N 78-ФЗ, 14.06.2012; N 94-ФЗ, 25.06.2012; N 96-ФЗ, 29.06.2012; N 97-ФЗ, 29.06.2012; N 100-ФЗ, 10.07.2012; N 130-ФЗ, 28.07.2012; N 133-ФЗ, 28.07.2012; N 145-ФЗ, 28.07.2012; N 161-ФЗ, 02.10.2012; N 162-ФЗ, 02.10.2012; N 202-ФЗ, 29.11.2012; N 203-ФЗ, 29.11.2012; N 204-ФЗ, 29.11.2012; N 205-ФЗ, 29.11.2012; N 206-ФЗ, 29.11.2012; N 235-ФЗ, 03.12.2012; N 245-ФЗ, 03.12.2012; N 253-ФЗ, 25.12.2012; N 259-ФЗ, 25.12.2012; N 271-ФЗ, 25.12.2012; N 278-ФЗ, 29.12.2012; N 279-ФЗ, 29.12.2012; N 282-ФЗ, 29.12.2012; N 294-ФЗ, 30.12.2012; N 22-ФЗ, 04.03.2013; N 39-ФЗ, 05.04.2013; N 94-ФЗ, 07.05.2013; N 108-ФЗ, 07.06.2013; N 130-ФЗ, 07.06.2013; N 131-ФЗ, 07.06.2013; N 134-ФЗ, 28.06.2013; N 152-ФЗ, 02.07.2013; N 198-ФЗ, 23.07.2013; N 212-ФЗ, 23.07.2013; N 213-ФЗ, 23.07.2013; N 214-ФЗ, 23.07.2013; N 215-ФЗ, 23.07.2013; N 216-ФЗ, 23.07.2013; N 248-ФЗ, 23.07.2013; N 251-ФЗ, 23.07.2013; N 263-ФЗ, 30.09.2013; N 267-ФЗ, 30.09.2013; N 268-ФЗ, 30.09.2013; N 269-ФЗ, 30.09.2013; N 301-ФЗ, 02.11.2013; N 306-ФЗ, 02.11.2013; N 307-ФЗ, 02.11.2013; N 317-ФЗ, 25.11.2013; N 334-ФЗ, 02.12.2013; N 416-ФЗ, 28.12.2013; N 420-ФЗ, 28.12.2013.  
(Maksukoodeks)

О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Venemaa Föderatsiooni valitsuse otsus 01.01.2002 N 1, redaktsioonid N 415, 09.07.2003; N 476, 08.08.2003; N 697, 18.11.2006; N 676, 12.09.2008; N 165, 24.02.2009; N 1011, 10.12.2010.

Таможенный кодекс Российской Федерации. Vastu võetud Vene Föderatsiooni

Riigiduumas 25. aprillil 2003. a. - N 61-ФЗ, 2003; N 186-ФЗ, 23.12.2003; N 58-ФЗ, 29.06.2004; N 118-ФЗ, 20.08.2004; N 139-ФЗ, 11.11.2004; N 90-ФЗ, 18.07.2005; N 204-ФЗ, 31.12.2005; N 16-ФЗ, 10.01.2006; N 26-ФЗ, 18.02.2006; N 238-ФЗ, 19.12.2006; N 266-ФЗ, 30.12.2006; N 88-ФЗ, 6.06.2007; N 118-ФЗ, 26.06.2007; N 198-ФЗ, 24.07.2007; N 214-ФЗ, 24.07.2007; N 240-ФЗ, 30.10.2007; N 333-ФЗ, 6.12.2007; N 103-ФЗ, 26.06.2008; N 205-ФЗ, 24.11.2008; N 250-ФЗ, N 205-ФЗ, 24.11.2008; 3.12.2008; N 309-ФЗ, 30.12.2008; N 314-ФЗ, 30.12.2008; N 58-ФЗ, 9.04.2009; N 207-ФЗ, 24.07.2009; N 231-ФЗ, 13.10.2009; N 232-ФЗ, 13.10.2009; N 267-ФЗ, 25.11.2009; N 290-ФЗ, 8.11.2009; N 311-ФЗ, 27.11.2010.  
(Tollimaksukoodeks)

Venemaa Föderatsiooni Rahandusministeeriumi kiri N 03-03-06/1/345 19.07.2012 Налог на прибыль: расходы на аренду, осуществляемые во время проведения капитальных вложений или ремонта.

Venemaa Föderatsiooni Rahandusministeeriumi kiri N 03-03-06-01/601 21.11.2012 Ответ.

Venemaa Föderatsiooni Rahandusministeeriumi kiri N 03-05-05-01/18 04.04.2012 Ответ.



Venemaa Föderatsiooni Rahandusministeeriumi ja Föderaalse Maksuameti kiri NO A-4-13/14433 30.08.2012 О подготовки и представления документации в целях налогового контроля.

## LISA

### **Lisa 1. 14.03.2014 intervjuu L. Fedjušinaga üleskirjutus**

Одна из причин, более тщательного взгляда на классификацию инвестиций, в недавнем деле имевшим место, в Российской Федерации. Налоговая служба, нанесла визит моему бывшему работодателю. Перед непосредственным началом, аудиторской проверки, имела место беседа между налоговым инспектором и финансовым руководителем. Ссылаясь, на предоставленную документацию и расчёты, была достигнута цифра в размере пяти миллионов рублей, основой которой является дополнительные налоговые сборы, пени и штрафы. Финансовому руководителю, были предложены следующие условия: что в случае определения размера финальной цифры, приведёт к экономии времени не только руководителя, но и налоговой инспекции и в следствии чего не повлечёт за собой дополнительного увеличения стоимости и налогового аудита. Являясь частью Европейской компании, с руководством располагающимся за пределами Российской Федерации, было принято следующее решение, не рассматривать данное предложение как единственно правильное и применимое в данной ситуации. В следствии проведения налогового аудита, были найдены следующие нарушения : списание материальных ценностей по окончанию действия договора, были проведены некорректно, также были выявлены нарушения, в некорректном присвоении классификаций инвестициям. В результате компанию обязали выплатить, сумму в размере одиннадцати миллионов рублей, на основании подоходного налога, НДС (налог на добавленную стоимость), штрафов и пени.

Основываясь, на опыте двух близких нам компаний и других организаций в которых имела место аудиторская проверка, было выявлено что налоговые инспекторы в большинстве своём не уделяют особого внимания деталям и не проверяют каждый платежный документ. Их силы направлены, на выявления крупных нарушений которые приведут к огромным штрафам для компаний их допустивших. Незначительные нарушения, такие как некорректные отчисления органам социальных служб, не являются для налоговых служб приоритетными.