

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Infotehnoloogia teaduskond

Tarkvarateaduse instituut

IT70LT

Janek Rozov 122370 IABM

INFO- JA

KOMMUNIKATSIOONITEHNOLOOGIA

RAKENDAMISE MÕJU „1000 EURO“

KÄIBEMAKSUREFORMI PUHUL

Magistritöö

Juhendaja:

Taavi Kotka

Tallinna

Tehnikaülikooli

Infotehnoloogia

teaduskonna

Tarkvarateaduse

instituudi doktorant

Tallinn 2017

Autorideklaratsioon

Kinnitan, et olen koostanud antud lõputöö iseseisvalt ning seda ei ole kellegi teise poolt varem kaitsmisele esitatud. Töös on viidatud kõigile töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ning kirjandusallikatest ja mujalt pärinevatele andmetele.

Autor: Janek Rozov



17.03.2017

kuupäev

.....

allkiri

Annotatsioon

Magistritöös on kirjeldatud, millist mõju avaldas infotehnoloogilise komponendi juurutamine käibemaksureformile, kehtestades täiendava aruandluse KMD INF, maksu- ja tolliameti töö tõhustamisele ning käibemaksu pettusskeemide tõkestamisele. Lisaks uuriti, millist mõju avaldas KMD INF käibemaksuaugu vähendamisele, võrreldes 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastaid. Lisaks on magistritöös kirjeldatud erinevaid käibemaksuga seotud pettusskeeme ning on toodud välja, millistele käibemaksu pettusskeemidele avaldas reformi raames välja arendatud lahendus kõige suuremat mõju.

Magistritöös on põhiprobleemina välja toodud, et enne reformi suurenes käibemaksuaugust aastast-aastasse. Füüsiliste kontrollide arvu suurendamine ei ole endaga kaasa toonud märkimisväärseid positiivseid muutusi maksuaugu vähendamises. Probleemina on samuti käsitletud maksu- ja tolliameti võimekust kontrollide läbiviimiseks käibemaksu arvestamise osas, milleks oli 7% ning kontrolli sattusid enamasti isikud, kes reaalset küsisid enammakstud käibemaksu tagasi ning suurem osa maksumaksjatest, kes enammakstud käibemaksu tagasi ei taotlenud, jäid kontrollist välja. Lisaks oli oluliseks probleemiks tervikliku ja süsteemse lähenemise puudumine ostja-müüja ja müüja-ostja vaheliste tehingute automaatseks kontrollimiseks deklaratsioonide esitamise hetkel, mis võimaldaks kohe alustada kontrolle isikute suhtes, kelle andmed käibedeklaratsioonidel ei klapi.

Magistritöö olulisteks tulemusteks on KMD INF infotehnoloogilise lahenduse juurutamisega seotud mõjud, käibemaksuaugu vähendamine ning maksu- ja tolliameti töö tõhustamine käibemaksupettuste tõkestamise osas. Lisaks sellele on magistritöö tulemuseks nelja käibemaksuga seotud pettusskeemi põhjalik kirjeldamine ning tuvastamine, et käibe varjamisega ja alusetu sisendkäibemaksu suurendamisega seotud pettusskeemid said tõkestatud tänu KMD INF juurutamisele.

Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning sisaldab 73 lehekülge teksti, 5 peatükki, 23 joonist, 3 tabelit, 5 graafikut, 4 skeemi, 1 diagrammi.

Abstract

Impact of the implementation of information and communications technologies to the reform of the value added tax administration "EURO 1000"

This master's thesis describes the impact of the information technology component (technical implementation of the additional report “KMD INF”) on the effectiveness of the Tax and Customs Board’s work in preventing the VAT fraud schemes. More specifically, the master’s thesis examines the KMD INF impact on reducing the VAT gap compared to the years 2012, 2013, 2014, and 2015. In addition, various VAT fraud schemes are also described, whilst bringing forward the kinds of tax fraud schemes KMD INF had the greatest impact on.

The main problem described in the master's thesis is that before the “KMD INF reform”, the VAT gap saw a yearly increase and increasing the number of physical audits had not led to significant positive decreases in the tax gap. The capacity of the Tax and Customs Board in providing audits was low, as only 7% of all enterprises with VAT liability were checked. Audits mostly only affected enterprises that had filed for excess VAT returns. The majority of taxpayers, who did not apply for overpaid tax returns, were excluded from the inspection. There was no comprehensive and/or systematic approach for acquiring info and overview of the buyer-seller and seller-buyer transactions and no possibility for automatic verification of declarations in real-time.

The main results of this master’s thesis is the question whether the deployment of KMD INF, using information technology solutions, had a positive impact on the reduction of the VAT gap and on the effectiveness of the Tax and Customs Board in combating VAT fraud schemes. In addition, the master's thesis specifically describes four VAT fraud schemes and establishes that the frauds schemes associated with turnover manipulation and input VAT manipulation are blocked due to the introduction of KMD INF.

The master’s thesis is in Estonian and contains 73 pages of text, 5 chapters, 23 figures, 3 tables, 5 graphs, 4 schemas, 1 diagram.

Lühendite ja mõistete sõnastik

VAT	Value Added Tax – Käibemaks
VATG	Value Added Tax Gap – Käibemaksuauk
VTTL	Value Added Tax Total Tax Liability – Kogu käibemaksukohustus
SAF-T	Standard Audit File for Tax Purposes – Rahvusvaheline standard elektrooniliseks maksualaseks infovahetuseks
IMF	International Monetary Fund – Rahvusvaheline Valuutafond
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development – Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
Split Payment	Lahutatud makse
EMTA	Eesti Maksu- ja Tolliamet
KMD	Käibedeklaratsioon
KMD INF	Käibedeklaratsiooni informatiivne lisa
MKR	Maksukohustuslaste register
CASE	Center for Social and Economic Research – Sotsiaalsete ja majanduslike uuringute keskus

Sisukord

Autorideklaratsioon	2
Annotatsioon.....	3
Abstract Impact of the implementation of information and communications technologies to the reform of the value added tax administration "EURO 1000"	4
Lühendite ja mõistete sõnastik	5
Jooniste, skeemide ja graafikute loetelu:	8
Tabelite loetelu	10
1 Sissejuhatus	11
Ülesande püstitus.....	14
2 Käibemaks, kui riigieelarve üks olulisimaid tuluallikaid	15
2.1 Käibemaksu olemus.....	16
2.2 Käibemaksu deklareerimine maksu- ja tolliametile kuni 01.11.2014	19
2.2.1 Käibemaksukohustuslaste halduskoormus enne 01.11.2014.....	22
2.3 Käibemaksupettuste olemus	23
2.3.1 Käibe varjamine.....	25
2.3.2 Sisendkäibemaksu suurendamine käibedeklaratsiooni andmetega manipuleerides.....	29
2.3.3 Käibe osaline või täielik varjamine ja alusetu sisendkäibemaksu suurendamine käibedeklaratsiooni andmetega manipuleerides.....	31
2.3.4 Sisendkäibemaksu suurendamine kasutades fiktiivseid arveid	33
3 Käibemaksuauk	39
3.1 Rahvusvaheline praktika käibemaksupettuste tõkestamisel	43
3.1.1 Füüsilise kontrolli läbiviimine.....	47
3.1.2 Pöördmaksustamine.....	48
3.1.3 Tehingutest ja nendega seotud partneritest teavitamine	50
3.1.4 Tagatise määramine.....	50
3.2 Käibemaksupettuste tõkestamise meetmete rakendamise mõju	51
3.2.1 Füüsilise kontrolli meetme mõju	51
3.2.2 Pöördmaksustamise meetme mõju	52
3.2.3 Tagatise kui meetme mõju.....	52
3.2.4 Tehingutest ja nendega seotud partneritest teavitamise meetme mõju	52
3.2.5 Käibemaksupettuste tõkestamise meetmete mõju võrdlus	53

4 Käibemaksu „1000 euro“ reformi mõju	56
4.1 Erikorra kehtestamise eeldused ja ulatus	56
4.2 Seaduse rakendamise seotud investeeringud	58
4.2.1 KMD INFi süsteemiarhitektuur ja tehniline kirjeldus.....	60
4.2.2 KMD ja KMD INFi halduskoormuse suurus	62
4.3 KMD INF Mõju käibemaksupettuste tõkestamisel	64
4.3.1 Riskianalüüsi tõhustamine KMD INF abil	66
4.3.2 KMD INF mõju käibe varjamise ja sisendkäibemaksu suurendamisega seotud pettuste tuvastamisele	67
4.3.3 KMD INFi mõju fiktiivsete arvete kasutamisega seotud pettuste tuvastamisele	71
4.4 Käibemaksu lisandväärtuse, laekumise ja augu suuruse ülevaade aastatel 2012 – 2015	73
5 Kokkuvõte	82
Kasutatud kirjandus	84
Lisad	88

Jooniste, skeemide ja graafikute loetelu:

Joonis 1: „Riigieelarve tulude jaotus aastatel 2012–2015”

Joonis 2: „Ettevõtte F poolt arve väljastamine, ettevõtte A poolt arve tasumine“

Joonis 3: „Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluvat käibemaksu, ettevõtte A sisendkäibemaksu“

Joonis 4: „Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluvat käibemaksu, ettevõtte A sisendkäibemaksu ja enamakstud käibemaksu taotluse“

Joonis 5: „Ettevõtte F müüb kaupa või teenuseid ettevõttele A, tehing toimub Eestis“

Joonis 6: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenuseid ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenuseid edasi ettevõttele D, tehing toimub Eestis“

Joonis 7: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõttele A. Ettevõtted F ja A on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis“

Joonis 8: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõttele A. Mõlemad, nii F kui A, on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis“

Joonis 9: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõttele A. Mõlemad, nii F kui A, on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis“

Joonis 10: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõtetele A, B ja C. Kõik ettevõtted on käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis“

Joonis 11: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenust ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenust edasi ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ja tehingud toimuvad Eestis“

Joonis 12: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenust ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenust edasi ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ja tehingud toimuvad Eestis“

Joonis 13: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenust ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenust edasi ettevõttele D, sh ettevõtte A kasutab ettevõtte C „arvevabriku“ teenust. Ettevõtted A

ja C on käibemaksukohustuslased, ettevõtted F ja D ei ole käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis“

Joonis 14: „Ettevõtte A soetab fiktiivseid arveid ettevõttelt C, kasutades neid maksukohustuse ebaseaduslikuks optimeerimiseks, mõlemad ettevõtted on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis“.

Joonis 15: „Ettevõtte A soetab fiktiivseid arveid ettevõttelt C, kasutades neid maksukohustuse ebaseaduslikuks optimeerimiseks. Ettevõtte C kasutab ettevõtet P fiktiivse tehingu deklareerimiseks, kõik ettevõtted on käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis“

Joonis 16: „Käibemaksuauk aastatel 2012 ja 2013“

Joonis 17: „Pöördmaksustamine“

Joonis 18: „Käibe varjamise tuvastamine KMD INF abil“

Joonis 19: „Sisendkäibemaksu suurendamise tuvastamine KMD INF abil“

Joonis 20: „Käibe varjamise ja sisendkäibemaksu ebaseadusliku suurendamise tuvastamine KMD INF abil“

Joonis 21: „Arvevabrikute" ja nende teenuste kasutajate tuvastamine KMD INF abil“

Joonis 22: „Käibemaksuaugu muutus 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastatel“

Joonis 23: „Käibemaksuseaduse muudatusega seotud IKT investeeringute tasuvus“

Graafik nr 1: Käibemaksu lisandväärtus ajavahemikus novembrist detsembrini aastatel 2012-2015“

Graafik nr 2: Käibemaksu lisandväärtus ajavahemikus jaanuarist oktoobrini aastatel 2012-2015“

Graafik nr 3: „Käibemaksu kuu keskmine lisandväärtus aastatel 2012–2015“

Graafik nr 4: „Käibemaksu lisandväärtus aastatel 2012–2015“

Graafik nr 5: „Käibemaksu laekumine aastatel 2012–2015“

Skeem nr 1: „KMD andmete jagunemise ja kontrolli vajaduse määramise protsess enne 01.11.2014“

Skeem nr 2: „KMD esitamine enne KMD INF juurutamist“

Skeem nr 3: „KMD ja KMD INF esitamise võimalused peale muudatuste realiseerimist“

Skeem nr 4: „KMD andmete jagunemise ja kontrolli vajaduse määramise protsess peale 01.11.2014“

Diagramm nr 1: KMD INF süsteemi komponendid ja nendevahelised seosed

Tabelite loetelu

Tabel nr 1: „Käibemaksukohustuse täitmisest tulenev halduskoormus“

Tabel nr 2: „Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuaugu suurus aastal 2011“

Tabel nr 3: „Käibemaksupettuste tõkestamise meetmete mõju pettuskeemidele“

1 Sissejuhatus

Käesolevas töös annab autor ülevaate, kuidas infotehnoloogia võimaldab ellu viia muudatusi käibemaksu pettuste tõkestamisel, mõjutades nii positiivselt käibemaksuaugu vähenemist ja suurendades sealjuures minimaalselt ettevõtjate halduskoormust. Magistritöö valmis koostöös Eesti maksu- ja tolliametiga. Magistritööd alustati 2014. aasta lõpus ning jätkati aastatel 2015 ja 2016, mis võimaldas hinnata 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastate käibemaksu lisandväärtuse ja käibemaksuaugu muutust. Töö on eeskätt kasulik maksundusega tegelevatele inimestele, ilmestades käibemaksupettustega seotud probleeme ning kirjeldades võimalikke lahendusi (eeskätt tehnilisi) nende tõkestamiseks. Töö on samas kasulik ka laiemale sihtrühmale, näiteks info- ja kommunikatsioonitehnoloogia arendusvaldkonnaga tegelevatele inimestele, tuues maksundusvaldkonna näitel välja positiivsed mõjud infotehnoloogia kasutuselevõttust nii organisatsiooni tööprotsesside kui ka organisatsiooni poolt pakutavate teenuste parendamise osas.

Maksuduse valdkond on viimase kümne aasta jooksul arenenud nii organisatoorses kui ka info- ja kommunikatsioonitehnoloogilises mõttes. Maksu- ja tolliamet oli esimene avaliku sektori asutus, kes arendas välja esimese e-teenuse, milleks oli 1999. aastal üksikisiku tulude deklareerimine. Ettevõtted ja füüsilised isikud suhtlevad maksu- ja tolliametiga elektrooniliselt 90% juhtudest. Viimase kümne aasta jooksul on infosüsteemidesse investeeritud 18,7 miljonit eurot. Maksu- ja tolliameti poolt osutatavad e-teenused on pälvinud tunnustust nii Eesti-siseselt kui ka välismaal. OECD raporti kohaselt on Eesti üks efektiivsemaid maksukogujaid, kulutades 100 euro maksude kogumiseks ainult 30 senti.

Käibemaksu administreerimise kohalt on seis väga hea, sest 99% deklaratsioone esitatakse elektrooniliselt ning kõiki sellega kaasnevat menetlust on samuti võimalik elektrooniliselt teostada. Negatiivse külje pealt võib välja tuua, et alates 2008. aastast on IMFi raporti kohaselt käibemaksuauk pidevalt suurenenud ning aastaks 2011 kahekordistus 9%lt kuni 18%ni. 2012. aastal oli käibemaksuaugu suurus 250 miljonit eurot, mis omakorda moodustab 15% käibemaksu laekumisest. Maksu- ja tolliameti

andmetel on aastatel 2010–2012 Eesti riigile tekitatud käibemaksukahju kokku 633 miljonit eurot.

Eesti kontekstis on taoline summa suur probleem, kuna käibemaks on riigieelarvele väga oluline tuluallikas, olles teisel kohal peale sotsiaalmaksu, moodustades 23% riigituludest. Riik kogub aastas ca 2,6 miljardit eurot käibemaksu, millest tagastab ca 1,1 miljardit eurot, mistõttu käibemaksu laekumine riigieelarvesse moodustab ca 1,5 miljardit eurot. Maksu- ja tolliameti andmetel jättis 2012. aastal käibemaksu sisuliselt maksmata 9 700 käibemaksukohustuslast, mis moodustab 72 000 käibemaksukohustulaste koguarvust 13,47%. Aastas esitatakse maksu- ja tolliametile ca 432 000 tagastusnõuet, millest 96% juhtudest tagastab maksuhaldur tasutud summa nelja päeva jooksul ettevõtte ettemaksukontole [27]. 2012. aastal oli maksu- ja tolliametil 330 revidenti, kelle tööülesandeks oli kontrollide läbiviimine. Põhiliseks probleemiks on olnud kontrolli alustamiseks vajaliku info hankimine, mis on ajamahukas nii maksuhalduri kui maksumaksjate jaoks. Revidendid suudavad aastas füüsiliselt keskmiselt kontrollida 2 500 käibemaksukohustuslast, mille tulemusena on pettusi avastatud 25 miljoni euro ulatuses. Põhiliseks probleemiks on, et maksuhaldur kontrollis eeskätt ettevõtteid, kes olid esitanud enamakstud käibemaksu tagastustaotluse, mis moodustas 3,5% kõikidest käibemaksukohustuslastest. Läbiviidud kontrollide tulemusena on välja selgitatud, et 19% juhtudel on olnud tegemist valedeklareerimisega (näiteks eksimused deklaratsiooni ridade täitmisel, käibemaksuseaduse ebapiisav tundmine, väärad arved raamatupidamises jms), 35% juhtudel kajastatakse sisendkäibemaksu arvestuses fiktiivseid arveid, 36% juhtudel varjatakse käivet ning ülejäänud 10% juhtudel on olnud tegu muude rikkumistega. Negatiivse tagajärjena jäävad maksuhalduri orbiidist välja ettevõtted, kes ebaseaduslikult vähendavad käibemaksukohustust, makstes vähem või jättes käibemaksu üldse maksmata. Arvestades, et käibe varjamisega seotud pettusi on 36%, võib eeldada, et käibemaksukohustuslaste arv, keda peaks kontrollima, ulatub 25 920ni. Kõikide tagastusnõuete kontrollimiseks kuluks maksu- ja tolliametil olemasolevate jõududega 11 aastat [11].

Olemasoleva olukorra muutmiseks, et tagada ausat konkurentsikeskkonda, ning ausate ettevõtete koormamise vältimiseks, pöördus maksuhaldur peadirektori Marek Helm nimel majandus- ja kommunikatsiooniministeeriumi side ja riigi infosüsteemide aseksantsler Taavi Kotka poole palvega mõelda koostöös välja lahendus olemasoleva olukorra leevendamiseks. Koostöö tulemusena otsustati, et on vajalik andmete otsimis- ja

kogumisesüsteemi ning kontrollisüsteemi muutmine. Seni kuni maksuhalduri füüsiline ressurss kuulub informatsiooni otsimisele ja kogumisele, koormates sealhulgas ka ausaid ettevõtjad, ei vähene ka käibemaksupettused. Asekantsleri soovitusel tuginedes otsustas maksuhaldur, et peab suunama oma füüsilise ressursi kontrollile, töötades välja automaatse informatsiooni otsimise ja kogumise süsteemi. Selline lähenemine nõudis põhimõttelisi muudatusi ettevõtjate ja maksuhalduri toimetamiste osas, sest ühelt poolt olid ettevõtjad sunnitud jagama maksuhalduriga oma ärisaladustega seotud infot ning teisalt pidi maksuhaldur edaspidi tagama kogutava info turvalisuse ning suutma välja tuua reaalsed fiskaalsed kasud ebaausate ettevõtete tuvastamisel. Uuenduse eesmärgiks valiti konkurentsikeskkonna parandamine viisil, mil ausaid ettevõtteid ei tülitata alusetute füüsiliste kontrollitoimingutega, ning mis lubab ettevõtetel vajaduse korral edastada täiendavat infot tehingute kohta, kasutades kõiki võimalikke infotehnoloogilisi kanaleid. Maksuhaldur pidi tagama, et täiendav andmete kogumine koormaks ainult neid ettevõtteid, kes on saavutanud kriitilise taseme tehingute mahu osas ühe partneriga, vabastades kõik teised ettevõtted lisakohustusest. Täiendava andmete esitamise kohustuseks kehtestati piir 1000 euro ulatuses ühe isikuga tehtavate tehingute osas ühes kuus, mis omakorda puudutas 60% ettevõtteid ning 99% protsenti tehinguid.

Maksuhalduri ja majandus- ja kommunikatsiooniministeeriumi koostööst sündis idee, kuidas käibemaksuauku 2015. aastal 35 miljoni euro võrra vähendada, kehtestades ühelt poolt kohustuse suurendada käibemaksukohustuslastelt käibedeklaratsioonil kogutavat infot, luues selleks kaks täiendavat vormi, KMD INF Osa A (müügitehingud) ja KMD INF Osa B (ostutehingud), ning teiselt poolt, võimaldades lisaks olemasolevatele e-lahendustele nii olemasolevaid kui täiendavaid andmeid esitada täisautomaatselt masinmasin liidese kaudu või komplektse andmete esitamisega, laadides üles ühe failiga kõik käibemaksu arvestamisega seotud andmed, mis on ettevõtte raamatupidamises olemas. Lisaks sellele oli andmete töötlemine ja analüüsimine plaanitud realiseerida automaatselt kohe peale ettevõtte poolt andmete esitamist kõikide käibemaksukohustuslaste osas, kes on ühes kuus, ühele isikule teinud suuremaid makseid kui 1000 eurot. Füüsilist kontrolli oli plaanis alustada ainult nende ettevõtete osas, kelle deklareeritud müügi- või ostutehingud ei klapi ettevõtete partnerite poolt deklareeritud ostu- või müügitehingutega, koormamata kattuvate andmetega ettevõtteid.

Ülesande püstitus

Hüpotees 1: „Käibemaksu reform ning käibemaksu INF vormi juurutamine, mis oli toetatud toimiva IKT lahendusega, suurendas Eesti-sisest lisandväärtust ning vähendas käibemaksuauku eeskätt pettuste tõkestamise osas, mis oli tingitud käibe varjamisest või enamakstud käibemaksu suurendamisest, mida põhjustasid mittekäibemaksukohustuslaste omavahelised tehingud“.

Hüpotees 2: „Käibemaksu ahelpeetustega seotud käibemaksukohustuslaste tuvastamine kiirenes ning õiguskuulekate käibemaksukohustuslaste halduskoormus enamakstud käibemaksu kontrollide osas vähenes“.

Hüpotees 3: „Maksu- ja tolliameti tehtud investeeringud IKT sektorisse seoses käibedeklaratsiooni INF vormi juurutamisega muutuvad tasuvaks 01.01.2016“.

Püstitatud eesmärkideni jõutakse avalikus kasutuses olevate dokumentide analüüsi ning maksu- ja tolliameti töötajate intervjuerimise kaudu.

2 Käibemaks, kui riigieelarve üks olulisimaid tuluallikaid

Käesolevas peatükis annab autor ülevaate riigieelarve seaduse 2012.¹, 2013.², 2014.³ ja 2015.⁴ aastate riigieelarve tulude koondvaatest ning toob eraldi välja maksude, sh käibemaksu ja sotsiaalkindlustusmaksete (edaspidi maksutulud kokku) ja eraldi ka käibemaksu tulud [21, 22, 23, 24]. Ülevaade aitab selgitada riigieelarve tulude kontekstis käibemaksuga seotud tulude tähtsust. Nelja aasta keskmine riigieelarve tulude koondvaate maht oli 7,55 miljardit eurot. Sellest moodustasid maksutulud 6,08 miljardit eurot, mis oli 80,5% riigieelarve koondtuludest, käibemaksu tulud 1,63 miljardit eurot, mis oli 21,6% riigieelarve koondtuludest. Käibemaksutulud moodustavad nelja aasta peale enam kui viiendiku kogutuludest, mille maht moodustab väga suure osa riigieelarvest.

2015. aasta riigieelarve tulude koondvaate maht oli 8,50 miljardit eurot, millest maksutulud moodustasid kokku 6,96 miljardit eurot, mille osatähtsus oli 82,0% riigieelarve koondtuludest, käibemaksutulude osa moodustas 1,86 miljardit eurot, mille osatähtsus oli 21,9% riigieelarve koondtuludest. 2015. aasta riigieelarve tulude osa muudest tuludest (va maksutulud) moodustas 1,53 miljardit eurot, mille osatähtsus oli 18,0%. Muude tulude maht oli 0,33 miljardi euro võrra väiksem kui käibemaksutulude maht. Võrreldes 2015. aastat 2014. aastaga, suurenes muude tulude (va maksutulud) maht riigieelarve koosseisust 0,7% võrra, mis moodustas 0,13 miljardit eurot. Võrreldes 2015. aastat 2013. aastaga, vähenes muude tulude (va maksutulud) maht riigieelarve koosseisust 1,1% võrra, samas absoluutväärtuses suurenes eelarve maht 0,10 miljardi euro võrra. Võrreldes 2015. aastat 2012. aastaga, vähenes muude tulude (va maksutulud) maht riigieelarve koosseisust 6,9 % võrra, mis moodustas 0,02 miljardit eurot. Võrreldes 2015. aastat 2014. aastaga, suurenes käibemaksu osatähtsus riigieelarve koondtulude vaates 1,1% võrra, mille puhul käibemaksu tulud suurenesid 0,19 miljardi euro võrra ehk 192,1 miljonit eurot. Võrreldes 2015. aastat 2013. aastaga, suurenes käibemaksu osatähtsus

¹ 2012. aasta riigieelarve seadus. Link: <http://www.fin.ee/doc.php?108122>

² 2013. aasta riigieelarve seadus. Link: <http://www.fin.ee/doc.php?108106>

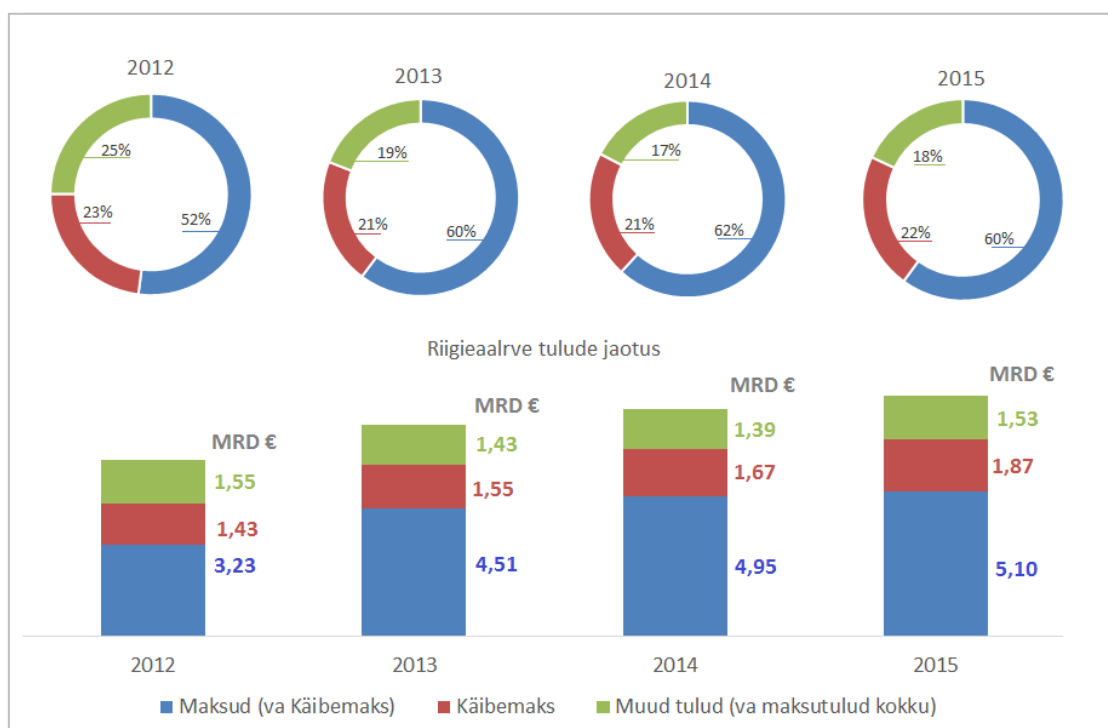
³ 2014. aasta riigieelarve seadus. Link: <http://www.fin.ee/doc.php?110498>

⁴ 2015. aasta riigieelarve seadus. Link: <http://www.fin.ee/doc.php?113406>

riigieelarve koondtulude vaates 1,2% võrra, millest käibemaksu tulud suurenesid 0,32 miljardi euro võrra ehk 315,6 miljonit eurot. Võrreldes 2015. aastat 2012. aastaga, vähenes käibemaksu osatähtsus riigieelarve koondtulude vaates 1,1% võrra, samas kui käibemaksu tulud suurenesid 0,43 miljardi euro võrra ehk 431,9 miljoni euro võrra.

Joonisel nr 1 on visuaalselt kajastatud riigieelarve tulude jaotus aastatel 2012, 2013, 2014 ja 2015. Parema ülevaate saamise eesmärgil on andmed kajastatud nii suhtarvudes kui ka absoluutnäitajates.

Joonis 1: „Riigieelarve tulude jaotus aastatel 2012–2015“



Alapeatükkides 2.1 ja 2.2 kirjeldab autor käibemaksu olemust ning selle deklareerimise põhimõtteid. Kirjapandu põhineb autori poolt läbiviidud iseseisval analüüsil, mille käigus kasutati avalikult kättesaadavaid dokumente. Alapeatükis 2.3 kirjeldab autor käibemaksu arvestamisega soetud pettusi, kasutades selleks maksu- ja tolliameti (edaspidi EMTA) ametnikega tehtud intervjuusid.

2.1 Käibemaksu olemus

Käibemaksu arvestust reguleerib käibemaksuseadus (edaspidi KMS). Käibemaks on kaudne maks, millega sisuliselt maksustatakse lõpptarbijat, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Oma olemuselt on käibemaks lisandunud väärtuse maks (ingl Value Added Tax). Registreeritud käibemaksukohustuslased on kohustatud lisama

võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu, väljastama KMSi nõuetele vastavaid arveid, pidama käibemaksuarvestust ning deklareerima ja tasuma käibemaksu. Käibemaksukohustuslastel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks (sisendkäibemaks). Sisendkäibemaksu on käibemaksukohustuslasel õigus maha arvata üksnes juhul, kui kaupu või teenuseid soetatakse maksutatava käibe tarbeks. Aastatel 2012, 2013, 2014 ja 2015 oli käibemaksumääradeks 20%, 9% ja 0%. Eesti-siseselt on käibemaksumääradeks kaupade ja teenuste müügi puhul 20% ja 9%. Euroopa Liidu siseselt ja Euroopa Liidu välise müügi puhul on käibemaksumääraks 0%. Euroopa Liidu sisese ostu ja impordi puhul on riigile deklareeritav ja tasutav käibemaksumäär 20%. Väga lihtsustatult võib käibemaksuga maksustamise protsessi kirjeldada järgnevalt: kauba / teenuse hinnale (üldkulud + otsekulud + kasumimarginaal) lisatakse kauba müügi või teenuse osutamise puhul käibemaksumäär (0%, 9% või 20%). Käibemaksu üldjuhul deklareerib ja maksab EMTAle kauba müüja või teenuse osutaja. Käibemaksu arvestus kahe Eesti käibemaksukohustuslase puhul enne käibemaksureformi (01.11.2014) näeb välja järgmiselt:

Ettevõtte F müüb Eestis kauba ettevõttele A. Mõlemad ettevõtted on käibemaksukohustuslased. Ettevõtte F on kohustatud väljastama vastavalt KMS § 37¹ ettevõttele A arve, millel vastavalt KMS § 37 lg 7 p 8 tuleb üldjuhul kajastada kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning vastavalt KMS §37 lg 7 p 10 tasumisele kuuluv käibemaksu summa. Ettevõtte F on kohustatud vastavalt KMS § 29² lg 1 ja 2 arvutama ning vastavalt KMS § 27³ lg 2 esitama käibedeklaratsiooni ja vastavalt KMS § 38⁴ tasuma käibemaksu EMTAle. Ettevõtte A on kohustatud ettevõtte F poolt väljastatud arve alusel tasuma ettevõttele F teostatud tööde või osutatud teenuste eest. Ettevõttel A on õigus vastavalt KMS § 29⁵ lg 3 arvutada sisendkäibemaks, lähtudes KMS § 31⁶ kirjeldatud

¹ Käibemaksuseadus § 37, link: <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para37>

² Käibemaksuseadus § 29, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para29>

³ Käibemaksuseadus § 27, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para27>

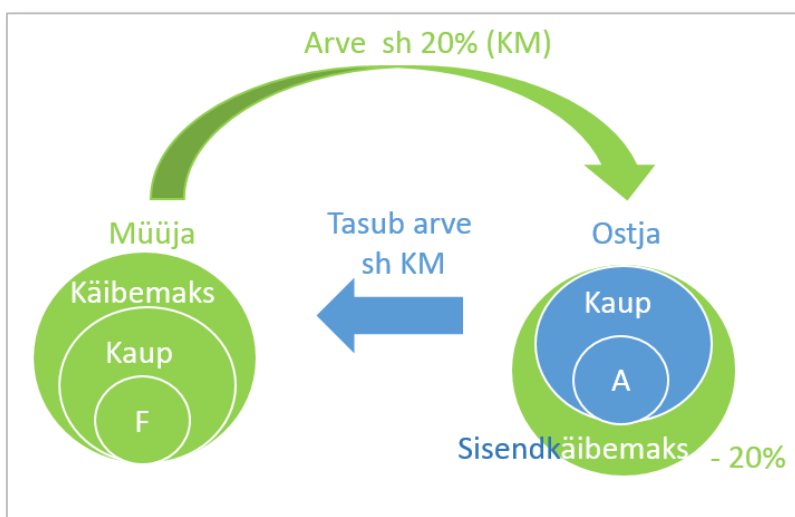
⁴ Käibemaksuseadus § 38, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para38>

⁵ Käibemaksuseadus § 29, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para29>

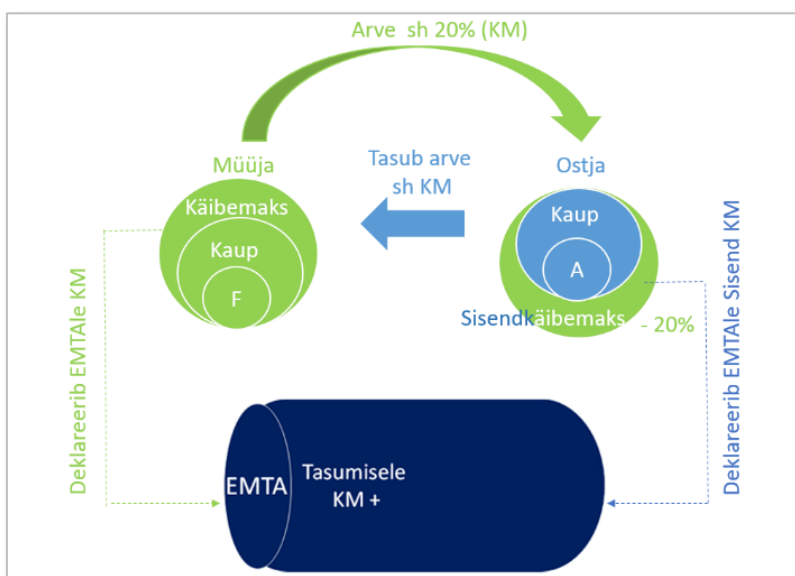
⁶ Käibemaksuseadus § 31, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para31>

tingimustest, ning vastavalt KMS § 27¹ esitada käibedeklaratsioon. Vastavalt KMS § 34² on võimalus tagasi taotleda ka enamakstud käibemaks, mis on tasutud ettevõttele F. Selgitamaks käibemaksu ja sisendkäibemaksu arvestamist ja lähtudes käibemaksuarvestuse aspektist, toob autor skemaatiliste näidetena välja tehingud kahe ettevõtte vahe.

Joonis 2: „Ettevõtte F poolt arve väljastamine, ettevõtte A poolt arve tasumine“



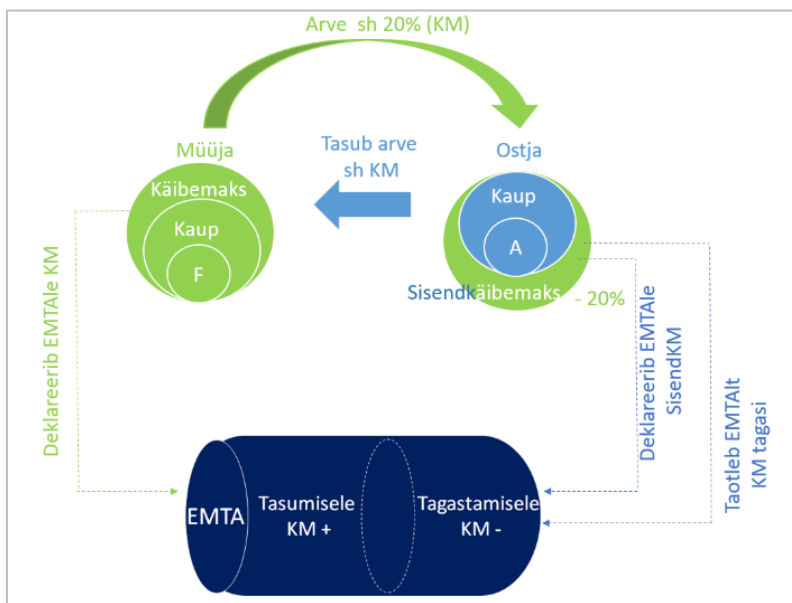
Joonis 3: „Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluvat käibemaksu, ettevõtte A sisendkäibemaksu“



¹ Käibemaksuseadus § 27, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para27>

² Käibemaksuseadus § 34, link <https://www.riigiteataja.ee/akt/130122014018#para34>

Joonis 4: „Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluvat käibemaksu, ettevõtte A sisendkäibemaksu ja enamakstud käibemaksu taotluse“



2.2 Käibemaksu deklareerimine maksu- ja tolliametile kuni 01.11.2014

Kuni 01.11.2014 kehtiva regulatsiooni kohaselt olid kõik käibemaksukohustuslased kohustatud deklareerima EMTAlle Eestis tekkinud maksustatava käibe ja arvestatud käibemaksu ning samuti ka deklareerima käibedeklaratsioonil vähemalt info soetatud kaupade ja teenustelt tasutud käibemaksu kohta (vt KMD vormi Lisa 1) summeerituna ühe kuu lõikes. Käibemaksu arvestuse ja deklareerimise tavakorda kasutataval käibemaksukohustuslastel ei olnud kohustust eristada deklaratsiooni lisal tehingupartnereid, kellega käibemaksuga maksutatavaid tehinguid tehti.

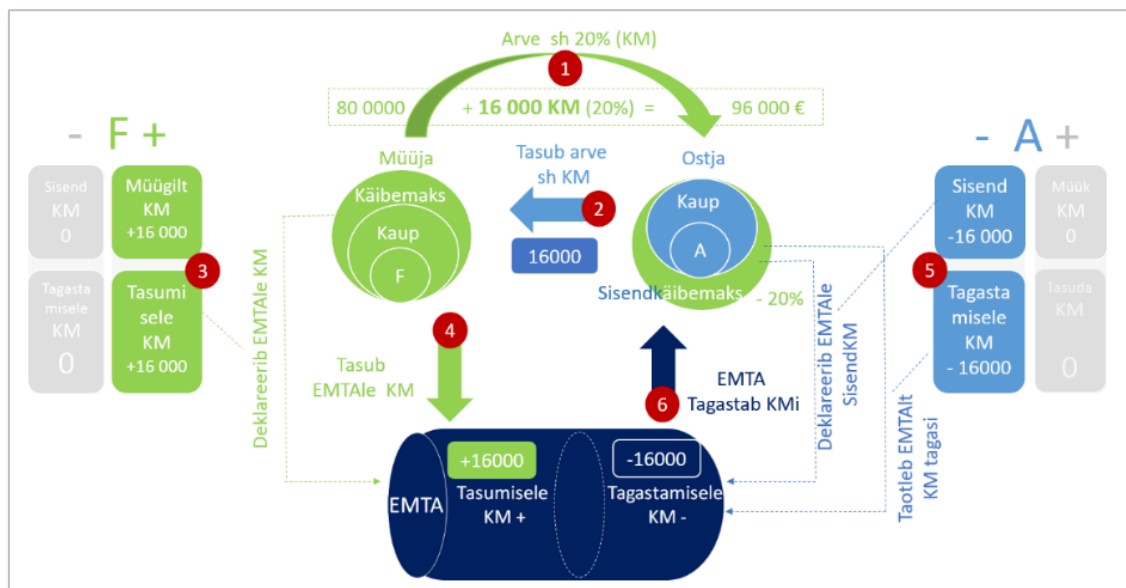
Lihtsa näitena võib tuua olukorra, kus käibemaksukohustuslane tegi kolm müügitehingut kolme partneriga, mille puhul iga tehingu suurus oli 10 000 eurot ning kaks ostutehingut kahe partneriga, mille puhul iga tehingu suuruseks oli 5 000 eurot. Sellisel juhul summeeris käibemaksukohustuslane kolme partneriga tehtud müügitehingud, mis moodustasid 30 000 euro suuruse käibe, ja arvutas koondsummast käibemaksu ning summeeris kahe partneriga tehtud ostutehingud, mis moodustasid 10 000 eurot ning arvutas sisendkäibemaksu. Tulemusena deklareeris käibemaksukohustuslane EMTAlle ainult 30 000 euro suuruse koondkäibe ja 20% määra puhul käibemaksu summas 10 000

eurot ning sisendkäibemaksu 2 000 eurot, jättes deklareerimata, kellega täpselt ning mis summa ulatuses olid tehtud käibemaksuga maksustatavad tehingud.

Alljärgnevalt kirjeldab autor jooniste abil ettevõttevahelisi tehingud ning EMTAle deklareerimise protsessi.

Joonisel 5 kirjeldab autor ettevõtte F kauba või teenuste müüki ettevõttele A. Mõlemad, nii F kui A, on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot, väljastab ettevõttele A vastava arve, millel toob välja kauba maksumuse summas 80 000 eurot, käibemaksu summas 16 000 eurot ning kogumaksumuse summas 96 000 eurot. Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluva käibemaksu 16 000 eurot ning tasub käibemaksu EMTAle. Ettevõtte A tasub arve, deklareerib sisendkäibemaksu 16 000 eurot ning esitab enammakstud käibemaksu taotluse summas 16 000 eurot. EMTA tagastab ettevõttele A käibemaksu summas 16 000 eurot.

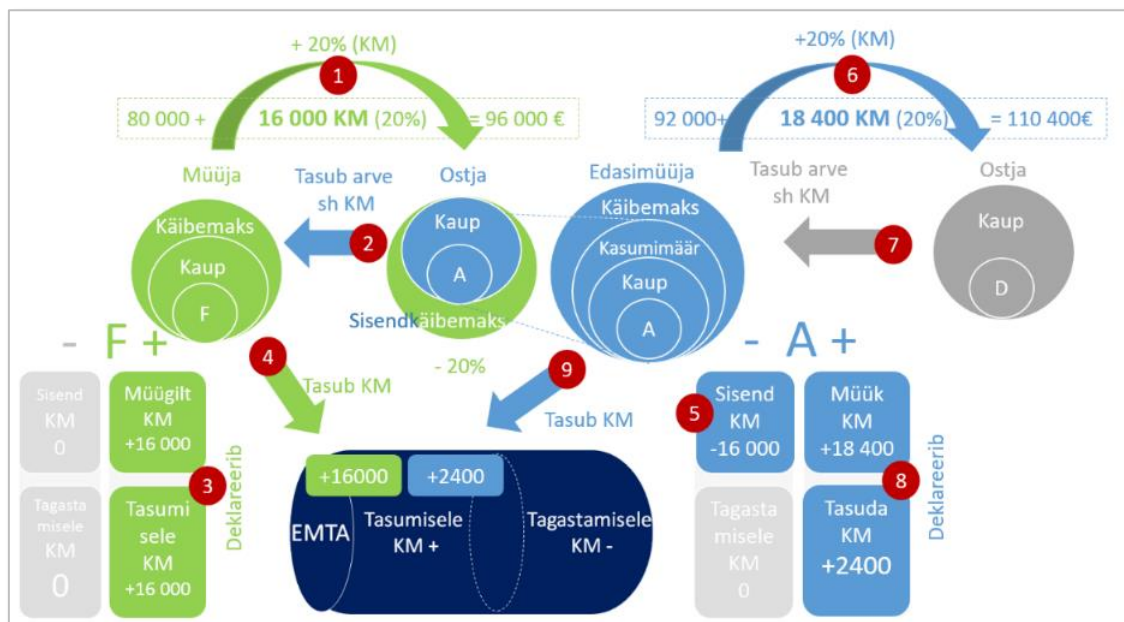
Joonis 5: „Ettevõtte F müüb kaupa või teenuseid ettevõttele A ning tehing toimub Eestis“



Joonisel 5 toodud näite puhul ei teki riigile käibemaksutulu ja riik on antud näite kohaselt käibemaksu vahendaja. Antud situatsiooni puhul võib olla tegemist alustava ettevõttega, kus A investeerib enda tegevusse, soetades vajalikke vahendeid ettevõtlusega tegelemise alustamiseks. Niipea kui ettevõttel A tekivad kliendid ostjate näol, peab A hakkama väljastama müüdud kaupade või osutatud teenuste eest arveid käibemaksuga ning deklareerima ja tasuma käibemaksu EMTAle.

Joonisel 6 kirjeldab autor ettevõtte A kauba või teenuse soetamist ettevõttelt F ning kauba või teenuse edasist müüki ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ning tehingud toimuvad Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot ja väljastab ettevõttele A vastava arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 80 000 eurot, käibemaksu summas 16 000 eurot ning kogumaksumuse summas 96 000 eurot. Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluva käibemaksu 16 000 eurot ning tasub käibemaksu EMTAle. Ettevõtte A tasub arve ettevõttele F. Ettevõtte A müüb ettevõttele D kaupa maksumuses 92 000 eurot, väljastab ettevõttele D arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 92 000 eurot, käibemaksu summas 18 400 eurot ning kogumaksumuse summas 110 400 eurot. Ettevõtte A deklareerib sisendkäibemaksu 16 000 eurot, müügiga seotud käibemaksu summas 18 400 eurot ning tasumisele kuuluvat käibemaksu summas 2 400 eurot, mis on müügit arvestatud ja sisendkäibemaksu vahe ning tasub käibemaksu EMTAle.

Joonis 6: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenuseid ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenuseid edasi ettevõttele D, tehing toimub Eestis“



Joonisel 6 toodud näite puhul tekib riigile käibemaksu tulu summas 18 400 eurot. Antud situatsiooni puhul on tegemist tavalise olukorraga, mille puhul ettevõtte A tasub arve koos käibemaksuga ettevõttele F, ettevõtte F omakorda deklareerib ja tasub EMTAle käibemaksu ning ettevõtte D tasub arve koos käibemaksuga ettevõttele A ja ettevõtte A omakorda deklareerib ja tasub riigile käibemaksu EMTAle. Käibemaks jääb riigile, kuna D ei ole käibemaksukohustuslane, kellel puudub soetatud kaubalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

2.2.1 Käibemaksukohustuslaste halduskoormus enne 01.11.2014

Maksude maksmisega kaasneb ettevõtjatele halduskoormus. Halduskoormuseks nimetatakse kulusid, mida peavad kandma ettevõtted või eraisikud, täites riigi poolt kehtestatud kohustusi. Halduskoormus, mis on seotud maksude tasumisega, on tingitud maksukoormuse tasemest ning maksustruktuurist. Käibemaksukohustuse täitmisest tulenevat halduskoormust uuriti Poliitikauuringute Keskuse PRAXIS poolt 2005. aastal. Tulemused¹, mis on seotud käibemaksu kohustuse täitmise halduskoormusega on kirjeldatud Tabelis nr 1.

Tabel nr 1: „Käibemaksukohustuse täitmisest tulenev halduskoormus“

<i>Tabel 1 . Käibemaksu administreerimisega seotud aja- ja rahakulu suurus</i>	<i>Ajakulu ettevõtte kohta ühes kuus (min)</i>	<i>Vastav rahaline kulu eurodes (MEUR)</i>
<i>Deklaratsiooni koostamine</i>	<i>51</i>	<i>5,24</i>
<i>Deklaratsiooni esitamine (elektrooniliselt)</i>	<i>7</i>	<i>0,70</i>
<i>Deklaratsiooni esitamine (posti teel)</i>	<i>15</i>	<i>1,53</i>

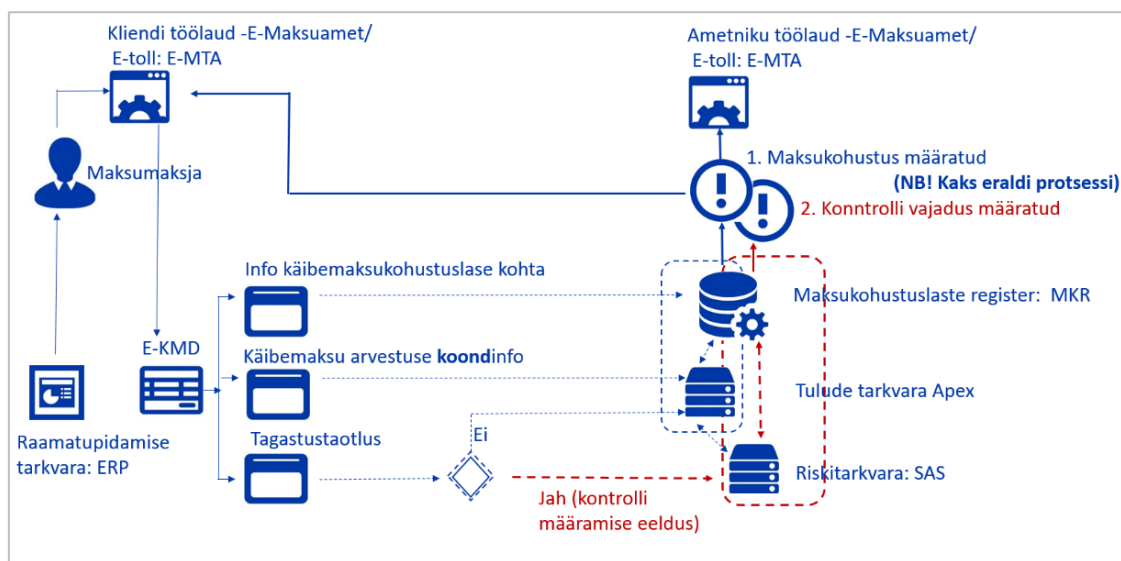
Käibemaksu deklaratsioonil deklareeritakse maksustatavate tehingute kogusummad maksustamise perioodi kohta, mis on üldjuhul üks kuu. Valdaval osal juhtudest deklareeritakse andmeid neljal real, milleks on perioodi käive, käibelt arvatud käibemaks, sisendkäibemaks, mis tuleneb soetatud kaupadelt ja/või teenustelt tasutud käibemaksust, ning tasumisele kuuluv käibemaks või enammakstud käibemaks. Maksimaalne ridade arv deklaratsioonil on 24. Vastavalt Tabelis 1 toodud andmetele oli käibemaksukohustuslaste halduskoormus KMD täitmise ja esitamisega 2005. aastal 5,4 miljonit eurot, arvestades KMD esitamist nii elektroonilise kui füüsilise kanali kaudu. Arvestades palgaseme kasvu ning käibemaksukohustuslaste poolt elektroonilise kanali kasutuse suuremat kasutamist (elektrooniliselt esitatud KMD osatähtsus suurenes aastatel

¹ Käibemaksuauguga seotud halduskoormus ettevõtjatele. Lõpparuanne. [Lk 13]
http://praxis.ee/fileadmin/tarmo/Projektid/Valitsemine_ja_kodanike%C3%BChiskond/Halduskoormuse_hindamine/VAT_loppraport_06102005.pdf

2005–2013 81,5%lt 99,1%ni), moodustas halduskoormus KMD täitjatele ja esitajatele 2013. aastal ca 9,6 miljonit eurot [14].

KMD vormil deklareeritavat andmekooseisu võib jagada kolmeks teemaplokiks: esimeses kajastatakse käibemaksudokumentidega ja maksustamise perioodiga seotud andmeid (6 andmevälja) ja andmed kontrollitakse maksukohustuslaste registris (edaspidi MKR) olemasolevate andmetega, teises ettevõtte käibega seotud andmeid (22 andmevälja), kus andmed edastatakse maksuhalduri tulude arvestuse süsteemi (edaspidi Apex), kus toimub maksu määramine, ja kolmandas enammakstud või tasumisele kuuluva käibemaksuga seotud andmed (2 andmevälja), andmed edastatakse kontrollikeskkonna riski määramiseks (edaspidi SAS) ja kontrolli vajaduse väljaselgitamiseks [12]. Enne KMSi muudatust 01.11.2014 toimus riski ja kontrolli vajaduse määramine KMD esitamise hetkel ainult enammakstud käibemaksu olemasolul. Andmete jagunemine ja kontrolli vajaduse määramine on kirjeldatud skeemis nr 1.

Skeem nr 1: „KMD andmete jagunemise ja kontrolli vajaduse määramise protsess enne 01.11.2014“



2.3 Käibemaksupettuste olemus

Vastavalt esimeses peatükis kirjeldatule on käibemaksu osakaal riigieelarve tuludes märkimisväärne ning moodustab üle 20% riigi tuludest. Käibemaksupettuse puhul on tegemist klassikalise maksupettusega, mille puhul jäetakse osa käibemaksu arvestusega seotud äritegevusest kajastamata, tekitades kahju, kas täies ulatuses või osaliselt tasumata käibemaksu näol, lisaks sellele on tegemist ainsa maksuga, mida on võimalik ebaasutada

ettevõtjate poolt riigilt välja petta, omamata reaalselt äritegevust, kasutades fiktiivseid tehinguid ja partnereid. Pettuste ja nende tõkestamisega seotud meetmete kohta informatsiooni kogumiseks kasutas autor intervjuusid EMTA töötajatega (vt Lisa 2 intervjuude küsimustikku). Autor intervjueeris 19 ametnikku erinevatest osakondadest, kes töötavad erinevatel positsioonidel. Intervjuudest selgus, et ebaseaduslike võtete tulemusel tekitatakse riigile suuremat kahju, kui on ettevõtja potentsiaalne maksukohustus. Kõikide teiste maksude osas toimuvad pettused maksude maksmata jätmise näol, mille tõttu ei saa kahju riigile olla suurem kui ettevõtja maksukohustus. Käibemaksupettused on mahult suurimad maksupettuste liigid¹, mis omakorda on osa varimajandusest, ning see kätkeb endas olulist riski maksulaekumiste ning ausa konkurentsi tagamise kontekstis [26].

Käibemaksupettused pannakse toime läbi käibe varjamise, sisendkäibemaksu suurendamise, fiktiivsete arvete ja maksustatava käibega mitteseotud kulude kajastamise raamatupidamise käibemaksuarvestuses. Pettuste puhul on oluline välja tuua, et on pettusi, mida on võimalik toime panna iseseisvalt, teisi ettevõtteid teavitamata, ning pettusi, kuhu peab olema kaasatud teine, sellest teadlik ettevõtte. Seoses sellega, et käibemaksuga maksustatakse Eestis tekkinud lisandväärtust, võib käibemaksupettused jagada kaheks, kus ühed on seotud Eestis tekkiva maksustatava käibe varjamisega, mille puhul saab ettevõtja iseseisvalt pettusskeemi kasutada ja teisel juhul on tegu ebaseadusliku sisendkäibemaksu suurendamisega, mille puhul saab ettevõtja pettusskeemi kasutada nii iseseisvalt kui ka kaasates teist osapoolt.

Eestis tekkiva maksustatava käibe täielik või osaline varjamine

Sellise pettusskeemi puhul ei pea ebaseaduslikult tegutseja kaasama enda ebaausasse tegevusse teisi ettevõtteid ning taolise skeemi puhul tekib võimalus teisi ettevõtteid teavitamata neid pahatahtlikult ära kasutada. Juhul kui käesoleva skeemi ohvriks langenud ettevõtteid ei ole teadlikud, et neid kasutatakse ära käibevarjamise eesmärgil, ning ei sattu juhuslikult EMTA kontrolli ja käibe varjaja teeb seda mõõdukalt, on sellist pettusskeemi EMTA poolt peaaegu võimatu tuvastada.

Reaalselt mitte-eksisteeriva siseriikliku soetuse kajastamine

¹ IMF Country Report No. 14/133; REPORT: The Value-Added Tax Gap in Estonia (lk 23)
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14133.pdf>

- 1) Käibedeklaratsioonil arvestatud sisendkäibemaksu suurendamine, kajastades siseriiklikku soetust, mida tegelikkuses ei olnud olemas. Sellise skeemi puhul tekib võimalus pettus toime panna teisi ettevõtteid teavitamata. Taolise skeemi puhul suurendatakse alusetult sisendkäibemaksu, manipuleerides käibedeklaratsioonil olevate andmetega. Kui skeemi kasutaja sisendkäibemaksu suurendamisega liiale ei lähe, ei sattu selline ettevõtte ka EMTA kontrolli.
- 2) Fiktiivsete arvete kasutamine, kajastades siseriiklikku soetust, mida tegelikkuses ei ole olemas. Selle manipuleerimise puhul suurendatakse alusetult sisendkäibemaksu. Käesoleva pettusskeemi puhul kaasatakse ebaseaduslikku tegevusse teised ettevõtted, kes on teadlikud ebaseaduslikust käitumisest. Pettusskeemi kaasatud ettevõtte täidab arve väljastaja rolli, seda tüüpi pettuste korraldajad on teadlikud, et võivad pettusega vahele jääda, seega tegutsevad äärmiselt ettevaatlikult, kasutades ära situatsiooni, mis on seotud EMTA piiratud infoga ja tööjõuressursiga.

Kirjeldatud pettusskeemide eraldiseisval kasutuselevõtul või nende kombineerimisel tekib võimalus käibemaksu kohustuse vähendamiseks või selle nulli viimiseks. Sellisel juhul jääb riigil käibemaks kas osaliselt või täielikult saamata. Riigi jaoks kahjulikumal juhul petetakse riigilt välja käibemaks, mida tegelikult on juba kellegi poolt makstud. Pettuste tagajärjel tekib ebaseaduslikult käitunud ettevõtjatel alusetu konkurentsieelis õiguskuulekate ettevõtte ees oma teenuste või kaupade müümisel, pakkudes väljapetetur käibemaksu ja fiktiivse kulu arvelt odavamat hinda. Käibemaksupettuste negatiivsed tagajärjed puudutavad nii riiki, vähendades tulusid või tekitades alusetut kahjumit, kui ka ausaid ettevõtjaid, kes peavad taluma ebaseaduslikku konkurentsi ebavõrdses turuseisus. Täpsema arusaama pakkumise eesmärgil toob autor skemaatiliselt välja kuidas pettusskeeme kasutatakse alapeatükkides (2.3.1-2.3.4), ning kellele ja kui palju kahju nende kasutamisest tekib. Kirjapandu põhineb EMTA teenindus-, kontrolli- ja teabevaldkonna esindajate intervjuudel.

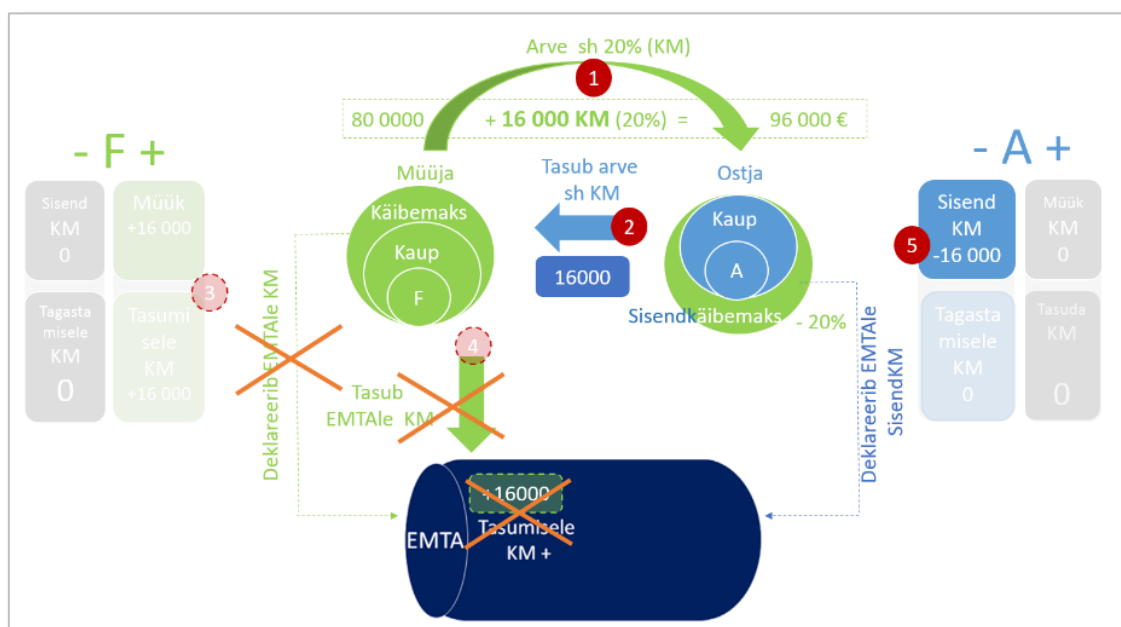
2.3.1 Käibe varjamine

Käibe varjamiseks on põhimõtteliselt kaks võimalust: jättes osaliselt või täielikult deklareerimata käibemaks, mis lõpptulemusena võimaldab vähendada ettevõtja käibemaksukohustust või tekitada ettevõttele ebaseaduslikku lisatulu. Riigile omakorda

tähendab see saamata jäänud käibemaksutulu või kehvemal juhul lisakulu. Alljärgnevalt kirjeldab autor käibe varjamisega seotud võimalikke juhtumeid Joonistel 7–10.

Joonisel 7 kirjeldab autor ettevõtte F kauba või teenuse müüki ettevõttele A. Ettevõtted F ja A on käibemaksukohustuslased ning tehing toimub Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot ja väljastab ettevõttele A vastava arve, millel kajastub kauba maksumus summas 80 000 eurot, käibemaks summas 16 000 eurot ning kogumaksumus summas 96 000 eurot. Ettevõtte F ei deklareeri tasumisele kuuluvat käibemaksu 16 000 eurot ning ei tasu käibemaksu EMTA-le. Ettevõtte A tasub arve ettevõttele F ja deklareerib sisendkäibemaksu EMTA-le, kuid ei taotle käibemaksu tagasi.

Joonis 7: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõttele A. Ettevõtted F ja A on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis“

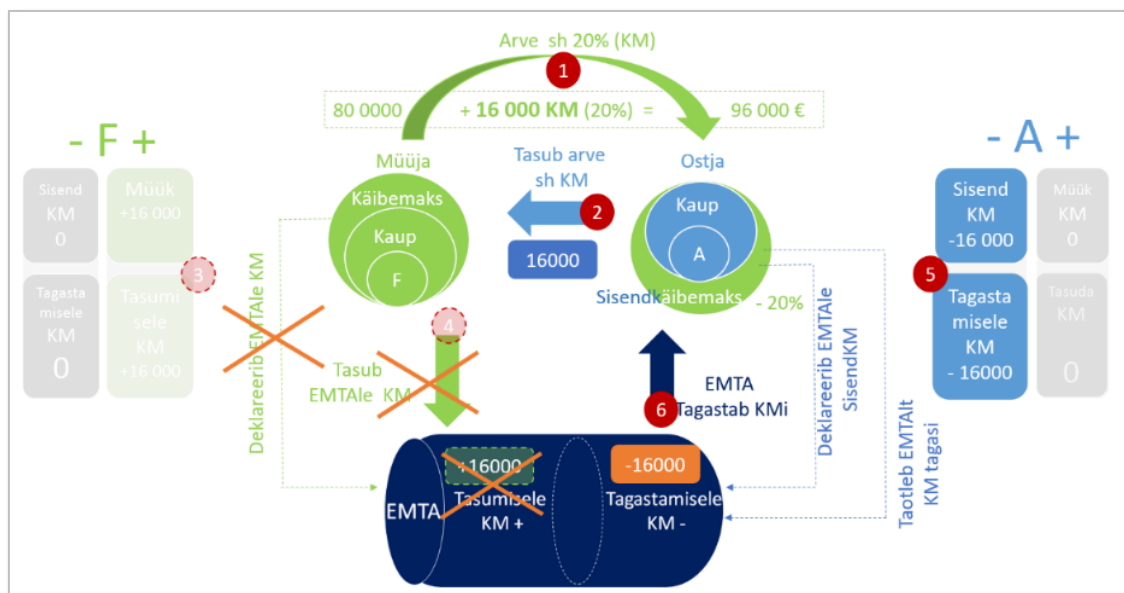


Joonisel 7 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et tekib situatsioon, kus riigil jääb saamata ettevõttelt F tasumata käibemaks, mis on tasutud ettevõtte A poolt koos tasutud kauba arvega.

Joonisel 8 kirjeldab autor ettevõtte F kauba või teenuse müüki ettevõttele A. Mõlemad nii F kui A on käibemaksukohustuslased ning tehing toimub Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot, väljastab ettevõttele A vastava arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 80 000 eurot, käibemaksu summas 16 000 eurot ning kogumaksumuse summas 96 000 eurot. Ettevõtte F ei deklareeri tasumisele kuuluvat käibemaksu 16 000 eurot ning ei tasu käibemaksu EMTA-le. Ettevõtte A tasub arve, deklareerib sisendkäibemaksu 16 000 eurot ning esitab enammakstud käibemaksu

taotluse summas 16 000 eurot. EMTA tagastab ettevõttele A käibemaksu summas 16 000 eurot.

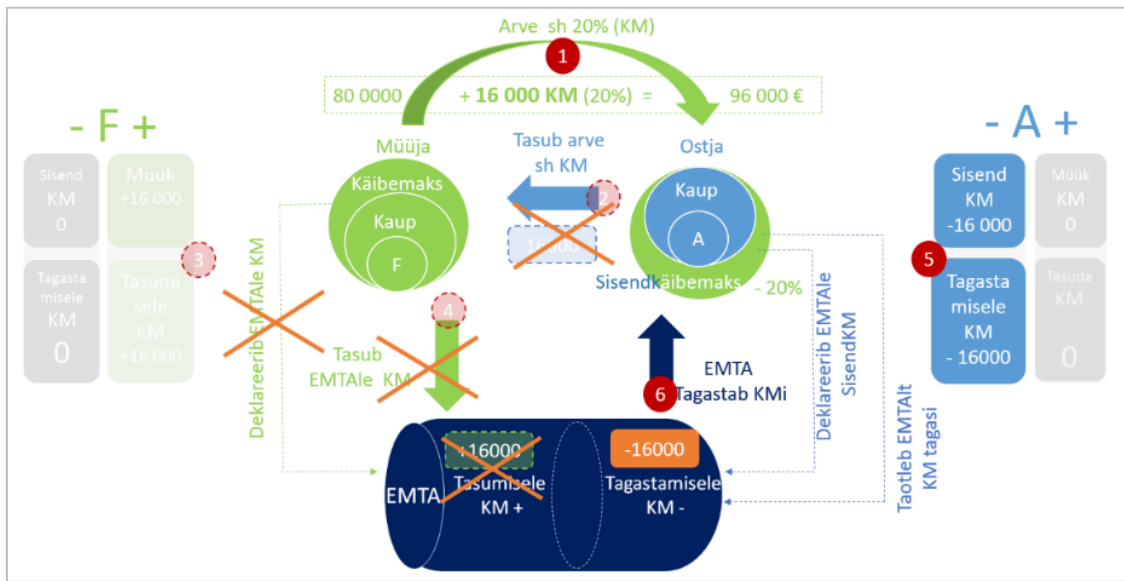
Joonis 8: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõttele A. Mõlemad nii F kui A on käibemaksudokumendilised ja tehing toimub Eestis“



Joonisel 8 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et tekib situatsioon, kus riigil tekib kohustus lisaks saamata jäänud käibemaksule, mis oli põhjustatud ettevõtte F poolt tasumata jäetud käibemaksust, tagastada ettevõttele A käibemaks, mis oli tasutud ettevõtte A poolt ettevõttele F müüdud kauba eest ning on deklareeritud sisendkäibemaksuna EMTA-le.

Joonisel 9 kirjeldab autor ettevõtte F kauba või teenuse müüki ettevõttele A. Mõlemad nii F kui A on käibemaksudokumendilised ja tehing toimub Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot, väljastab ettevõttele A vastava arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 80 000 eurot, käibemaksu summas 16 000 eurot ning kogumaksumuse summas 96 000 eurot. Ettevõtte F ei deklareeri tasumisele kuuluvat käibemaksu 16 000 eurot. Ettevõtte A ei tasu arvet, deklareerib sisendkäibemaksu 16 000 eurot ning esitab enamakstud käibemaksu taotluse summas 16 000 eurot. EMTA tagastab ettevõttele A käibemaksu summas 16 000 eurot.

Joonis 9: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõttele A. Mõlemad nii F kui A on käibemaksukohustuslased ja tehing toimub Eestis“



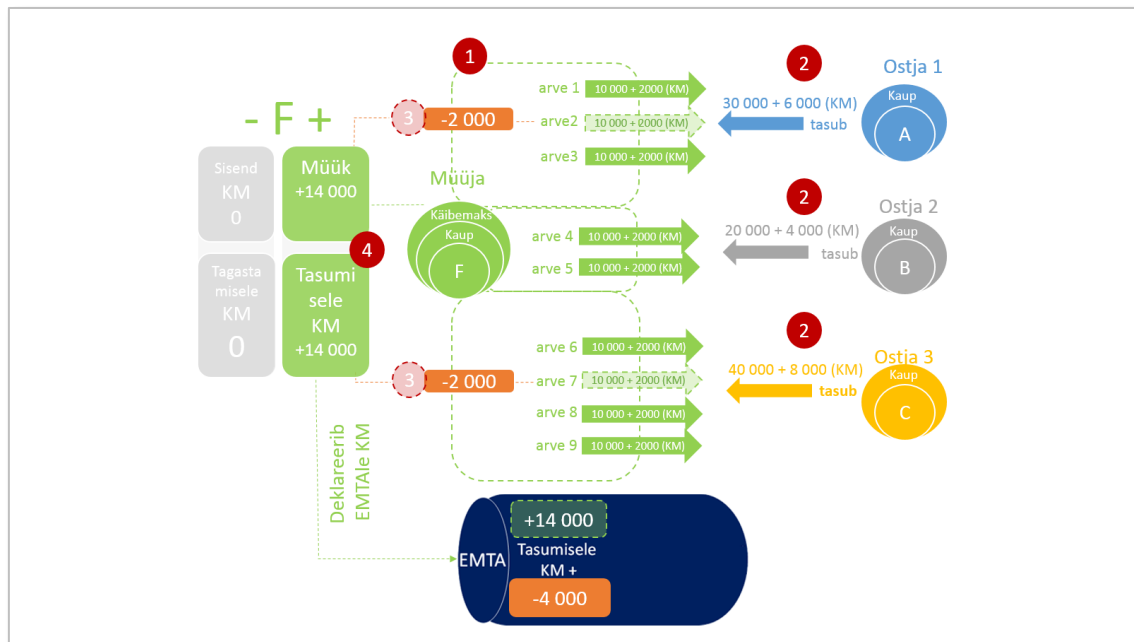
Joonisel 9 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et tekib situatsioon, kus riigil tekib kohustus lisaks saamata jäänud käibemaksule, mis oli põhjustatud ettevõtte F poolt tasumata jäetud käibemaksust, tagastada ettevõttele A käibemaks, mis ei olnud tasutud ettevõtte A poolt ettevõttele F müüdud kauba eest, kuid oli deklareeritud sisendkäibemaksuna EMTA-le.

Joonisel 8 ja 9 kirjeldatud situatsioonides, lähtudes sisendkäibemaksu maha arvamise tingimustest, on oluline fakt, et ettevõtte F müüs ettevõttele A kaupu või teenuseid ning väljastas ettevõttele A nõuetekohase arve. Fakt, et ettevõtte A tasus arve ettevõttele F ei oma antud situatsioonis tähtsust. EMTA on kohustatud ettevõtte A poolt arvestatud sisendkäibemaksu aktsepteerima ning tekkinud enamakstud käibemaksu puhul tagastama selle ettevõttele A nende poolt esitatud tagastustaotluse alusel.

Joonistel 7, 8 ja 9 on kirjeldatud situatsiooni kahe partneriga, kelle vahel oli toimunud üks tehing. Tavaliselt on kauba müüjal või teenuse osutajal rohkem partnereid ning suurem tehingute maht, mille puhul mõningate tehingute deklareerimata jätmine võib jääda EMTA jaoks märkamata. Autor kirjeldab käibevarjamise võimalust Joonisel 10. Näitena võib tuua ettevõtte F tehingud kolme ettevõttega A, B ja C, mille puhul ettevõtte F väljastas kolm arvet ettevõttele A, kaks arvet ettevõttele B ning neli arvet ettevõttele C. Iga arve suuruseks oli 10 000 eurot, millelt arvestatud käibemaks moodustas 2000 eurot.

Kokku oli väljastatud üheksa arvet kogusummas 90 000 eurot, mille tulemusel on deklareerimisele ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma 18 000 eurot.

Joonis 10: „Ettevõtte F müüb kaupa ettevõtetele A, B ja C. Kõik ettevõtted on käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis“



Joonisel 10 kirjeldatud situatsiooni puhul jõudis autor järeldusele, et ettevõtte F jättis deklareerimata kaks arvet, mis olid väljastatud ettevõtetele A ja C. Antud näite puhul jääb EMTA-le deklareerimata ja tasumata 4000 eurot. Kirjeldatud tegevus jäi EMTA-le märkamata tänu selle, et käibemaksukohustuslane pidi deklareerima KMDI ainult koondkäivet ning ostjatel puudus kohustus soetust deklareerida.

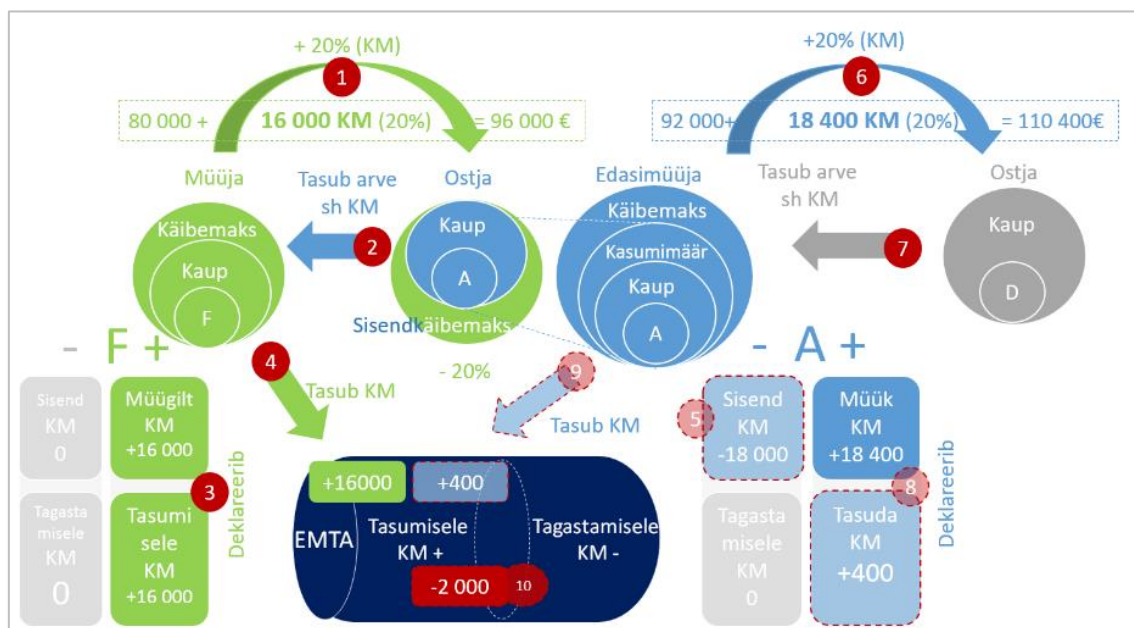
2.3.2 Sisendkäibemaksu suurendamine käibedeklaratsiooni andmetega manipuleerides

Ebaausatel ettevõtetele on lisaks käibe varjamisele võimalus alusetult suurendada ostetud kaupadelt ja teenustelt arvestatud sisendkäibemaksu, mis lõpptulemusena võimaldab vähendada ettevõtja käibemaksukohustust või tekitada ettevõttele ebaseaduslikku lisatulu. Riigile omakorda tähendab see saamata jäänud käibemaksutulu või kehvemal juhul tekitatud lisakulu. Alljärgnevalt kirjeldab autor Joonistel 11 ja 12 võimalikke sisendkäibemaksu suurendamisega seotud juhtumeid, manipuleerides käibedeklaratsioonil olevate andmetega.

Joonisel 11 kirjeldab autor ettevõtte A poolt kauba või teenuse soetust ettevõtelt F ning kauba või teenuse edasimüüki ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on

käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ja tehingud toimuvad Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot, väljastab ettevõttele A vastava arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 80 000 eurot, käibemaksu summas 16 000 eurot ning kogumaksumuse summas 96 000 eurot. Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluva käibemaksu 16 000 eurot ning tasub käibemaksu EMTA-le. Ettevõtte A tasub arve ettevõttele F. Ettevõtte A müüb ettevõttele D kaupa maksumuses 92 000 eurot, väljastab ettevõttele D arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 92 000 eurot, käibemaksu summas 18 400 eurot ning kogumaksumuse summas 110 400 eurot. Ettevõtte A deklareerib müügiga seotud sisendkäibemaksu mitte 16 000 eurot, vaid 18 000 eurot, suurendades alusetult sisendkäibemaksu 2 000 euro võrra, ning tasumisele kuuluvaks käibemaksusummaks kujuneb 2 400 euro asemel 400 eurot, mis on müügil arvestatud ja alusetult arvestatud sisendkäibemaksu vahe, ning tasub käibemaksu EMTA-le.

Joonis 11: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenust ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenust edasi ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ja tehingud toimuvad Eestis“



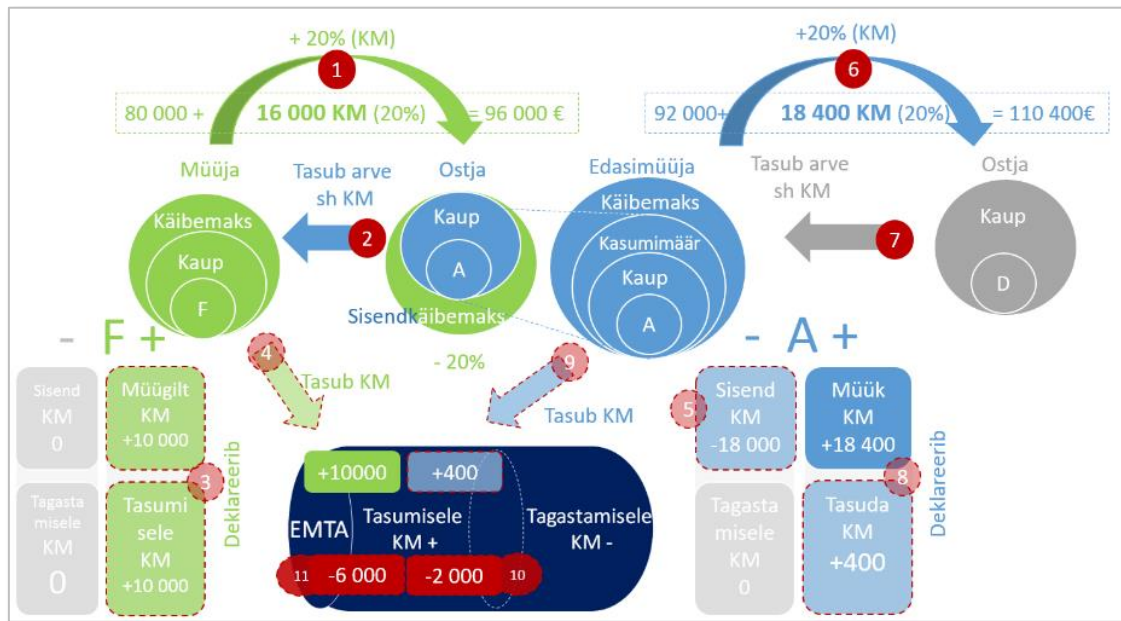
Joonisel 11 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et ettevõtte A poolt jääb EMTA-le deklareerimata ja tasumata 2 000 eurot käibemaksu.

2.3.3 Käibe osaline või täielik varjamine ja alusetu sisendkäibemaksu suurendamine käibedeklaratsiooni andmetega manipuleerides

Ebaseaduslikult käituvad ettevõtted saavad kasutada käibemaksukohustuse vähendamiseks mõlemat ebaseaduslikku võtet korraga, varjates osaliselt või täielikult käivet ning samaaegselt suurendades sisendkäibemaksu. Alljärgnevalt kirjeldab autor Jooniste 12 ja 13 abil võimalikke juhtumeid.

Joonisel 12 kirjeldab autor ettevõtte A kauba või teenuse soetust ettevõttelt F ning kauba või teenuse edasimüüki ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ja tehingud toimuvad Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot, väljastab ettevõttele A vastava arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 80 000 eurot, käibemaksu summas 16 000 eurot ning kogumaksumuse summas 96 000 eurot. Ettevõtte F deklareerib tasumisele kuuluvat käibemaksu summas 10 000 eurot, mitte 16 000 eurot ning tasub käibemaksu EMTAle. Ettevõtte A tasub arve ettevõttele F. Ettevõtte A müüb ettevõttele D kaupa maksumuses 92 000 eurot, väljastab ettevõttele D arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 92 000 eurot, käibemaksu summas 18 400 eurot ning kogumaksumuse summas 110 400 eurot. Ettevõtte A müüb ettevõttele D kaupa maksumuses 92 000 eurot, väljastab ettevõttele D arve, millel kajastab kauba maksumuse summas 92 000 eurot, käibemaksu summas 18 400 eurot ning kogumaksumuse summas 110 400 eurot. Ettevõtte A deklareerib müügiga seotud sisendkäibemaksu mitte summas 16 000 eurot vaid 18 000 eurot, suurendades alusetult sisendkäibemaksu 2 000 euro võrra, ning tasumisele kuuluvaks käibemaksu summaks kujuneb 2 400 euro asemel 400 eurot, mis on müügilt arvestatud ja alusetult arvutatud sisendkäibemaksu vahe, ning tasub käibemaksu EMTAle.

Joonis 12: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenust ettevõttelt F ning müüb kaupa või teenust edasi ettevõttele D. Ettevõtted A ja F on käibemaksukohustuslased, D ei ole käibemaksukohustuslane ja tehingud toimuvad Eestis“



Joonisel 12 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et EMTA-le jääb deklareerimata ja tasumata 6 000 eurot käibemaksu ettevõtte F poolt ning 2 000 eurot käibemaksu ettevõtte A poolt, kokku summas 8 000 eurot.

Joonistel 11 ja 12 analüüsitud juhtumite puhul oli tegemist situatsiooniga, kus jäeti osaliselt või täielikult tasumata käibemaks, tekitades riigile kahju saamata maksude näol. Kirjeldatud tegevus jäi EMTA-le märkamata seetõttu, et käibemaksukohustuslasel ei olnud kohustust deklareerida müüki tehingutepartnerite lõikes ning ostjatel puudus kohustus deklareerida soetust samas lõikes.

Joonistel 7–12 analüüsis autor situatsioone, kus ebaseaduslikud võtted sõltusid ühe ettevõtte otsusest ja selle otsuse teoks tegemisest, kaasamata ebaseadusliku protsessi teisi osapooli, võttes sellise tegevusega seotud riskid täielikult enda kanda. Autor jõudis järeldusele, et käibe varjamise skeemi kasutamisega võib põhimõtteliselt minna nii kaugele, et lisaks käibemaksukohustuse vähendamisele saab alusetult riigilt välja petta kogu käibemaksu, mis oli tasutud partneritelt ostetud kaupadelt ja teenustelt. Isegi kui ettevõtte satub enamakstud käibemaksu tagastamise kontrolli, on EMTA-l raske tuvastada käibevarjamist eelnevalt teadmata, kellelt on kontrollitav ettevõtte kaupu või teenuseid ostnud. Sisendkäibemaksu alusetu suurendamise skeemi puhul piirduakse üldjuhul käibemaksukohustuse vähendamisega. Kui ettevõtte ei lähe liiale ja ei suurenda sisendkäibemaksu nii palju, et tekib võimalus taotleda enamakstud käibemaks tagasi, ei

sattu selline ettevõtte üldjuhul EMTA huviorbiiti. Mõlema pettuskeemi eeliseks on sellise ebaausa käitumise äärmiselt raske tuvastamine EMTA poolt. Pettuse tuvastamiseks ei ole võimalik kasutada ainult riskianalüüsi, sest EMTA on sunnitud algamata kas revisjoni või üksikjuhtumi kontrolli.

2.3.4 Sisendkäibemaksu suurendamine kasutades fiktiivseid arveid

Käibemaksukohustuse vähendamise või ebaseadusliku enamamastud käibemaksu tagasisaamise eesmärgil kasutavad ebaausad ettevõtted fiktiivseid arveid, kajastades käibemaksu arvestuses siseriiklikku soetust, mida tegelikkuses ei eksisteerinud või puudus alus käibemaksu mahaarvamiseks. Selliste skeemide puhul on tegemist rohkem kui ühe ettevõttega, kes on kaasatud ebaseaduslikku tegevusse. Kehvema stsenaariumi puhul tekib riigile lisaks saamata maksutulule ka täiendav alusetu kahju. Lisaks sellele tekib fiktiivsete arvete kasutamise tagajärjel skeemi kasutanud ettevõtetel konkurentsieelis õiguskuulekate ettevõtete ees, võimaldades oma teenuseid või kaupu odavamalt müüa. Alljärgnevalt toob autor Joonistel 13–15 skemaatiliselt välja, kuidas fiktiivsete arvete skeeme kasutatakse.

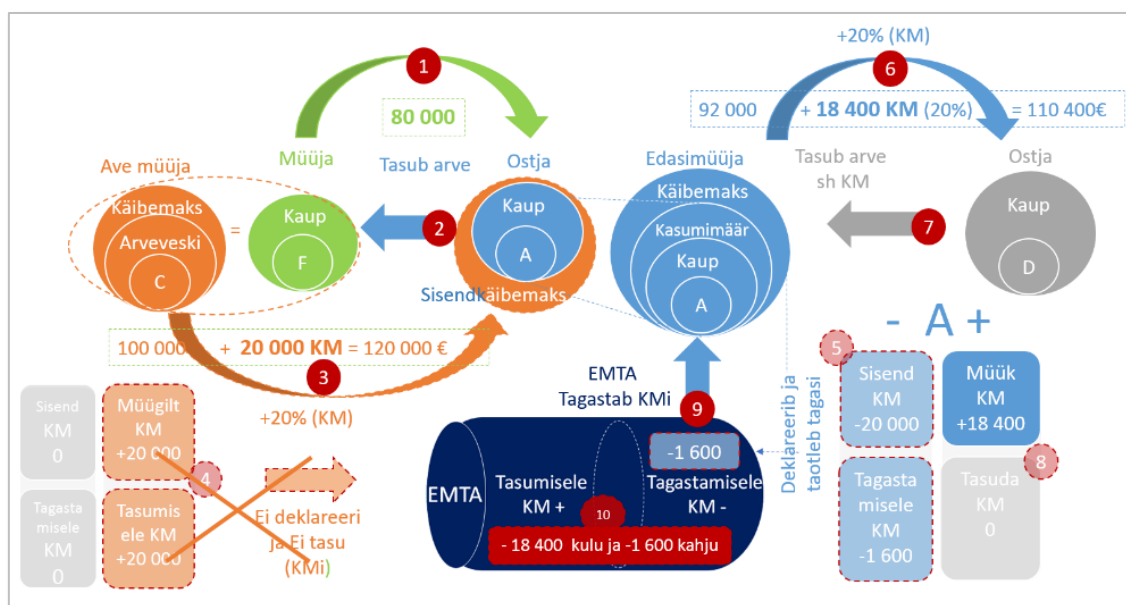
Fiktiivsete arvete kasutamine mittekäibemaksukohustuslaselt soetatud kaupade või teenuste pealt sisendkäibemaksu arvestamiseks.

Seaduse kohaselt saab maksustatava käibe tarbeks teiselt käibemaksukohustuslaselt soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu maha arvutada tasumisele kuuluvast käibemaksust. Kui ettevõtte soetab kaupa mittekäibemaksukohustuslaselt, siis ei saa ettevõtte ostetult kaubalt või teenuselt käibemaksu maha arvata.

Joonisel 13 kirjeldab autor ettevõtte A kauba või teenuste soetust ettevõttelt F ning kauba või teenuse edasimüüki ettevõttele D, sh ettevõtte A kasutab ettevõtte C „arvefabriku“ teenust. Ettevõtted A ja C on käibemaksukohustuslased, ettevõtted F ja D ei ole käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis. Ettevõtte F müüb ettevõttele A kaupa maksumuses 80 000 eurot ja väljastab ettevõttele A vastava arve, millel ei kajastu käibemaks, kuna ta ei ole käibemaksukohustuslane. Ettevõtte A tasub arve ettevõttele F. Ettevõtte A kasutab ettevõtte C „arvefabriku“ fiktiivse arve teenust, kus ettevõtte C väljastab arve summas 100 000 eurot, millele lisandub 20 000 eurot käibemaksu ja arve summa kokku on 120 000 eurot. Ettevõtte C ei deklareeri tasumisele kuuluvat käibemaksu 20 000 eurot ning ei tasu käibemaksu EMTA-le. Ettevõtte A müüb ettevõttele D kaupa maksumuses 92 000 eurot, väljastab ettevõttele D arve, millel kajastub kauba maksumus summas 92 000 eurot, käibemaks summas 18 400 eurot ning kogumaksumus summas

110 400 eurot. Ettevõtte A deklareerib sisendkäibemaksu 20 000 eurot, mille aluseks on ettevõtte C fiktiivne arve ettevõttele D, kus on kirjas müügiga seotud käibemaks summas 18 400 ning enammakstud käibemaks summas 1 600 eurot, mis kujuneb müügilt arvestatud ja sisendkäibemaksu vahest, ning taotleb enammakstud käibemaksu EMTA tagasi.

Joonis 13: „Ettevõtte A soetab kaupa või teenust ettevõtelt F ning müüb kaupa või teenust edasi ettevõttele D, sh ettevõtte A kasutab ettevõtte C „arvevabriku“ teenust. Ettevõtted A ja C on käibemaksukohustuslased ja ettevõtted F ja D ei ole, tehingud toimuvad Eestis.“



Joonisel 13 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et riigile tekib kulu summas 18 400 eurot, mis on ettevõtte A poolt tasumata käibemaks müüdü kaupadelt ja osutatud teenustelt ettevõttele D ning riigile tekitatakse 1 600 eurot reaalset kahju. Selle olukorra tingis ettevõtte C poolt väljastatud fiktiivne arve. Taoline olukord osutub võimalikuks, kuna „arvevabrikud“ osutavad enda ebaseaduslikku teenust ettevõtetele summa eest, mis moodustab teatud protsendi arvest. Oletame, et maksumus on 1%, siis Joonisel 13 toodud näite puhul maksab fiktiivne arve 1000 eurot ja ettevõtte jääks ikka n-ö kasumisse, teenides ebaseaduslikult 600 eurot (1 600 € väljapetud käibemaks – 1000 € „arvevabriku“ teenustasu = 600 €). EMTA on selliseid teenuseid äärmiselt raske tuvastada ja nende ettevõtete kontrollimist põhjendada, kuna ettevõtte A kontrolli sattumise puhul esitatakse EMTAle ettevõtte C poolt väljastatud fiktiivsed arved ja realselt eksisteerivad kaubad või kirjeldatakse ostetud teenuste väärtust, mis oli tegelikult soetatud ettevõtelt F. Ettevõtte F näite puhul ei sattu vastav ettevõtte mitte

kuidagi EMTA käibemaksudkontrolli huviorbiiti, kuna ettevõtte F ei ole käibemaksudkohustuslane. Antud juhul peab EMTA suutma põhjendada, et ettevõtte C on „arvevabrik“ ning ei ole ettevõttele A müünud kaupu või osutanud teenuseid.

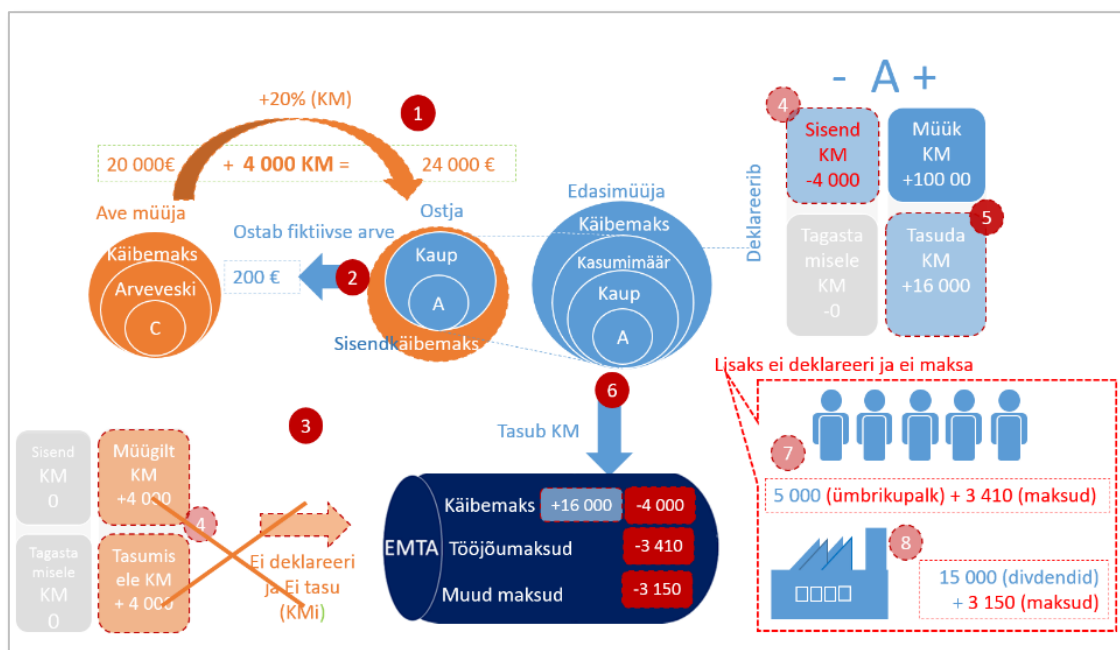
Fiktiivsete arvete kasutamine näilikult soetatud kaupade või teenuste pealt sisendkäibemaksu arvestamiseks

Kasutades fiktiivseid arveid, saab ettevõtte vähendada maksukoormust või petta ebaseaduslikult riigilt välja käibemaksu. Fiktiivsetel arvetel tavaliselt kajastatakse teenuseid, kuna nende reaalselt osutamist fiktiivse arve kasutajale on raske hiljem kontrollida. Fiktiivsete arvete kasutamise, ilma et nendega kaetakse ebaseaduslikult mittekäibemaksudkohustuslaselt ostetud kaupu või teenuseid, võimaldab lisaks käibemaksudkohustuse vähendamisele tekitada ettevõtte raamatupidamises tõestatud kulu, mida saab kasutada ettevõtlusest raha maksuvabaks väljaviimiseks ning ümbrikupalga maksmiseks. Alljärgnevalt kirjeldab autor, kuidas kasutades fiktiivset arvet, tekib võimalus makse maksmata raha ettevõtlusest välja viia või ümbrikupalka maksta.

Joonisel 14 kirjeldab autor ettevõtte A fiktiivsete arvete soetust ettevõttelt C, kasutades neid maksukohustuse ebaseaduslikuks optimeerimiseks, kus mõlemad ettevõtted on käibemaksudkohustuslased ja tehing toimus Eestis. Ettevõtte A soetas „arvevabriku“ ettevõttelt C fiktiivseid arveid väärtuses 20 000 eurot, millele on lisatud 4 000 eurot käibemaksu, makstes selle eest „arvevabrikule“ C 1% arvete väärtusest ehk 200 eurot. Oletame, et ettevõtte A käive on 100 000 eurot kuus, millelt tasumisele kuuluv käibemaks moodustab 20 000 eurot. Ettevõtte deklareerib ja tasub käibemaksu EMTA-le korrigeerides käibemaksu kohustust fiktiivsete arvete võrra. Oletame, et ettevõttel on viis töötajat, kellele makstakse netopalka 500 eurot kuus, mille maksukoormus koos ettevõtja maksudega (tulumaks, töötuskindlustusmaks, kogumispension, tööandja töötuskindlustusmaks, sotsiaalmaks) moodustaks 314 eurot ning 1000 eurot ümbrikupalka, mille maksukoormus koos ettevõtja maksudega moodustaks 682 eurot. Makstud netopalka kogu maksukoormus moodustab viie töötaja lõikes 1 570 eurot. Kokku moodustab ümbrikupalgana makstud palga maksukoormus viie töötaja lõikes 3 410 eurot. Kirjeldatud näite kohaselt, kuna raamatupidamise kohaselt on fiktiivsete arvete kaetud kulu summas 20 000 eurot, saab ettevõtte A ebaseaduslikult maksta palka viiele töötajale summas 5000 eurot ja tulumaksu maksmata viia ettevõttest välja 15 000 eurot, dividendidena 15 000 euro väljavõtmisel peaks ettevõtte maksma 21% tulumaksu, mis moodustaks 3 150 eurot. Ettevõtte võit lisaks käibemaksudkoormuse vähendamisele

4000 euro võrra, on ka muude maksukohustuste vähendamine kokku summas 6 560 eurot, mis loob ebaausa konkurentsieelise ettevõtete suhtes, kes ausalt makse maksavad.

Joonis 14: „Ettevõtte A soetab fiktiivseid arveid ettevõttelt C, kasutades neid maksukohustuse ebaseaduslikuks optimeerimiseks, mõlemad on käibemaksukohustuslased ning tehing toimub Eestis.“



Joonisel 14 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et esiteks tekib riigile kulu summas 4 000 eurot, mis on ettevõtte A poolt tasumata käibemaks müüdud kaupadelt ja osutatud teenustelt ning teiseks, 6 560 eurot riigile tekitatud kulu tasumata tööjõumaksudelt ning dividendidelt, mis moodustab kokku 10 560 eurot. Kolmandaks loob ettevõtte A endale ebaausa konkurentsieelise. Selle olukorra tingis ettevõtte C poolt väljastatud fiktiivne arve, mis tegelikkuses ei kajasta reaalselt majanduslikku tegevust. EMTA-l puudub võimalus tuvastada fiktiivset tehingut, kasutades selleks ainult riskianalüüsi situatsioonis, kus ettevõtte A ei taotle maksu- ja tolliametilt enammakstud käibemaksu tagasi, vaid tasub ainult käibemaksu. Pettuse tuvastamiseks peab EMTA igal juhul alustama üksikjuhtumi kontrolli. Juhul kui ettevõtte A sattub EMTA kontrolli, siis tõestada ettevõtte C poolt väljastatud arve fiktiivsust osutub samuti raskeks, kuna mõlemad ettevõtted, A ja C, on teadlikult omavahel sõlminud kokkuleppes ning C on valmis tõestama, et A ja C vahel toimus reaalne tehing, mille kohta on väljastatud vastav arve.

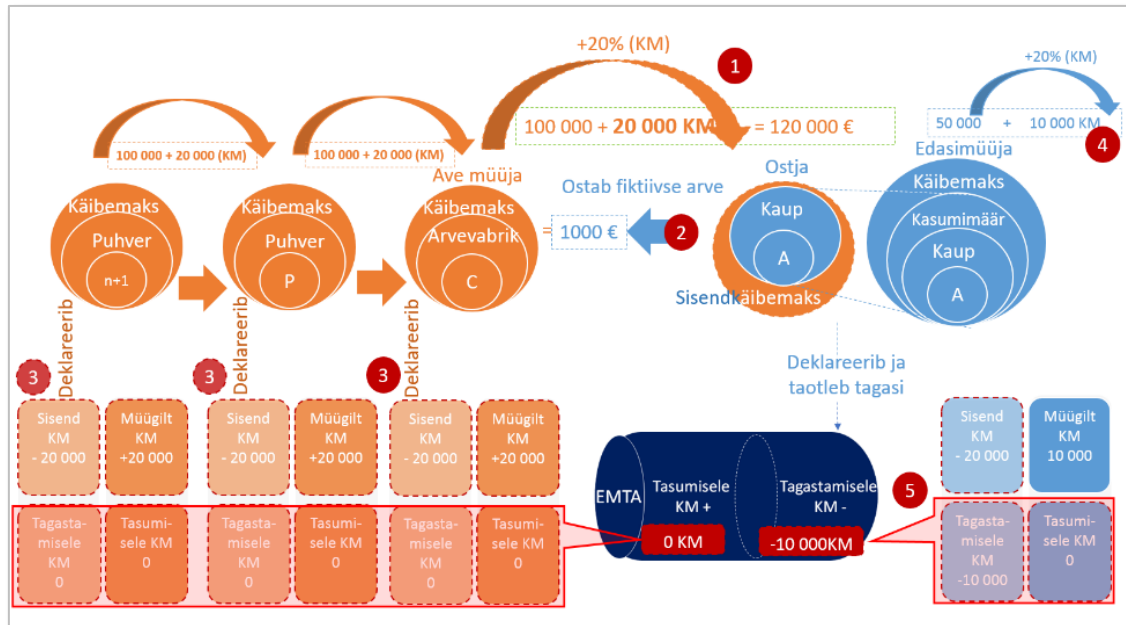
Aheltused (fiktiivsete arvete kasutamine)

Ebaseaduslikult tegutsevad ettevõtted kasutavad aheltuse puhver ettevõtete kasutamisega selleks, et raskendada EMTA-l fiktiivsete arvete alusel

käibemaksukohustuse vähendamist või enamakstud käibemaksu tekkimist tuvastada [28].

Joonisel 15 kirjeldab autor ettevõtte A fiktiivsete arvete soetamist ettevõttelt C, kasutades neid maksukohustuse ebaseaduslikuks optimeerimiseks. Ettevõtte C kasutab ettevõtet P fiktiivse tehingu deklareerimiseks, kõik ettevõtted on käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis. Ettevõtte A soetas „arvevabriku“ ettevõttelt C fiktiivseid arveid väärtuses 100 000 eurot, millele on lisatud 20 000 eurot käibemaksu, makstes selle eest „arvevabrikule“ C 1% arvete väärtusest ehk 1 000 eurot. Oletame, et ettevõtte A käive on 50 000 eurot kuus, millelt tasumisele kuuluv käibemaks moodustab 10 000 eurot. Ettevõtte deklareerib enamakstud käibemaksu EMTAle ja taotleb selle tagasi, korrigeerides käibemaksu kohustust fiktiivsete arvete võrra. „Arvevabrik“ C deklareerib ettevõttele A väljastatud fiktiivse arve alusel käivet summas 100 000 eurot ning käibemaksu summas 20 000 eurot, täites sellega deklareerimise kohustuse. Samas, et mitte tekitada endale realselt maksukohustust summas 20 000 eurot, kasutab „arvevabrik“ C puhverettevõtte P teenust. Puhverettevõtte P väljastab „arvevabrikule“ C arve summas 100 000 eurot, millele lisandub 20 000 eurot käibemaksu. „Arvevabrik“ C deklareerib sisendkäibemaksu summas 20 000 eurot, mille tulemusena ei teki „arvevabrikule“ C reaalselt käibemaksukohustust. Puhvrite ahelat on võimalik venitada nii pikaks kui vajalik, kus iga lüli väljastab fiktiivse arve vajalikus suuruses, mis omakorda võetakse deklareerimise aluseks. Selline skeem loob võimaluse viia iga ahelas osaleva ettevõtte käibemaksukohustuse nullini.

Joonis 15: „Ettevõtte A soetab fiktiivseid arveid ettevõttelt C, kasutades neid maksukohustuse ebaseaduslikuks optimeerimiseks. Ettevõtte C kasutab ettevõtet P fiktiivse tehingu deklareerimiseks, kõik ettevõtted on käibemaksukohustuslased ja tehingud toimuvad Eestis“



Joonisel 15 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et riigile tekib kulu summas 10 000 eurot, mis on ettevõtte A poolt tasumata käibemaks müüdüd kaupadelt ja osutatud teenustelt ning riigile tekitatakse 10 000 eurot reaalselt kahju. Selle olukorra tingis ettevõtte C poolt väljastatud fiktiivne arve ja olukord osutub võimalikuks kuna „arvevabrikud“ osutavad enda ebaseaduslikku teenust ettevõtetele summa eest, mis moodustab teatud protsendi arvest. Antud näite puhul on „arvevabriku“ teenuse maksumus 1% käibemahust, mis antud näite puhul moodustaks 1000 eurot. Ettevõtte A jääb antud näite puhul n-ö kasumisse, teenides ebaseaduslikult 9 000 eurot kasumit (tagastatav käibemaks 10 000 eurot miinus „arvevabrikule“ tasutud summa 1 000 eurot). EMTA on äärmiselt raske tuvastada ja põhjendada selliste teenuste fiktiivsust, kuna ettevõtte A kontrolli sattumise puhul esitatakse EMTAle „arvevabriku“ C poolt väljastatud fiktiivsed arved. Arvete sisuks on üldjuhul teenused, mille olemust on raske kontrollida. Antud juhul peab EMTA suutma põhjendada, et ettevõtte C on „arvevabrik“ ning ei ole osutanud teenust ettevõttele A. Juhul kui maksu- ja tolliamet alustab kontrolli „arvevabriku“ C osas, saab C esitada EMTAle puhverettevõtte P poolt väljastatud arve, mille osas peab EMTA taas tõestama tehingu fiktiivsust.

3 Käibemaksuauk

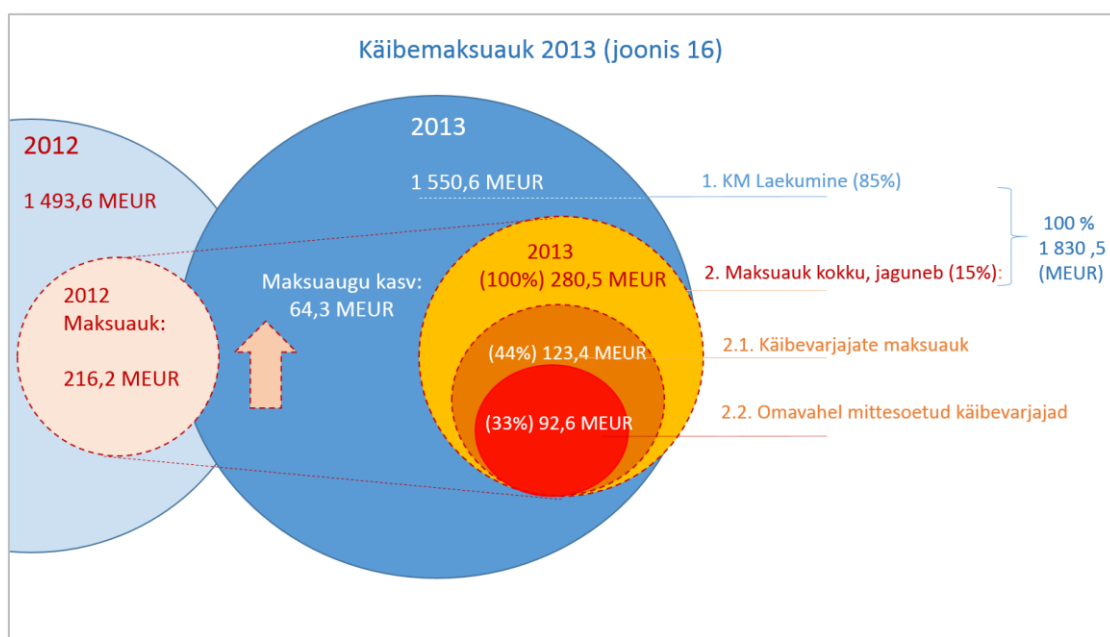
Käesoleva töö 2.3 alapeatükis kirjeldatud pettusskeemide tulemusel jääb riigil saamata sadu miljoneid eurosid käibemaksutulu. EMTA on alates 2004. aastast hinnanud käibemaksu riigieelarvesse laekumata osa, mis peaks maksuõiguse kohaselt riigieelarvesse laekuma (edaspidi *käibemaksuauk*). Tegu on kahjuga, mida põhjustatakse riigile deklareerimata ja tasumata ning ebaõigetel alustel tagasiküsitud käibemaksust. Tuginedes 2013. aasta EMTA andmetele, moodustab maksuauk 44% kahju, mis on seotud Eesti-sisese käibe varjamisega, millest omakorda 3/4 moodustab kahju, mis on tekitatud käibe varjamisest omavahel mitteseotud isikute poolt. Käibe varjamisega seotud pettused on kirjeldatud käesolevas töös Joonistel 7–12.

Eestis riigieelarvesse laekuv käibemaksu summa moodustab olulise osa riigi tuludest. Riik kogub aastas ca 2,6 miljardit eurot käibemaksu, millest tagastatakse ca 1,1 miljardit eurot, ning mille tulemusel moodustab käibemaksulaekumine riigieelarvesse ca 1,5 miljardit eurot. EMTA analüüsi kohaselt¹ suurenes maksuauk võrreldes 2012. aastaga 64,3 miljonit eurot [4, 11]. 2013. aastal moodustas käibemaksuauk riigieelarvest 15% summas 280,5 miljonit eurot. Käibemaksuauku hindamiseks kasutatakse majandusstatistikat, mille metoodika kohaselt hinnatakse numbriliselt käibemaksubaasi suurust. Arvutamise eelduseks on see, et maksumaksjad on ausad, ja et arvestatakse kehtivaid käibemaksu määrasid, erandeid ning enammakstud käibemaksu kontrollimise ja tagastamise korda, mille tulemusel arvutatakse välja teoreetiline käibemaksu laekumine. Käibemaksuauk on tegeliku ja teoreetilise laekumise vahe. EMTA võtab käibemaksuauku arvutuses aluseks tarbimist ning ei arvesta käibemaksuvõlga käibemaksuauku osana.

Parema ülevaate saamise eesmärgil, toob autor Joonisel 16 välja, kuidas on muutunud käibemaksuauk võrreldes 2012. Aastaga, ning kui suure osa see moodustab 2013. aasta käibemaksu laekumisest.

¹ Maksu- ja Tolliamet. Pressiteated. „Faktileht MTA 2015 kokkuvõte“ 01.02.2016. Link: http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf

Joonis 16: „Käibemaksuauk aastatel 2012 ja 2014“



Lisaks Eestile tegelevad käibemaksupettustega võitlemisega ka palju rahvusvahelised organisatsioonid nagu:

- Euroopa Komisjon (edaspidi *EC*),
- Rahvusvaheline Valuutafond (edaspidi *IMF*).

EC poolt tellitud ning *Center for Social and Economic Research* (*CASE*) koostatud uuringu kohaselt¹ jäi 2011. aastal 27 EL liikmesriigil saamata ligi 193 miljardit eurot käibemaksu [3]. Eestil saamata jäänud käibemaksu summa oli 2011. aastal 301 miljonit eurot, mis käibemaksuauguna moodustab 18% kogu Eesti käibemaksu kohustusest (VAT Total Tax Liability - VTTL). Tuleb märkida, et Eesti käibemaksuaugu keskmine osatähtsus aastatel 2000–2011 oli 15%. Perioodil 2009 kuni 2011 oli käibemaksuauk kasvanud 13%lt 18%ni. Kirjeldatud uuringus tuginevad käibemaksuaugu arvutused liikmesriikide statistikaametite poolt koostatavate sisend-väljund tabelitel.

Vastavalt IMFi analüüsile „REPORT: The Value-Added Tax Gap in Estonia“² jäi 2012. aastal käibemaksu laekumata ca 250 miljonit eurot, mis moodustab ca 15% käibemaksu kogulaekumisest [26]. IMFi raporti kohaselt on oluline see, et aastatel 2008–2011 oli käibemaksuauk kasvavas trendis ning jõudis selle ajavahemiku jooksul kahekordistuda

¹ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States (lk 38 ja lk 65) http://www.case-research.eu/sites/default/files/publications/CNR_2013_116.pdf

² IMF Country Report No. 14/133; REPORT: The Value-Added Tax Gap in Estonia (lk 12 ja lk 30-36 ja lk) <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14133.pdf>

9%lt 18%ni. IMF lähtub käibemaksuaugu arvutamisel riigis loodud lisandväärtusest, millest on välja arvatud käive, mis tekkis tänu Eestist välja müüdud kaupadele ja teenustele. Selle meetodi puhul kasutatakse samuti kaalutud keskmist käibemaksuäära, mille abil tuvastatakse teoreetiliselt laekuma pidanud käibemaksu, mida omakorda võrreldakse reaalselt laekunud käibemaksuga [2]. Analoogselt EMTAle ei arvesta IMF käibemaksuaugu sisse käibemaksuvõlga. Tabelis nr 2 on kajastatud Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuaugu suurus aastal 2011, mis aitab võrrelda Eestit teiste liikmesriikidega. Euroopa Liidu käibemaksuaugu suuruse tabelis paiknes Eesti 16. kohal. Olenevalt käibemaksuaugu arvutamise metoodikast jäi Eesti käibemaksuaug 2012. aastal vahemikku 216–300 eurot. EMTA ning IMFi uuringute kohaselt on käibemaksupettused jagunenud erinevate tegevusalade vahel, mis teeb käibemaksupettustega otseselt seotud valdkondade tuvastamise ning nende määramise üsna raskeks. Käibemaksupettused on valdkondi läbivad, kuid on ka selliseid tegevusalasid, kus pettused esinevad tihemini. EMTA ning IMFi metoodika on sarnane ka selle poolest, et maksuaugu arvutamisel ei võeta arvesse käibemaksuvõlga. Tabelis nr 2 on välja toodud käibemaksuaugu suurus aastal 2011.

Tabel nr 2: „Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuaugu suurus aastal 2011“

Liikmesriik	Kogutud käibemaks	Teoreetiline käibemaks	Käibe- maksu auk	Maksu augu osakaal teoreetilisest käibemaksust (%)		Maksuaugu osakaal SKP-st (%)	
	2011	2011	2011	2011	2000-2011	2011	2000-2011
Austria	23 447	26 915	3 468	13	11	1.2	1.0
Belgia	26 021	30 991	4 970	16	13	1.3	1.1
Bulgaaria	3 352	3 956	604	15	16	1.6	1.8
Tšehhi	10 994	15 235	4 241	28	23	2.7	2.1
Taani	23 869	26 436	2 566	10	10	1.1	1.1
Eesti	1 363	1 664	301	18	15	1.9	1.6
Soome	16 915	19 746	2 831	14	13	1.5	1.3
Prantsusmaa	140 506	172 739	32 233	19	16	1.6	1.3
Saksamaa	189 920	216 830	26 910	12	13	1.0	1.0
Kreeka	15 027	24 790	9 763	39	30	4.7	3.0
Ungari	8 516	12 216	3 700	30	26	3.7	3.0
Iirimaa	9 782	10 890	1 108	10	8	0.7	0.6
Itaalia	98 557	134 691	36 134	27	26	2.3	2.1
Läti	1 368	2 322	954	41	24	4.7	2.3
Leedu	2 444	3 795	1 352	36	35	4.4	3.9
Luksemburg	2 690	3 242	551	17	12	1.3	0.8
Malta	520	541	21	4	13	0.3	1.0
Holland	41 610	45 622	4 012	9	5	0.7	0.4
Poola	29 843	35 253	5 410	15	13	1.5	1.1
Portugal	14 235	16 999	2 764	16	9	1.6	0.8
Rumeenia	11 412	21 760	10 348	48	42	7.9	5.4
Slovakkia	4 711	7 484	2 773	37	29	4.0	2.9
Sloveenia	3 049	3 375	326	10	7	0.9	0.6
Hispaania	56 547	71 744	15 197	21	12	1.4	0.8
Rootsi	36 610	37 542	932	2	4	0.2	0.4
Ühend- kuningriigid	130 577	150 064	19 487	13	12	1.1	1.0
EU-26, kokku	903 884	1 096 841	192 957	18	15	1.5	1.2
EU-26, keskmine	20	17	2.1	1.6

EMTA andmete kohaselt oli käibemaksuauk aastatel 2011 kuni 2013 kasvutrendis, suurenedes 208,5 MEUR kuni 280,5 MEUR (25,67% kasv). 2014. aastal moodustas käibemaksuauk 224,7 MEUR, vähenedes 56 MEURi võrra 2013. aastaga võrreldes. Järgmistes alapeatükkides 3.1 ja 3.2 kirjeldab autor Eesti ja rahvusvahelist praktikat käibemaksupettuste tõkestamisel ning mõjusid, mis sellega kaasnesid. Kirjapandu põhineb autori poolt koostatud iseseisval analüüsil, mille käigus kasutati avalikult kättesaadavaid dokumente. Alapeatükis 3.2 kirjeldab autor käibemaksupettuste tõkestamise meetmeid ning nende võrdlevat analüüsi, kasutades selleks nii iseseisvat tööd avalikult kättesaadavate dokumentidega kui ka EMTA töötajatega läbiviitud intervjuusid.

3.1 Rahvusvaheline praktika käibemaksupettuste tõkestamisel

Käibemaksupettused on suureks probleemiks ka rahvusvahelisel tasandil. Käesoleva töö raames kirjeldab autor kolme riigi (Läti, Rootsi ja Portugal) erimeetmete rakendamise kogemust käibemaksupettustega võitlemisel. Riikide valik on põhjendatud käibemaksukohustuslastele seatud kohustusega esitada rohkem riigisiseste tehingute kohta käivat informatsiooni, sarnaselt Eestis kuni 2014. aasta novembrini kehtinud kohustusega esitada andmeid EMTAle. Lisaks sellele toob autor välja riikidest sõltumatud meetmed, mis on pettuste tõkestamiseks rakendatud erinevates riikides, kuid mitte Eestis, ning meetmed, mis on rakendatud nii rahvusvaheliselt kui Eestis.

Läti, Rootsi ja Portugali kogemus käibemaksupettuste tõkestamisel

Läti kogemuse kohaselt kasutati seal enne 2010. aasta keskpaika arvete nummerdamise süsteemi, mis oli kehtestatud kõikidele väljastatavatele arvetele, et tagada arvete unikaalsust [15]. Arvete nummerdamine toimus ühiselt kokkulepitud põhimõtete kohaselt. Sisuliselt tähendab see seda, et igale arvele on määratud unikaalne identifitseerimise number. Antud süsteem endaga märkimisväärseid tulemusi kaasa ei toonud. Alates 2010. aasta teisest poolest alustati Läti maksuhalduri poolt uue süsteemi kasutamisega, mille kohaselt hakati koguma arvete- või tehingupõhist infot. Tehingute või arvemahu alampiiriks määrati 1000 latti ehk 1 423 eurot, mis tähendab, et juhul kui üks käibemaksukohustuslane esitab teisele käibemaksukohustuslasele arve, mille maht on võrdne või suurem kui 1 423 eurot, peab arve esitanud isik deklareerima Läti maksuhaldurile tehingute kohta täiendavat informatsiooni. Meede on Läti maksuameti jaoks oluliseks lisainformatsiooni allikaks riskianalüüsi teostamisel. Ka see süsteem ei avaldanud suurt mõju ning erikorra rakendamise tulemusena hakati ebaausate ettevõtete poolt massiliselt väljastama arveid summas 999 latti, mis ei olnud neile ettevõtetele just suureks raskuseks.

Rootsi kogemuse kohaselt on teatud sektorites, sellistes nagu restoranid, personaalsed teenused, jaekaubandus jne käibemaksukohustuslastele kohustusena seatud alates 2010. aastast musta kasti (ingl *clean cash*) süsteem, mille kohaselt talletakse kogu informatsioon kassaaparaatide vahendusel kajastatud tehingute käibe lõikes [15]. Rakendatud süsteem aitab tuvastada kõik arved, mida on muudetud või kustutatud. Rootsi maksuhalduril on võimalik saada muudetud või kustutatud arvete kohta informatsiooni, kas elektrooniliselt või kassaaparaadi füüsilises asukohas. Kasutusele võetud meede on abiks nimetatud valdkondades, et aidata tuvastada võimalikke maksupettusi, eeskätt just

mittekäibemaksukohustuslastele müüdud kaupade või teenustega seotud käibe varjamise osas. Mainitud erikord ei ole efektiivne fiktiivsete arvete kasutamise puhul ebaausate ettevõtete poolt, mille abil on võimalik vähendada käibemaksukohustust, suurendades enammakstud käibemaksu.

Portugali kogemuse kohaselt on kõikidel käibemaksukohustuslastel kohustus alates 2007. aastast kasutada raamatupidamise tarkvara, mille puhul kasutatakse SAF-T standardit [15]. Juhul kui Portugali maksuhalduril tekib vajadus kontrollida käibemaksukohustuslase raamatupidamist, siis edastatakse talle üks elektrooniline (XML) fail, mis sisaldab kokkulepitud kujul struktureeritud, muutmatuid andmeid. Edastatud fail sisaldab kõiki olulisi raamatupidamislikke väljavõtteid, selliseid nagu pearaamat, käibeandmik, ostureskontro, müügireskontro jne. Oluliseks aspektiks on, et andmeid ei ole võimalik muuta või kustutada, ilma et sellistest toimingutest ei jääks jälge. Selline meede aitab kiiremini ja tõhusamalt läbi viia revisjone, hoides kokku nii maksumaksja kui ka maksuhalduri aega. Eelnevalt kirjeldatud meetmetele lisati alates 01.01.2013 nõue, vastavalt millele on ettevõtted kohustatud esitama maksuhaldurile kõikide müügiarvete kohta käivat informatsiooni kindlas formaadis. Maksuhaldurile esitatav informatsioon on XML formaadis ning sisaldab täiuslikku informatsiooni kõikide tehingute kohta, mille puhul erineva käibemaksumääraga tehingud on eraldi välja toodud. Infot esitatakse nii riigisiseste, ekspordi ja impordi, kui ka liikmesriikide- vaheliste tehingute kohta. Lisaks pööratakse täiendava meetmena Portugalis suurt tähelepanu sellele, kas käibemaksukohustuslased deklareerivad maksuhaldurile kaubamüüki, mis oli tehtud mittekäibemaksukohustuslastele. Juhul kui müüakse kaupa või osutatakse teenuseid mittekäibemaksukohustuslasele summas, mis ületab 1000 eurot, on käibemaksukohustuslane kohustatud väljastatud arvel kajastama lisaks kliendi nime ja aadressi. Eriti tõhusa maksuhalduri tähelepanu all on füüsilistele isikutele osutatavad teenused restorani, majutuse, juuksuri ning mootorsõidukite paranduse valdkondades. Teenust tarbinud füüsilistele isikutele on maksuhalduri portaali kaudu realiseeritud võimalus esitada arvete andmed, mis olid väljastatud osutatud teenuse eest. Füüsilisi isikuid motiveeritakse arvete andmeid esitama läbi selle, et neile tagastatakse 15% tasutud käibemaksust, kuid mitte rohkem kui 250 eurot aastas perekonna kohta. Struktureeritud andmed võimaldavad maksuhalduril omada täiuslikku hulka informatsiooni revisjonide läbiviimiseks.

Käibemaksupettustega soetud probleemi lahendamise eesmärgiks on parandada maksuhalduri võimalusi varimajanduse ohjamisel ning seeläbi aidata kaasa

konkurentsitingimuste parandamisele. Käibemaksupettuste vähendamine on üks efektiivseid mooduseid varimajanduse vähendamiseks.

Rahvusvaheline praktika käibemaksupettuste tõkestamisel, mida ei ole Eestis rakendatud

Alljärgnevas kirjeldab autor erinevaid käibemaksupettuste tõkestamise meetodeid, mis on erinevates riikides kasutusele võetud, kuid ei ole Eestis rakendatud.

- 1) Split payment – selle meetme puhul on kaks lähenemist, igal käibemaksukohustuslasel on kas pangas või maksuhalduri juures eraldi hallatav käibemaksukonto, kus hallatakse ainult käibemaksu [25]. Selline lähenemine eeldab iga tehingu puhul kauba või teenuse maksumuse eraldamist, kandes selle kauba või teenuse müüjale, ja käibemaksu, kandes selle kas pangas või maksuhalduri juures olevale käibemaksu kontole. Põhimõtteliselt toimub reaajas kõikide käibemaksukohustuslaste tehingute kohta informatsiooni edastamine maksuhaldurile. Selline meede eeldab Eesti käibemaksuarvestuse ja halduse süsteemi täielikku ümberkujundamist, tekitades lisakulusid nii ettevõtetele kui ka maksuhaldurile. See on väga tõhus meede käibemaksupettuste tõkestamiseks, kuid see on vastuolus ühist käibemaksusüsteemi käsitleva Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EU.
- 2) Keskne käibemaksu monitooringu andmebaas – selle meetme puhul edastatakse kõikide väljastatud ja saadud arvete kohta paralleelselt ka kesksesse andmebaasi [25]. Töötab põhimõttel, kui edastatud info ostjate ja müüjate vahel ei klapi, ei ole võimalik enam makstud käibemaksu arvestada. Protsessi on kaasatud kõik käibemaksukohustuslased ning andmeid edastatakse mitte üks kord kuus vaid nii palju kordi kui arveid on väljastatud või vastu võetud.
- 3) Makseandmete monitooring – selle meetme puhul peab tekkima uus organisatsioon, läbi mille liiguvad kõik käibemaksu sisaldavad arved [25]. Organisatsioon edastab maksuhaldurile informatsiooni toimunud maksetest ja nende partneritest, kuid mitte arvete sisust. Alternatiiviks organisatsioonidele võivad olla ka pangad, kes edastavad maksuhaldurile maksete kohta infot Jooksvalt. Meede on tõhus, kuid probleemiks on see, et võib tekkida nihe käibe tekkimise ja arve maksmise vahel, kuna käive tekib arve tasumisest sõltumata.

- 4) Krediidikaardi maksete monitooring – selle meetme puhul edastatakse käibemaksukohustuslaste krediidikaardimaksete info maksuhaldurile [25]. Puuduseks on see, et hõlmab ainult krediidikaardimakseid.
- 5) Standardne auditeerimisfail SAF-T – selle meetme puhul peavad käibemaksukohustuslased edastama kogu info OECD poolt välja töötatud formaadis kõikide tehingute kohta [25]. Lahenduse vahendusel kogutakse rohkem andmeid kui tegelikult käibemaksuarvestamise õigsuse kontrollimiseks vaja on.
- 6) Sertifitseeritud käibemaksuteenuse pakkuja – selle meetme puhul tekivad uued käibemaksuagendid, kes vastutavad kõikide käibemaksu sisaldavate tehingute eest [25]. Kusjuures ostjal ja müüjal võivad olla erinevad agendid. Käibemaksuarveldus käib ainult litsentseeritud agentide vahel, kes suhtlevad maksuhalduriga. Eeldab uue litsentsitüübi rakendamist ja selle haldussüsteemi välja töötamist, mis suurendab bürokraatiat.
- 7) Sertifitseeritud käibemaksutarkvara – selle meetme puhul peavad kõik käibemaksukohustuslased kasutama sertifitseeritud raamatupidamistarkvara [25]. Tekitab lisakoormust maksuhaldurile raamatupidamistarkvara sertifitseerimisel ning ei oma mõju ilma tehingute info edastamiseta.
- 8) Sertifitseeritud maksumaksja – selle meetme puhul peaks maksuhaldur eelnevalt kogunud info baasil määrama usaldusväärsed ettevõtted, mis ei leevenda käibemaksupettuste vähendamise riski, kuna pahatahtlikud ettevõtted võivad näilikult tekitada endast usaldusväärse ettevõtte kuvandi ja seejärel toime panna käibemaksupettuse [25].

Rahvusvaheline praktika käibemaksupettuste tõkestamisel, mida on Eestis rakendatud

Käibemaksupettuste tõkestamiseks on lisaks eelnimetatud meetoditele rakendatud ka nn rohkem levinud meetmeid. Enimlevinumateks meetoditeks on käibemaksu arvestamisel pöördmaksustamise kehtestamine, tehingute kohta täiendava teabe esitamine, registreeringute ja tagatise seadmise kohustus, spetsiifiliste formaatide kehtestamine nii kassaaparaatides hoitavale informatsioonile kui ka maksuhaldurile esitatavate andmete osas. Nimetatud meetodid on oma olemuselt valdkondlikud, mis käsitlevad ainult teatud sektoreid. Alljärgnevalt toob autor välja nii rahvusvaheliselt kui ka Eesti-siseselt kasutusel olevad meetmed käibemaksupettuste tõkestamiseks.

Käibemaksuaugu suurus on otseses seoses käibemaksupettustega, mida pannakse toime käibemaksukohustuslaste poolt käibemaksukohustuse vähendamise eesmärgil. Käesolevas peatükis kirjeldab autor käibemaksupettuste tõkestamise meetodeid, mis olid aastatel 2012, 2013 ja 2014 EMTA poolt Eesti-sisese käibe deklareerimise osas rakendatud. Peamine puudus kõikide rakendatud meetmete osas on, et neid on rakendatud valdkonnapõhiselt, mis omakorda ei võimalda saavutada terviklikku efekti maksupettuste tõkestamisel kõikide käibemaksukohustuslaste osas sõltumatult valdkonnast. Iga käibemaksupettuste tõkestamise erimeetme puhul tuleb arvestada, et see toob endaga kaasa täiendavaid kulusi nii ettevõtetele kui maksuhaldurile. Erikorra alla sattunud ettevõtetel kulub rohkem rahalisi ja ajalisi ressursse erikorraga seotud kohustuste täitmisel ning lisaks suureneb ettevõtete halduskoormus võrreldes tavakorra all opereerivate ettevõtetega. Maksuhaldurile toob erikorra rakendamine endaga kaasa täiendavaid administratiivkulusi.

3.1.1 Füüsilise kontrolli läbiviimine

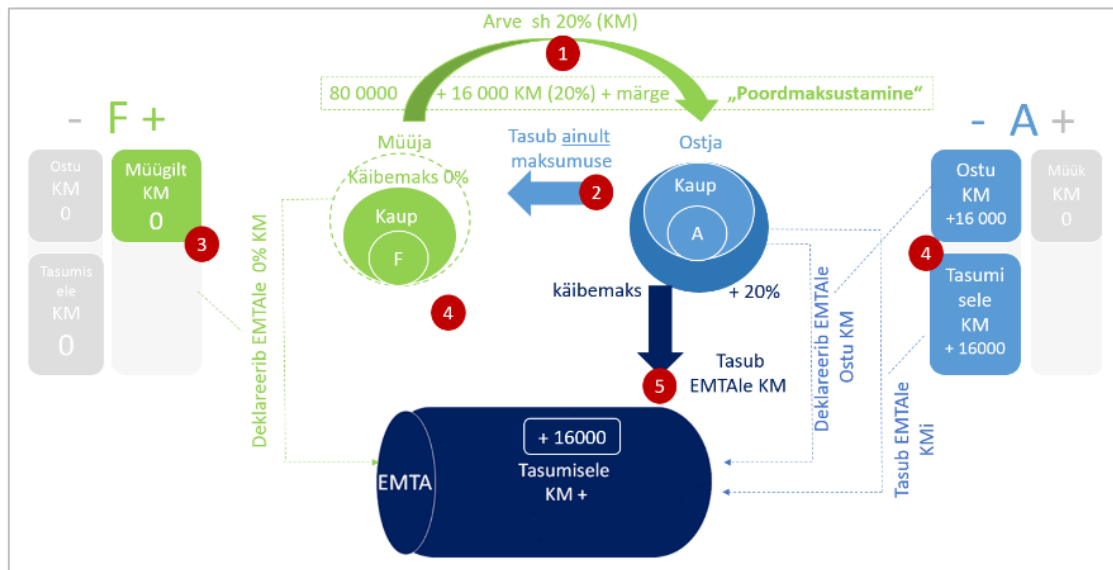
Kontrollide läbiviimise meetodi puhul mängib olulist rolli maksuhalduri käsutuses olev inimressurss ning riskikriteeriumite määratlemise võimekus ning nende kiire ja õige arvutamine. Aastatel 2011 ja 2012 tegeles maksurevisjoniga ca 330 ametnikku, aastal 2013 suurendati revidentide arvu 21% võrra ehk ca 400 ametnikuni. 2013. aastal oli käibemaksukohustuslasi ca 73 000. Aastatel 2011 ja 2012 võeti käibemaksuarvestusega seotud kontrollide raames ühendust aastas ca 2500 ettevõttega ning 2013. aastal ca 3000 ettevõttega, mis moodustab ca 4% käibemaksukohustuslaste üldarvust. Tuginedes 2013. aasta andmetele, esitasid käibemaksukohustuslased aastas ca 413 922 enammakstud käibemaksu deklaratsiooni (käibemaksu maht 674,9 MEUR), mis omakorda teeb ca 6 tagastustaotlust käibemaksukohustuslase kohta aastas. Kõikidest enammakstud käibemaksuga deklaratsioonidest ehk ca 19 660 tagastusnõuet (käibemaksu maht 663,4 MEUR) suunati täiendavasse riskianalüüsi ja kontrolli, mis teeb revidendi kohta ca 49 kontrolli aastas. Täiendava riskianalüüsi ning kontrollitoimingute raames teostatud esmase kontakti tulemusel tuvastatakse, kas ettevõtte poolt esitatud tagastusnõuded vajavad põhjalikumat kontrolli või mitte. Andmete analüüs ja esmase kontrolli läbiviimine võtab maksuhalduril ajaliselt keskmiselt 0,3 tööpäeva tingimusel, et käibemaksukohustuslane on kõik andmed vajalikus formaadis õigeaegselt esitanud. 2013. aasta kontrollitoimingute kohaselt oli 75%l tagastusnõuete kontrolli raames küsitud täiendav info seotud vajadusega kontrollida tehinguid ja tehingutega seotud partnereid,

mis absoluutarvuna moodustas 14 745 tagastusnõuet. 2013. aasta andmete põhjal vajab põhjalikumalt kontrolli 8% ehk ca 1 180 tagastusnõuetest [15]. Eesti maksuhalduri poolt on 2013. aastal käibemaksu arvestuse kontrollimiseks on määratud täiendavad 25 miljonit eurot.

3.1.2 Pöördmaksustamine

Pöördmaksustamist kasutatakse Euroopa Liidu sisese käibe deklareerimisel ja mõningate kaubaliikide puhul Eesti-siseseelt. Selle tõkestamise meetme põhiline eesmärk on kohustada maksma käibemaksu kauba või teenuse ostjat, mitte müüjat. Pöördmaksustamise puhul tekib probleem soetuse, mitte käibe varjamisega. Pöördmaksustamist kasutatakse aktiivselt 23s EL liikmesriigis. Valdcondade arv, kus erinevates riikides pöördmaksustamist rakendatakse varieerub kahest kümneni. Kõige levinumateks valdkondadeks on CO2 kvoodid, ehitusvaldkond, investeerimiskuld, kinnisvara soetus, üle 325 tuhandiku puhtusega kuld, IT ja mobiiltelefonide komponentide valdkond, vanametall, juurviljad, puuviljad ja metsandus. Parema ülevaate saamise eesmärgil kirjeldab autor Joonisel 17 pöördmaksustamise põhimõtet.

Joonis 17: „Pöördmaksustamine“



- Eestis on alates 01.01.2011 aktiivselt kasutatud pöördmaksustamise meetet vanametalli sektoris. Enne seda, aastatel 2005–2009, kasutati vanametalli sektoris aktiivselt käesoleva töö Joonisel 13 kirjeldatud pettusskeemi [15]. Tulemusena tekkis riigile hinnanguliselt kahju kuni 6 miljonit eurot. Fiktiivseid arveid väljastati 40 miljoni ulatuses, mis omakorda võimaldas optimeerida kulusid käesolevas töös oleva Joonisel 14 kujutatud pettusskeemi abil. Erikorra

rakendamine vanametalli sektoris tõi endaga kaasa kahe aastaga enammakstud käibemaksu vähenemise 14 miljonilt 2,5 miljonini. Vanametalli sektori müügitulu kasvas 2012. aastal võrreldes 2011. aastaga 14% ning moodustas 454 000 eurot.

- Ehtekulla ehk romukulla sektor. EMTA poolt teostatud analüüsi kohaselt hakkasid alates 2010. aasta teisest poolest silma paistma ehtekullaga seotud pettused [15]. Üheks põhjuseks oli vanametalli sektorisse kehtestada plaanitud käibemaksuarvestamise erikord alates 01.01.2011. Selline situatsioon tingis pettureid sektoreid vahetama vanametallilt ehtekulla sektorile. Ehtekulda nimetatakse samuti ka romukullaks, mida üldjuhul ostetakse kokku mittekäibemaksukohustuslastelt, kelleks on füüsilised isikud, pandimajad ning välismaalased, mis omakorda loob situatsiooni, kus ostetakse kaupa käibemaksuta. Esmane kokkuostja on üldjuhul käibemaksukohustuslane, mis seab talle kohustuse ehtekulla müügi puhul lõppkokkuostjale käibemaksu lisada. Sellises situatsioonis hakati aktiivselt kasutama käesolevas töös kirjeldatud pettusskeeme Joonisel 13, mis võimaldab optimeerida käibemaksukohustust. Vaatamata EMTA poolt 2011. aastal käivitatud kontrollimeetmete käibemaksupettuste vastu romukulla sektoris, ei osutunud ikkagi võimalikuks seda tõkestada. Tulemusena moodustas käibemaksuauk 2011. aastal ehtekulla sektoris 11,5 miljonit eurot (mis moodustas 3,8% Tabelis nr 2 kirjeldatud maksuaukust). Käibemaksu arvestamise erikord pöördmaksustamise näol oli kehtestatud ehtekulla sektoris alates 01.04.2012. Erikord puudutas kullamaterjalist valmistatud tooteid, mille kullasisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosast ning ka teatud juhtudel investeringukulla käitlemist. Erikorra kehtestamine tõi endaga kaasa ehtekullaga tegelevate ettevõtete deklareeritud enammakstud käibemaksu vähenemise. Pöördmaksustamise kehtestamine avaldas suurt mõju ajavahemikus aprill–juuni 2012, võrreldes perioodiga jaanuar–märts 2012, kus deklareeritud enammakstud käibemaks vähenes 2,534 miljonit eurot. Lisaks sellele vähenes perioodil aprill–august 2012 romukullaga tegelevate ettevõtete deklareeritud müügikäive 15,76 miljoni euro võrra. Kahjuks ei toonud kehtestatud käibemaksuarvestamise erikord endaga kaasa pikaajalisi positiivseid muutusi, kuna puudutas ainult osa sektorist, kus müüdi kullamaterjali, milles puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosast. Romukulla sektoris hakkasid pettuste mahud taas suurenema alates juulist 2012. Ebaausad ettevõtted hakkasid tegelema kullamaterjaliga, milles

puhta kulla sisaldus oli alla 325 tuhandiku kaaluosast ning teiste väärismetallide ja -kividega. Selle tulemusena ulatus 2013. aastal ehtekulla sektoris pettuste tekitatud kahju 9,3 miljoni euroni, mis moodustas 3,4% Joonisel 16 kirjeldatud maksuaugust.

- Aastatel 2000–2004 kasutati käibemaksuarvestamise erikorda pöördmaksustamise näol ka metsandussektoris [15]. Enne seda perioodi sai kontrollide käigus tuvastatud, et vastava sektori ettevõtted kasutasid aktiivselt fiktiivseid arveid. Pettuskeem on kirjeldatud antud töös Joonise 14 abil. Kahjuks ei andnud antud meede oodatud tulemusi, põhjuseks oli erikorra alla kuuluv metsamaterjali võõrandamise raskesti piiritlemine, mille tulemusena liikusid pettused metsandust toetavate ilma kehtiva erikorrata kõrvalharudesse, nagu näiteks transport ja saematerjal.

3.1.3 Tehingutest ja nendega seotud partneritest teavitamine

Alates 2007. aastast rakendus metsaseaduse § 38 kohaselt metsandussektoris tegelevatel ettevõtetel kohustus teavitada EMTAt nii raieõiguse kui ka metsamaterjali ostust ja müügist. Teavitamine toimub üks kord kvartalis. Teatis tuleb esitada iga tehingu kohta eraldi, märkides ära müüdud või ostetud koguse, tehingupartneri ja summa. Rakendatud meede suurendas pettuste avastamise mahtu ning mõjus hea ärahoidva meetodina. Rakendatud erikorra tulemusena kahekordistus metsamüügiga tegelevate isikute arv ning deklareeritav summa suurenes 3,5 korda 2,3 miljonilt eurolt 7,9 miljonile eurole.

3.1.4 Tagatise määramine

Kütusesektoris rakendati alates 01.04.2011 vedelkütuse seaduse (edaspidi VKS) § 4¹ kohaselt vedelkütuse käitlejatele kohustus tasuda EMTAle tagatist. Tagatis määratakse lähtudes maksusummast, mis peab olema tasutud soetatud kauba müügi puhul. Tagatise maksmise kohustus tekib kütuse müügiga tegeleval ettevõttel, kes peab ennast registreerima majandustegevuse registris. Mida suuremat kogust kütust ettevõtte endale müügiks varub, seda suurem tagatise maksmise kohustus ettevõttele tekib. Rakendatud erikord oli positiivse mõjuga, mille tulemusel laekus käibemaksu muudatusele eelneva aastaga 90 miljoni euro võrra rohkem. Erikorra kohaselt ei kohaldatud tagatist omatarbeks kasutatud kütusele, mis tingis olukorra, kus pettuse tulemusel müüdi väidetav omatarbeks kasutatav kütus edasi. Seda olukorda tõendas see, et kasvasid kordades omatarbeks soetatud kütuse mahud, mille tulemusena jäeti tasumata 4,5 miljonit eurot käibemaksu.

Alates 01.04.2012 hakkas kehtima VKSi muudatus, mille kohaselt oli kütuse omatarbeks väljastamine aktsiisiladudest välistatud. Tulemusena suurenes perioodil aprill 2012– märts 2013 käibemaksulaekumine 28 miljoni euro võrra, võrreldes eelmise aasta sama perioodiga. Rakendatud meetmed ei avaldanud oodatud mõju, mis oli tingitud pettustega tegelevate ettevõtete poolt kasutusse võetud ahelpettusskeemidest, mis on kirjeldatud käesoleva töös Joonise 15 abil. Perioodil jaanuar–juuli 2013 oli pettusskeemi tulemusel tekitatud arvutuslik kahju tasumata käibemaksu näol summas 37,7 miljonit eurot, mis moodustas 13,9% Joonisel 16 kirjeldatud maksuaugust.

3.2 Käibemaksupettuste tõkestamise meetmete rakendamise mõju

Olemasolevate käibemaksupettuste tõkestamise meetmete rakendamine kõikidele käibemaksukohustuslastele, sõltumata konkreetsest valdkonnast, toob endaga kaasa eelnevalt kirjeldatud pettusskeemide kasutamise tõkestamise. Järgnevalt kirjeldab autor, milline eelnevalt kirjeldatud käibemaksupettuste tõkestamise meetmetest on kõige tõhusam.

3.2.1 Füüsilise kontrolli meetme mõju

Füüsilise kontrolli meede on oma olemuselt universaalne ning on kasutatav nii käibemaksu arvestamise tavalise korra kui ka erikordade puhul. Kontrolli meetme kitsaskohaks on see, et seda kasutatakse üldjuhul situatsioonides, kus võimalik pettusskeem jaguneb piiratud arvu ettevõtete vahel ning võimalik riigile tekitatav kahju on märkimisväärselt suur. Situatsioonis, kus pettusega on seotud suur hulk ettevõtjaid ja tekitatav kahju on jaotatud kõikide ettevõtete vahel väikesteks summadeks, on kontrolli meede ebaefektiivne. Probleemiks osutuvad nii käibevarjamised omavahel mitteseotud ettevõtete vahel kui ka ahelpettused. Lisaks sellele tuleb arvestada pideva ettevõtete arvu kasvuga, millega kasvab ka võimalike pettuste arv ja seda eriti olukorras, kus on võetud suund võimaldada e-residentidele kasutada Eesti maksusüsteemi ja seda toetavat infrastruktuuri. Füüsiliste kontrollide arvu suurendamine ei too endaga kaasa pettuste ja käibemaksuaugu drastilist vähenemist. Füüsilise kontrolli läbiviimine on ajamahukas minevikusündmusi kontrolliv protsess, mis on nii maksuhalduri kui ka ettevõtjate jaoks ressursikulukas. Selleks, et suurendada kontrollide arvu, on vajalik värvata revidente, mis suurendab maksuhalduri kulusid ning suurenev kontrollide hulk suurendab ettevõtete halduskoormust. Juhul kui seada eesmärgiks täiendavalt 30 miljonit maksukontrolli

tulemusel saadavat käibemaksutulu kogumist, siis tuleks sellisel juhul värvata lisaks kuni 200 ametnikku, mis läheks maksuma täiendavad 4 miljonit eurot.

3.2.2 Pöördmaksustamise meetme mõju

Pöördmaksustamise rakendamise puhul osutuks võimalikuks tõkestada fiktiivsete arvete kasutamise tagajärjel seotud pettust sisendkäibemaksu suurendamisel, mis on tingitud fiktiivsete arvete kasutamise ebaotstarbekusega (skeemid on kirjeldatud käesoleva töö Jooniste 13 ja 14 abil). Pöördmaksustamise erikorra kohaselt tasub käibemaksu müüja asemel ostja. Veel üheks positiivseks mõjuks on, et ei osutu võimalikuks käibemaksu välja petta, kuna kaob ära võimalus tekitada enammakstud käibemaksu (skeem on kirjeldatud käesoleva töö Joonisel 11). Pöördmaksustamine ei avalda silmapaistvat mõju käibemaksu laekumisele, kuna käibevarjamise (skeem on kirjeldatud käesoleva töö Joonistel 7, 8, 9 ja 10) asemele kerkivad üles soetamise varjamised ning samuti nihkub „arvevabrikute“ (skeem on kirjeldatud käesoleva töö Joonisel 15) profiil varimüüjalt variostjale. Soetamise varjamise tuvastamiseks ei piisa andmetest, mida esitavad maksuhaldurile erikorda rakendavad ettevõtted. Võimalike pettuste tuvastamiseks on vajalik kontrollide algatamine maksuhalduri poolt.

3.2.3 Tagatise kui meetme mõju

Tagatise rakendamisel käibemaksupettuste tõkestamisel avaldatakse kõige suuremat mõju käibe varjamisega seotud pettustega (skeemid on kirjeldatud käesoleva töö Jooniste 7, 8, 9 ja 10 abil), mis tagab suurema käibemaksu laekumise. Probleemiks jääb sisendkäibemaksu suurendamisega seotud pettused, mille kaudu üritatakse optimeerida käibemaksukohustust (skeemid on kirjeldatud käesoleva töö Jooniste 11, 13, 14 ja 15 abil). Sisendkäibemaksu suurendamise tuvastamiseks ei piisa andmetest, mida esitavad maksuhaldurile erikorda rakendavad ettevõtted. Võimalike pettuste tuvastamiseks on vajalik kontrollide algatamine maksuhalduri poolt.

3.2.4 Tehingutest ja nendega seotud partneritest teavitamise meetme mõju

Tehingutest ja nendega seotud partneritest teavitamise meetme rakendamine käibemaksupettuste tõkestamisel avaldab kõige suuremat mõju käibe varjamisega ning sisendkäibemaksu manipuleerimisega ilma alusdokumendita seotud pettustele (skeemid on kirjeldatud käesoleva töö Jooniste 11, 13 ja 14 abil). Käesolev meede ei avalda otsest mõju käibemaksupettuste tõkestamisele, mis on seotud fiktiivsete arvete ning

„arvevabrikute“ teenuste kasutamisega (skeemid on kirjeldatud käesoleva töö Joonise 15 abil). Samas aitab kirjeldatud erikord tuvastada ettevõtted, mis on seotud nimetatud pettusskeemidega, alustada kontrolli tuginedes sealjuures andmetele, mida esitavad maksuhaldurile erikorda kasutavad ettevõtted. Käesoleva erikorra alusel kogutud andmed aitavad kokku hoida maksuhalduri administratiivset ressursi pettuste tuvastamisel, maksukontrolli alustamata.

3.2.5 Käibemaksupettuste tõkestamise meetmete mõju võrdlus

Meetmete efektiivsuse parema ülevaate saamiseks käibemaksu terviklikuks tõkestamiseks toob autor Tabelis nr 3 välja käibemaksu arvestamise erikordade ja pettuste tõkestamise seosed.

Tabel nr 3: „Käibemaksupettuste tõkestamise meetmete mõju pettusskeemidele“

Meetmed: Pettusskeemid:	Meede 1		Meede 2		Meede 3	
	Pöördmaksustamine	Kontrolli vajadus	Tagatis	Kontrolli vajadus	Tehingute kohta info esitamine	Kontrolli vajadus
Käibe varjamine (Joonised 7, 8, 9, 10) *pöördmaksustamise puhul soetamise varjamine	-	1	1	1	1	-
Sisendkäibemaksu suurendamine, manipuleerides käibedeklaratsiooniga ostuarveid omamata (Joonis 11)	1		-	1	1	-
Sisendkäibemaksu suurendamine fiktiivseid arveid kasutades, omades soetatud kaupa või teenust mittekäibemaksukohustuslaselt (Joonis 13)	1		-	1	1	1
Sisendkäibemaksu suurendamine, kasutades fiktiivseid arveid, omamata kaupa või teenust (Joonis 14)	1		-	1	1	1
Sisendkäibemaksu suurendamine, kasutades ahelpettust (Joonis 15) *pöördmaksustamise puhul soetamisega seotud ahelpettused	-	1	-	1	1	1
KOKKU:	3	2	1	5	5	3

Autor jõudis järeldusele, et kõige suuremat mõju käibemaksupettuste tõkestamisele avaldab tehingutest ja nendega seotud partneritest teavitamise käibemaksu arvestamise erikord (Meede 3), mida tõestab Tabelis nr 3 kirjeldatud tulemus, mille puhul erikord on abiks kõikide käibemaksupettuste tuvastamisel. Siinjuures tuleb märkida, et käibe varjamise ja alusetu sisendkäibemaksu suurendamise tuvastamise puhul ei ole vaja algatada füüsilist kontrolli juhul, kui investeerida IKTsse ja realiseerida müüjate ja ostjate poolt esitatud andmete võrdlemise süsteemi. Võimalikud pettused tulevad välja andmete võrdlemise tulemusel ning tehingus osalenud partnerite ja nende poolt deklareeritud, edastatud ja saadetud arvete osas.

4 Käibemaksu „1000 euro“ reformi mõju

Eesti ja rahvusvaheliste käibemaksupettuste tõkestamise praktika kohaselt on kõige efektiivsemad meetodid seotud tehingute kohta põhjaliku informatsiooni edastamisega käibemaksukohustuslaste poolt ning edastatud informatsiooni minimaalse ajakuluga analüüsimises ning maksuhalduri poolt analüüsi alusel kontrolli objektide valimise võimekuses. Lisaks sellele on oluline automatiseerida nii andmete kogumist kui ka võimaldada automatiseeritud kontrollide teostamist, kus inimressursi vajadus on minimaalne. Kõige efektiivsemat meetodit toetava lahenduse väljatöötamiseks pöördus maksuhaldur peadirektor Marek Helmi ja majandus- ja kommunikatsiooniministeeriumi side ja riigi infosüsteemide aseksler Taavi Kotka poole palvega mõelda koostöös välja tehnilise lahenduse kontseptsioon olemasoleva olukorra leevendamiseks. Koostöös otsustati, et vajalik on muuta andmete otsimise ja kogumise ning kontrollimise süsteemi. Eesti maksuhaldur kehtestas alates 01.11.2014 uue käibemaksu arvestamise erikorra KMS muutmise seaduse alusel¹ käibemaksukohustuslastele, kelle igakuine käive partneri kohta ületas 1 000 eurot [13]. Selleks peab esitama täiendava KMD INF vormi. Alljärgnevalt võrdleb autor muudatust erineva rahvusvahelise praktikaga käibemaksupettuste tõkestamisel ja kirjeldab kavandatava muudatusega seotud eeldusi, riigipoolse investeeringu vajadust, missugust mõju muudatus avaldab käibemaksupettuste tõkestamisele ning annab ülevaate käibemaksu lisandväärtuste muutustest aastatel 2012–2015.

4.1 Erikorra kehtestamise eeldused ja ulatus

Pettused toimuvad erinevates tegevusvaldkondades, mis nõuab eelnevast täiesti teistsugust lähenemist nende tõkestamisel. Kavandatava KMD INF erikorra kehtestamise eeldusteks oli, et uus süsteem ei tohi olulisel määral muuta olemasolevat maksusüsteemi. Maksuhalduri rakendatav kord ei tohiks tekitada vajadust uue institutsiooni järele. Uue korraga kaasnev informatsiooni edastamise sagedus peab jääma samale tasemele, mis põhimõtteliselt välistab tehingute reaajas toimimise ja investeeringute raporteerimise. Samuti peaks vältima andmete mitmekordset sisestamist. Erikorra puhul kasutatakse maksukohustuslaste kohustuslikke raamatupidamisandmeid, kas spetsiaalsest

¹ Käibemaksuseaduse muutmise seadus, Link: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129052014001>

raamatupidamistarkvarast või tavalisest kontoritarkvara tabelitöötlusprogrammist. Vajalik on ühekordne investeering rakendusse, mis tekitaks raamatupidamise koondvaate olemasolevast informatsioonist ning konverteeriks informatsiooni KMD INFi jaoks vastuvõetavasse formaati. Süsteemi rakendamiseks tegi EMTA tõhusat koostööd raamatupidamistarkvara arendajatega, kes kinnitasid, et tehniliselt lihtsa struktuuriga kavandatav muudatus tehakse ära tavalise tarkvara uuendamise raames (puudutab 25% raamatupidamistarkvara kasutajaid), mis eraldi kulutusi ettevõtjatele kaasa ei too. KMD INFi puhul on tegemist ühe täiendava aruandevormiga. Raamatupidamistarkvarades tekkib uus aruandevorm. Riigi poolt realiseeritakse väikeettevõtetele tehniline lahendus, mille funktsionaalsuseks saab olema raamatupidamise korraldamine, arvete väljastamine ning KMD INFi moodustamine ja esitamine.

Lisaks sellele analüüsis EMTA käibemaksukohustuslaste poolt esitatud andmeid, tuues välja sihtgrupi käibemaksukohustuslastest, kelle jaoks muudatust kohaldada. 2012. aasta andmete kohaselt puudutas kavandatav muudatus 60,2% ettevõtteid, mis on absoluutarvuna 44 148 ettevõtet. Erikorra kohaselt on käibemaksukohustuslased, kes on teostanud ühes kalendrikuus ühe partneriga tehinguid summas 1000 eurot ja rohkem, kohustatud lisaks käibedeklaratsioonile esitama ka informatiivse Lisa (edaspidi KMD INF) nii müüdüd kui ka soetatud kaupade kohta. KMD INF ise jaguneb kaheks osaks – A ja B. Osal A (vt Lisa 3) kajastatakse käibemaksukohustulase nimetus, registrikood, maksustamise periood, aasta, tehingupartneri registri- või isikukood, tehingupartneri nimi, arve number, arve kuupäev, arve summa ilma käibemaksuta, maksumäär, arvel kajastatud kauba ja teenuse maksustatav väärtus maksumäärade lõikes, maksustamise perioodil KMD lahtris 1 või 2 kajastatud käive maksumäärade lõikes ja märkused (erisuse korral). Osal B (vt Lisa 4) kajastatakse käibemaksukohustulase nimetus, registrikood, maksustamise periood, aasta, tehingupartneri registri- või isikukood, tehingupartneri nimi, arve number, arve kuupäev, arve kogusumma koos käibemaksuga, arvel kajastatud käibemaksu summa, maksustamise perioodil KMD lahtris 5 kajastatud sisendkäibemaksusumma ja märkused (erisuse korral).

22. detsembriks 2014 pidid oma käibemaksudeklaratsiooni esitama 74 500 käibemaksukohustuslast. EMTA-le esitasid ettevõtjad selleks seadusega määratud kuupäevaks 70 564 käibemaksudeklaratsiooni, millest 39 711 juhul oli esitatud ka andmed vähemalt 1000 eurose kogusummaga tehingute kohta.

EMTA planeeris käibemaksuarvestuse erikorra KMD INF rakendamisel suurendada käibemaksu laekumist ca 35 miljoni euro ulatuses aastas.

4.2 Seaduse rakendamise seotud investeeringud

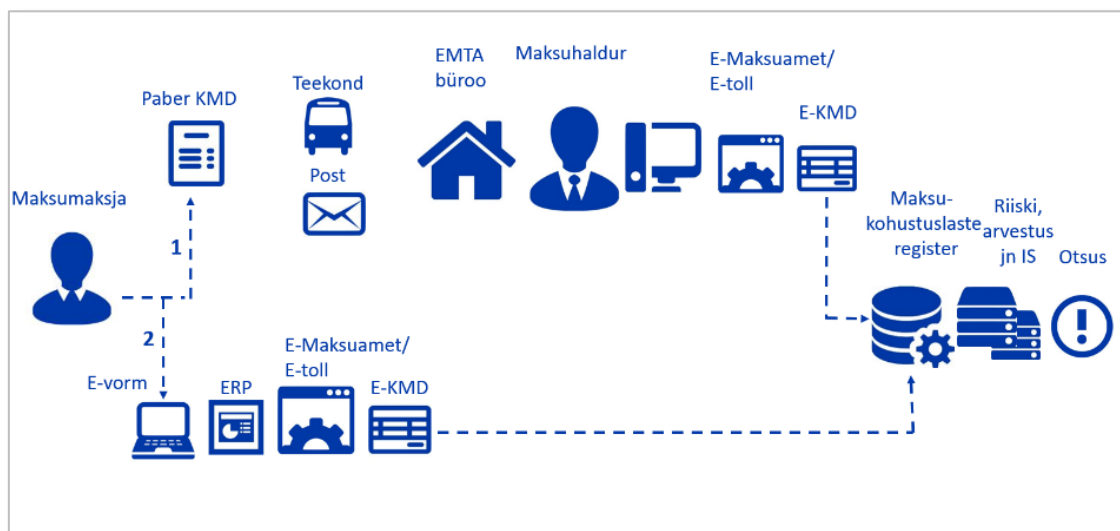
Rakendatava KMD INF muudatuse tehniliseks realiseerimiseks oli kavandatud 1,644 miljonit eurot. Kulud jagunevad arendustööde ja tulevaste halduskulude vahel. Arenduskulud moodustavad kokku 1 644 000 eurot, mis omakorda jagunevad arendustööde kuludeks summas 400 000 eurot, andmebaasi serverite kuludeks summas 50 000 eurot, analüüsitarkvara ja andmebaasi litsentside kuludeks summas 1 194 000 eurot. Halduskulud kokku moodustavad kokku 290 000 eurot aastas, mis jagunevad püsiarenduskuludeks summas 80 000 eurot ning analüüsitarkvara ja andmebaasi litsentside hoolduskuludeks summas 210 000 eurot. Lisaks sellele lisandub 50 000 eurot kulu iga kolme aasta järel, mis on seotud andmebaasi serverite uuendamistega.

Tehtud investeeringuga realiseeriti KMD INF haldusega seotud järgmised funktsionaalsused:

- Käibemaksukohustuslane saab elektrooniliselt esitada KMD INFil kajastatavaid andmeid, mis on seotud müügi- ja ostuarvetega tehingupartnerite lõikes;
- Esitatud andmete põhjal tuuakse välja käibemaksukohustuslastevahelised seosed ja tehingutega seotud maksupettuse riskid;
- KMD INFil kirjeldatud tehingute põhjal määratud riskide alusel suunatakse käibemaksukohustuslasi edasisse kontrolli;
- Teavitusmeetme rakendamine käibemaksukohustuslaste osas, kelle andmed KMD INFil on puudulikud.

Infotehnoloogilise kasuna saab välja tuua lisavõimalused andmete esitamiseks. Enne 01.11.2014 sai käibedeklaratsiooni esitada vaid kahel viisil: elektrooniliselt, täites veebivormi EMTA e-maksuameti / e-tolli iseteeninduskeskkonnas (edaspidi: e-maksuamet / e-toll) ja paberkandjal.

Skeem nr 2: „KMD esitamine enne KMD INF-i juurutamist“

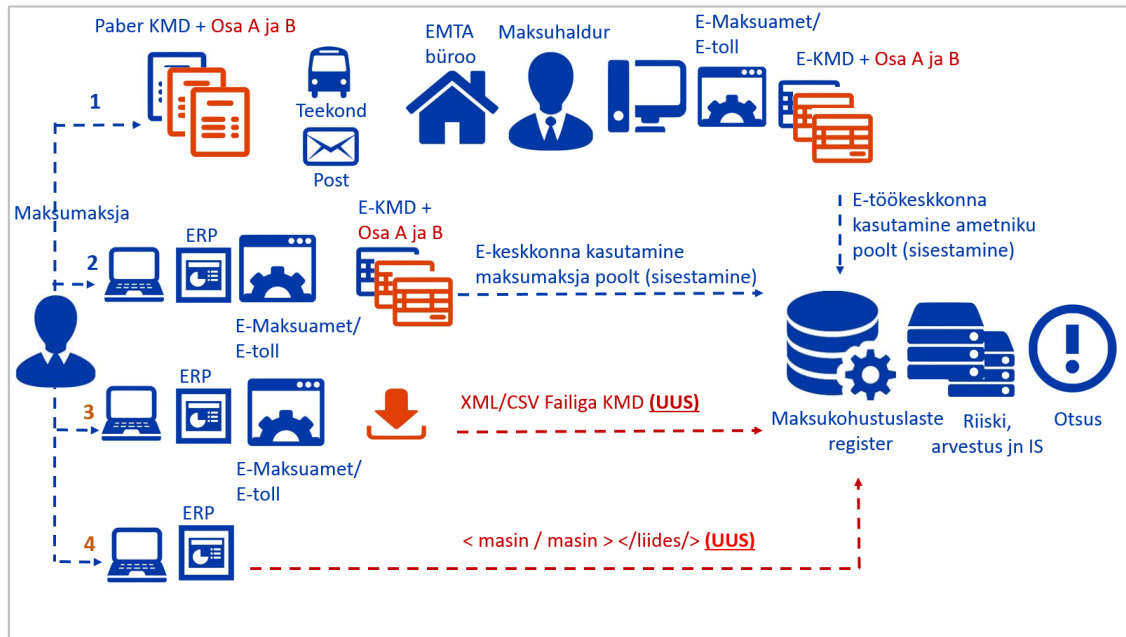


Peale muutuste realiseerimist, saab käibedeklaratsiooni ja selle lisavormi MTA-le esitada neljal moel, millest esimesed kolm on elektroonilised:

- 1) täisautomaatne andmete esitamine ettevõtete raamatupidamisprogrammist EMTA maksuarvestamise programmi (nn masin-masin liides);
- 2) masinloetaval kujul kokkulepitud formaadis (XML ja CSV) andmete üleslaadimine e-maksuametisse / e-tolli [12];
- 3) e-maksuametis / e-tollis elektroonilise vormi täitmine;
- 4) deklaratsiooni paberkandjal esitamine.

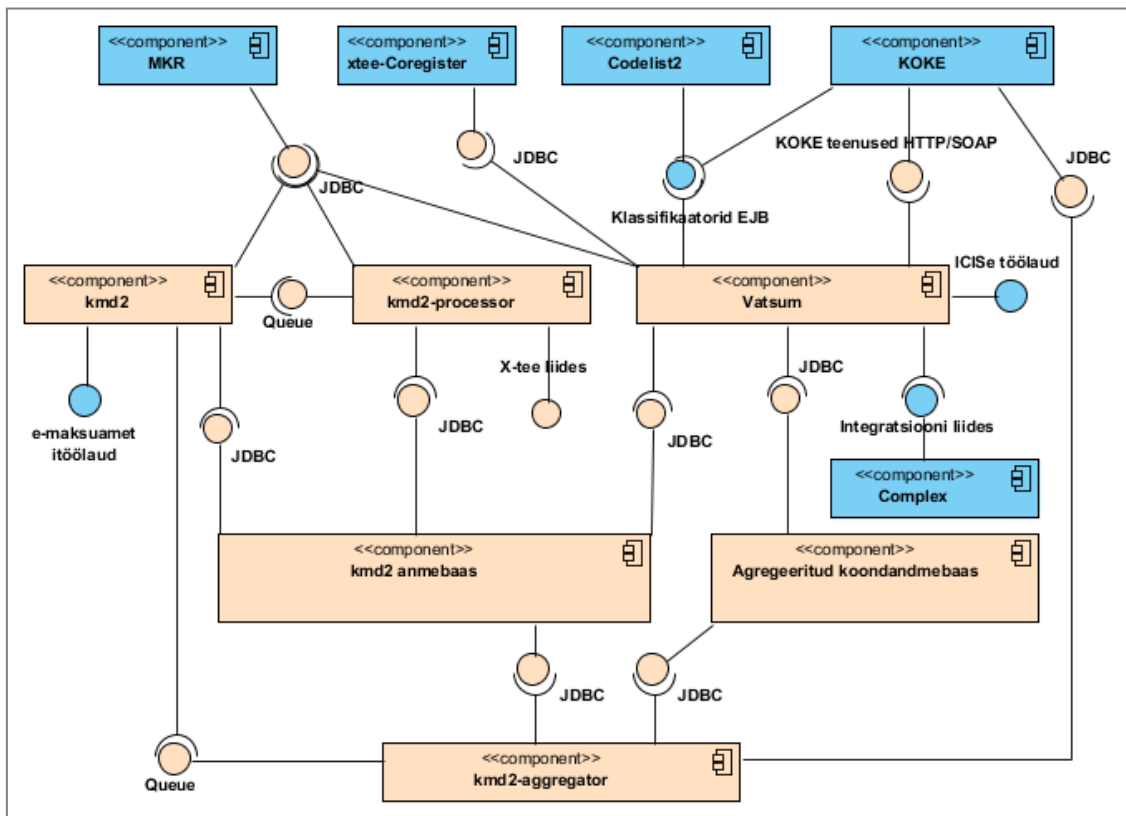
Eestis kehtib käibedeklaratsiooni elektroonilise esitamise nõue nendele isikutele, kes on olnud käibemaksukohustuslane vähemalt 12 kuud või kui käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse enam kui viis arvet (KMS § 1g 1¹).

Skeem nr 3: „KMD ja KMD INFi esitamise võimalused peale muudatuste realiseerimist“



4.2.1 KMD INFi süsteemiarhitektuur ja tehniline kirjeldus

Diagramm nr 1: KMD INF süsteemikomponendid ja nendevahelised seosed



Diagrammil nr 1 on kirjeldatud KMD INF süsteemi komponendid ning nende liideseid. Sinise värviga on märgitud juba olemasolevad komponendid ning roosa värviga on märgitud KMD INF süsteemi rakendamise seotud uued komponendid [10].

- kmd2 on Java EE rakendus, mis sisaldab KMD ja selle lisade INF Osa A ja Osa B (edaspidi lisad) esitamise ja kontrollimise ärioloogikat. Kmd2 pakub interaktiivset veebiliidest ning on integreeritud e-maksuameti keskkonda.
- kmd2 andmebaasis hoitakse juba esitatud KMD dokumente koos lisadega. Tegu on relatsioonilise andmebaasiga.
- kmd2-processor on Java rakendus, mis töötleb käibedeklaratsioone ja nende lisasid (ZIP/XML/CSV vormingus failide suhtepõhisesse andmebaasi salvestamiseks, sobivasse vormi teisendamiseks jms). Kmd2-processoril on järjekorraliides, kuhu salvestatakse kmd2 rakenduse ja x-tee liidese kaudu saabunud deklaratsioonide meta-andmed (identifikaatorid jms). Rakendusel puudub kasutajaliides.
- kmd2-aggregator on Java rakendus, mille ülesandeks on käibedeklaratsiooni lisades olevate andmete riskianalüüsi jaoks sobivamale kujule teisendamine ning koondtabelitesse salvestamine. Kmd2-aggregatoril on järjekorraliides, kuhu kmd2 rakendus edastab info deklaratsiooni esitamise või tühistamise kohta. Rakendusel puudub kasutajaliides.
- Agregeeritud koondandmebaas on suhtepõhine andmebaas, mis sisaldab erineva otstarbega tabeleid (põhitabelid, ettevalmistavad tabelid, abitabelid) müügi- ja ostuandmete koondamiseks. Neis tabelites olevaid andmeid kasutab SAS riskianalüüsi teostamiseks ja rakendus Vatsum MTA eriõigustega ametnikele info kuvamiseks.
- Vatsum on Java rakendus, mis visualiseerib koondandmebaasi, KOKEs, MKRis ja mujal olevaid andmeid. Vatsum on ICISE töölaua rakendus, mis pakub ka interaktiivset veebiliidest.
- Codelist2 on erinevate koodiloendite ja klassifikaatorite haldamise süsteem. Codelist2 kogub andmeid erinevatest allikatest ning pakub oma teenuseid kasutavatele süsteemidele ühtset liidest erinevate koodiloendite ja klassifikaatorite andmepäringuteks. Codelist2'l on veebipõhine kasutajaliides, millest saab koodiloendite andmeid vaadata ja muuta. Vatsum ja KOKE kasutavad sama koodiloendit.

KMD INF süsteemi komponendid töötavad Java platvormil ning rakendusserveriks on

Oracle WebLogic. Andmebaasiplatvorm on Oracle Vatsum.

4.2.2 KMD ja KMD INFi halduskoormuse suurus

Täisautomaatse andmete esitamise puhul valmistab raamatupidamisprogramm automaatselt ette EMTAle edastatava informatsioonipaketi, mille puhul ettevõtja ülesandeks jääb ainult andmete maksuhaldurile edastamine. Ettevõtja ajakulu on kaks minutit, mis sisaldab endas raamatupidamistarkvarasse sisse logimist.

Masinloetaval kujul XML ja CSV formaadis andmete üleslaadimise puhul kulutab ettevõtja andmete ettevalmistamisele ja edastamisele neli minutit, mis sisaldab endas kahte minutit raamatupidamistarkvarasse sisse logimist ja edastatava faili genereerimist ning kahte minutit e-maksuamet / e-tolli sisse logimist ja genereeritud faili üleslaadimist. Nii täisautomaatse andmete esitamise kui ka masinloetaval kujul üleslaetava faili puhul on KMD ja KMD INFil võimalike sisuliste ja aritmeetiliste vigade esinemine praktiliselt välistatud, kuna arvutusloogika ja andmeformaadid on tagatud kasutatava süsteemi poolt ning eelnevalt maksuhalduriga kooskõlastatud. Lisaks sellele ei ole tehtud tehingute puhul tähtis ka partnerite arv, kuna kogu informatsiooni vastavase vormi viimise teeb ära automaatne süsteem.

E-maksuameti / e-tolli kaudu esitatava elektroonilise vormi puhul sõltub ajakulu partnerite arvust, kellega oli tehtud tehinguid, mis ületavad 1000 eurost väärtust. Juhul kui ettevõttel on kümme partnerit, siis informatsiooni sisestamine ühe partneri kohta nõuab pool minutit, mis on kirjeldatud näite puhul viis minutit. Lisaks sellele moodustab KMD põhivormi täpsustamine kaks minutit. Ajakulule lisandub e-maksuametisse / e-tolli sisselogimise, deklaratsiooni kinnitamise ja väljumise aeg kokku nelja minuti ulatuses. Kirjeldatud näite puhul moodustab ajakulu kokku 11 minutit. Kirjeldatud näite puhul on välistatud aritmeetilised vead, kuna e-maksuametis / e-tollis on olemas vastav vigade kontrollsüsteem, kuid esineb sisuvigade tekkimise risk, kus raamatupidaja võib ekslikult sisestada valed andmed e-maksuametisse / e-tolli.

Paber kandjal esitatava deklaratsiooni puhul sõltub ajakulu ka partnerite arvust, kellega on tehtud tehinguid, mis ületavad 1000 eurost väärtust, kuid KMSi kohaselt ei saa neid olla rohkem kui viis, vastasel juhul peab ettevõtja esitama elektroonilise KMD. Lisaks sellele kulub aega üldandmete täitmiseks, milleks on ettevõtja aadress, nimetus, registrikood, käibemaksukohustuslase number. Üldandmete täitmiseks kulub üks minut. Juhul kui ettevõttel on viis partnerit, siis informatsiooni kandmine deklaratsioonile ühe partneri kohta vajab kahte minutit, mis teeb kirjeldatud näite puhul kokku kümme minutit.

Lisaks sellele lisanduvad teekonnakulud, mis sõltuvad ettevõtja kaugusest EMTA büroo suhtes. Tallinna piires on võimalik büroosse jõuda 20 minutiga ning tuleb arvestada lisaks ka aega, mis kulub tagasiteele. Antud näite puhul on ajakulu 51 minutit. Lisaks sellele suureneb käsitsi täidetud deklaratsioonide puhul nii vormistus kui sisuvigade esinemise tõenäosus.

2015. aastal esitasid käibemaksukohustuslased 803 377 KMD INF Osa A ja B. Võttes aluseks eelnevalt toodud ajakulu KMD INF esitamisel erinevate kanalite kaudu ning KMD INF Osa A ja B esitamise osatähtsust kanalite lõikes (masin-masin 0,07%, paber 0,30%, e-keskkond 66,16%, failiga 33,46%), siis kulutasid käibemaksukohustuslased aega kokku 734 kuud. Arvestades, et 2015. aasta IV kvartali keskmine palk statistikaameti andmetel oli 1 105 eurot, siis rahaliselt mõõdetav täiendav halduskoormus käibemaksukohustuslastele oli 811 070 eurot. Samas tuleb märkida, et KMD põhivormi esitasid 928 985 käibemaksukohustuslast ning võttes arvesse ajakulu põhivormi sisestamiseks erinevates kanalites (sh uues failiga esitamine kanal, mis moodustas 22,37%), siis moodustas käibemaksukohustuslaste halduskoormus 627 kuud. Arvestades, et 2015. aasta IV kvartali keskmine palk statistikaameti andmetel oli 1 105 eurot, siis rahaliselt mõõdetav täiendav halduskoormus käibemaksukohustuslastele oli 692 835 eurot, mis on 72 205 eurot väiksem halduskoormus, kui poleks realiseeritud failide üleslaadimise ja masin-masin liidese kaudu esitamise süsteemi. KMD INF Osade A ja B ning uute deklaratsioonide esitamise kanalite loomine tõi käibemaksukohustuslastele juurde halduskoormust ning moodustas rahaliselt mõõdetuna 738 865 eurot. Arvestades, et käibemaksukohustuslasi oli 2015. aastal 78 247, siis moodustas keskmine halduskoormus maksumaksja kohta 9,44 eurot.

Uue süsteemi rakendamisega loodi täiendav võimalus käibemaksukohustuslaste poolt esitatud andmete automaatseks võrdlemiseks, juurutades välja massandmete analüüsimise tarkvara, mis aitab tuvastada võimalikud käibe varjajaid tingimusel, et kauba või teenuste müük toimub teise käibemaksukohustuslasega. Tarkvara võimaldab KMD IMF esitamise hetkel tuvastada, kas müüja on deklareerinud teenuste või kaupade müüki, juhul kui ostja on soetuse KMD INFil deklareerinud ning see aitab EMTA paremini välja selgitada asjaolusid, mis on seotud KMD INFide ebakõlade tekkimisega, ja teha kindlaks, kas tegemist on käibe varjamisega (vt käesoleva töö Jooniseid 7, 8, 9, 10) või sisendkäibemaksu alusetu suurendamisega (vt käesoleva töö Jooniseid 11 ja 12), mille eesmärgiks on vähendada käibemaksu kohustust või lausa alusetult tagasi küsida käibemaksu enamaksmist. Lisaks sellele osutub võimalikuks süsteemselt tuvastada

fiktiivsete arvete kasutajad ning nende väljastajad (vt käesoleva töö Jooniseid 13, 14 ja 15). Võimalikud pettusskeemid tuvastatakse juba KMD INFide esitamise ajal, mis hoiab kokku pettuste tuvastamiseks kuluvat aega (tavaliselt väheneb menetluse aeg kolmelt kuult ühe päevani).

4.3 KMD INF Mõju käibemaksupettuste tõkestamisel

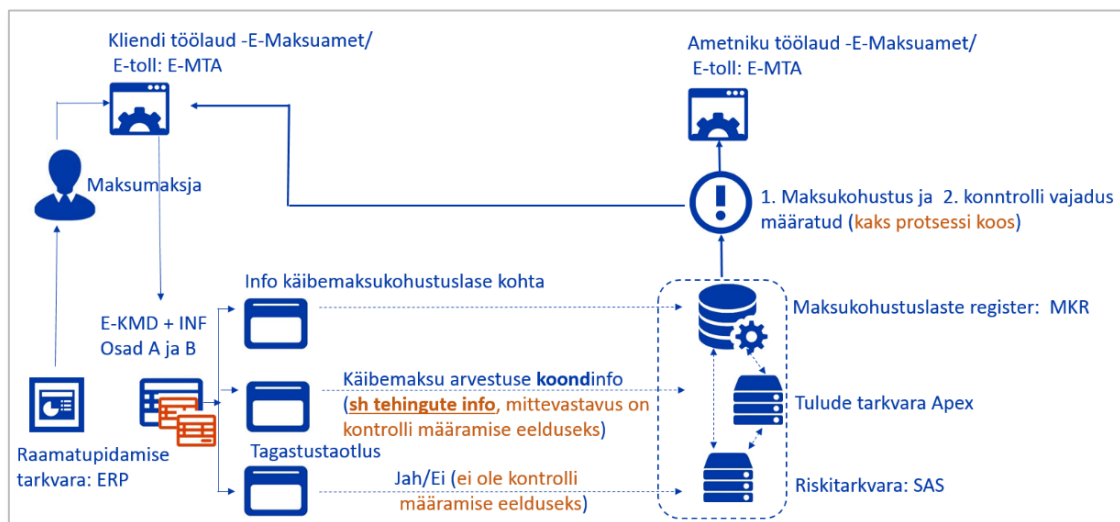
Muudatus avaldab mõju käibemaksupettustele kahel viisil: esiteks on pandud oluline rõhk seoste ilmestamisele ostja ja müüja vahel toimunud tehingutele. See tähendab, et ostja on huvitatud kõikide tehingute deklareerimisest, et vajadusel EMTAlt enammakstud käibemaksu tagasi küsida. See omakorda sunnib müüjat deklareerima kõiki müügiga seotud tehinguid, kuna ta on teadlik sellest, et ostjal on selleks otsene huvi olemas. Sellise teadmise tekitamisel nii ostjate kui müüjate seas avaldab eeskätt preventiivset mõju kõigile ettevõtetele. Siinkohal peab rõhutama, et KMD INF on vahend, mille abil ausad ettevõtted omavad võimalust korrastada turgu, mitte vahend ausate ettevõtete karistamiseks. Nii ostude kui ka müükide deklareerimine ausate ettevõtete poolt võimaldab välja sõeluda ebaausad ettevõtted, kes seni kuritarvitasid võimalust suurendada sisendkäibemaksu või vähendada käibemaksukohustust. Põhisõnumiks ebaausatele ettevõtetele KMD INFi juurutamisega on, et EMTA läbi saab teada müüja tegeliku käibe läbi müügitehingu partnerite. Kõik käibemanipulatsioonid avalduvad deklareerimise hetkel.

Teine oluline aspekt on fiktiivsete arvete väljastajate ja nende teenuseid kasutavate ettevõtete väga kiire tuvastamise võimalus. Kiire informatsiooni hankimine KMD INF abil lühendab oluliselt menetluseks kuluvat aega, et tuvastada ebaausate ettevõtete võrgustikke juba nende tekkimise algfaasis, mis omakorda võimaldab kiiremini nende puhul rakendada ka tõkestusmeetmeid, et siis omakorda vähendada maksuauku. „Arvevabrikute“ poolt pakutava teenuste kasutamisel muutub informatsioon samuti kiiresti kättesaadavaks. „Arvevabrikute“ toimimine on seetõttu ka raskendatud, kuna keerulisemaks muutub tehingupartnerite varjamine, sest nende tehingupartnerid on sunnitud oma ooste deklareerima, et vähendada enda käibemaksukohustust. KMD INF loob EMTAle võimaluse deklaratsiooni esitamise hetkel tuvastada seosed võimaliku „arveveskiga“ ning alustada „arveveski“ registrist kustutamise menetlemisega ja „arveveski“ teenust pakkuva ettevõtete kontrollimisega, mis omakorda kiirendab ettevõtluskeskkonna korrastamise protsessi. KMD INF kui uus informatsiooni kogumise

ja seoste tekitamise allikas avaldab eeskätt suurt mõju EMTA analüüsi- ja kontrolli protsesside efektiivsemaks muutmisele. EMTAl oli juba enne KMD INF väljatöötamist kasutusel meetmed, et tuvastada „arvevabrikuid“, nende kliente ja ettevõtteid kes kasutavad fiktiivseid arveid. Probleemne oli aga, et tuvastamise protsess oli pikk ja aeganõudev, kuna EMTA käsutuses ei olnud andmeid iga konkreetse tehingu kohta ja nende tuvastamiseks pidi EMTA tegema alternatiivseid menetlustoiminguid, mis omakorda eeldasid täiendavate füüsiliste kontrollide alustamist, mis hõlmavad endas nii ettevõtete kui ka pankade poole pöördumist. Tavaliselt on ühes pettusskeemis mitmeid ahelaid ning iga ahela tuvastamiseks kulub kuni neli nädalat. Kui tegemist on nelja lülilise ahelaga, siis selle tuvastamine võtab aega peaaegu neli kuud. Selle ajaga jõuavad fiktiivsete arvete kasutajad oma käibemaksukohustuse vähendamiseks kasutada fiktiivseid arveid tervelt neli korda. Käibemaksupettuste tõkestamise määravaks eduteguriks on pettuste tuvastamise aeg, mis võimaldab tuvastada fiktiivsete arvete väljastajad ja kasutajad ning seejärel peatada fiktiivsete arvete kasutajate poolt käibemaksukohustuse ebaseadusliku vähendamise. KMD INF abil kogutud info võimaldab, sõltumata pettusahela pikkusest, tehingule järgneval kuul tehingute deklareerimise alusel tuvastada võimalikud käibemaksupetturid, viies tuvastamise aja ühe kuuni, alustamata selleks ühtegi täiendavat füüsilist kontrolli.

Peale KMS muudatust 01.11.2014 hakkas riski ja kontrolli vajaduse määramine toimuma peale KMD esitamist ja seda kõikide deklaratsioonide osas, võttes arvesse tehingute deklareerimise infot ning selle vastavust teenuse või kauba müüja ja ostja deklareeritud andmetele, mitte ainult enamakstud käibemaksu olemasolu. EMTA andmete kohaselt, esimesel deklareerimise perioodil, peale seaduse muudatust, oli 3 391 isikut kes deklareerisid ostuarveid riskiga ettevõtetega 46 miljoni euro ulatuses ning 1 520 isikut ei deklareerinud müügiarveid üldse, kelle tehingute summa oli 31 miljoni euro ulatuses [7]. Andmete jagunemine ja kontrolli vajaduse määramine on kirjeldatud Skeemis nr 4.

Skeem nr 4 „KMD andmete jagunemine ja kontrolli vajaduse määramise protsess peale 01.11.2014“



4.3.1 Riskianalüüsi tõhustamine KMD INF abil

KMD INF avaldab märkimisväärset mõju riskianalüüsi tõhustamisel isikute suhtes, kes tegelevad käibe varjamisega (vt Jooniseid 7, 8, 9, 10), võimaldades tuvastada riske, mis on seotud käibe varjamisega KMD INF esitamise hetkel. Süsteem on oma olemuselt üles ehitatud andmete võrdlemisele ehk ostja poolt esitatud andmeid võrreldakse müüja omadega. Ostja on motiveeritud esitama õigeid andmeid, kuna sellest sõltub ostja sisendkäibemaksu arvestus, mis omakorda vähendab ostja käibemaksudokumentide. Selline lähenemine aitab saada hea ülevaate müüjate käibest ostjate poolt esitatud andmete kaudu. Toimub kahe-etapiline andmevõrdlus:

- Esimeses etapis võrreldakse koheselt peale KMD INF esitamist, määraes enammakstud käibemaksu tagastusnõuete riskiastme. Andmete mitteklaappimine ostja ja müüja poolt esitatud andmete osas avaldub kohe, mille tulemusena kaob EMTA vajadus võtta füüsiliselt ühendust ostja ja müüjaga ebakõlade tuvastamiseks.
- Teises etapis võrreldakse iga ühe kuu tagant kõikide isikute poolt esitatud KMD INFidel olevaid andmeid eesmärgiga tuvastada käibe varjamise, fiktiivsete arvetega jne riske. Kogutud andmete alusel osutub võimalikuks kaardistada seotud isikute võrgustikud ning määrata isikud, kes on võrgustiku keskpunktiks ning täidavad üldjuhul fiktiivsete arvetega väljastaja rolli. Selliste isikute mõjutamine aitab

efektiivselt tõkestada terve võrgustiku poolt toime pandud ebaseadusliku käibemaksukohustuse vähendamise.

Tuginedes tehingupartnerite infole, õnnestus kaheastmelise analüüsi tulemusena täielikult automatiseerida käibe varjajate ning pettuse võrgustikus osalejate ja võrgustike keskpunktis olevate isikute tuvastamine. Erinevus eelneva olukorraga seisneb edus drastiliselt vähendada infomatsiooni hankimiseks kuluvat aega, mille kaudu määratakse riskiastet, mis nüüd toimub KMD INFi esitamise hetkel.

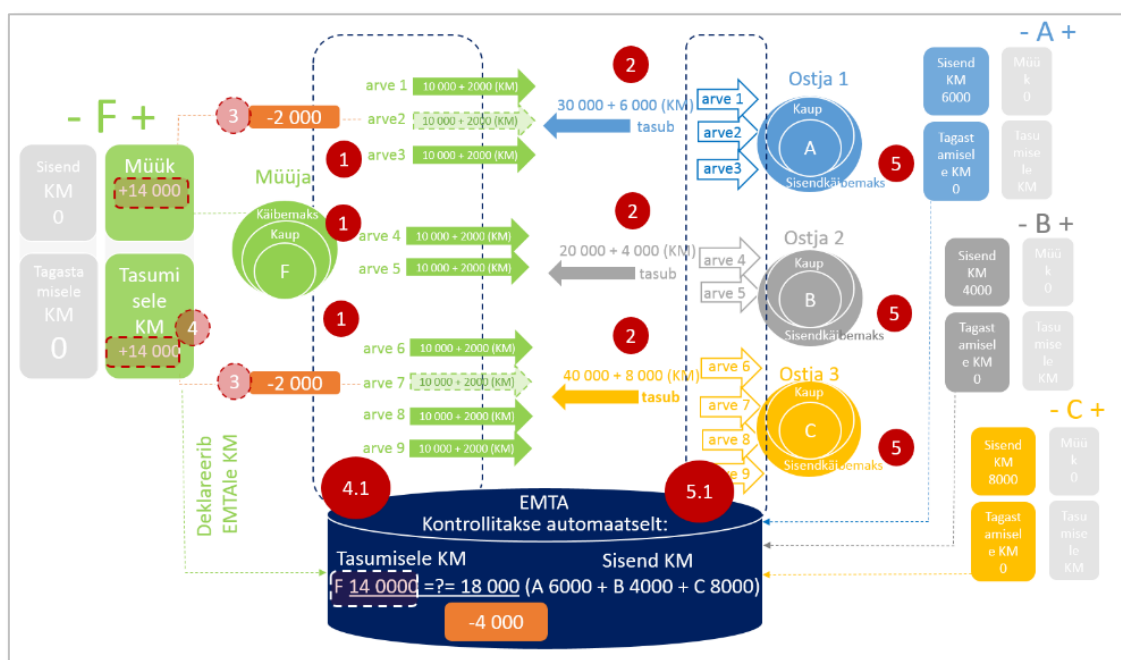
Kiire riskiastme määramine mõjutab omakorda kontrolli protsessi efektiivsust ja tõhustamist. Riskiastme määramine käibemaksu tagastusnõutele toimub käibemaksukohustuslastega kontakti võtmata ning kõrgendatud riskiastme saavad nii need isikud kelle info müügi ja ostu osas ei klapi kui ka ettevõtted, kes on seotud potentsiaalse pettuse võrgustikuga. Lisaks on võimalik üheaegselt alustada kontrolle kõikide isikute osas, kes osalevad pettuse võrgustikus.

4.3.2 KMD INF mõju käibe varjamise ja sisendkäibemaksu suurendamisega seotud pettuste tuvastamisele

Parema ülevaate saamise eesmärgil kirjeldab autor Joonistel 18, 19 ja 20, kuidas toimib käibemaksukohustuslaste poolt edastatud andmete ristkontroll, mille tulemusel on võimalik kohe peale KMD ja KMD INF esitamist tuvastada võimalikke käibe varjajaid ning sisendkäibemaksu suurendajaid. EMTA oma 2015. aasta kokkuvõtte tegemisel, on graafiliselt näidanud positiivset käibemaksu deklareerimise muutust [6].

Autor kirjeldab käibe varjamise tuvastamist KMD INFi abil Joonisel 18. Näitena võib tuua ettevõtte F tehingud kolme ettevõttega, A, B ja C, mille puhul ettevõtte F väljastas kolm arvet ettevõttele A, kaks arvet ettevõttele B ning neli arvet ettevõttele C. Iga arve suuruseks oli 10 000 eurot, millelt arvestatud käibemaks moodustas 2000 eurot. Kokku väljastati üheksa arvet kogusummas 90 000 eurot, mille tulemusel deklareerimisele ja tasumisele kuuluv käibemaksu summa on 18 000 eurot. Samas kirjeldatud situatsiooni puhul jättis ettevõtte F deklareerimata kaks arvet, mis olid väljastatud ettevõtetele A (arve nr 2) ja C (arve nr 7). Käibemaksuseaduse muudatuse kohaselt on ettevõtte F kohustatud esitama lisaks KMDle, kus on kajastatud käibemaksu arvestamise koondandmed, ka KMD INF deklaratsiooni Osa A, kus on iga tehingupartneri kohta deklareeritud info iga konkreetse väljastatud arve kohta. Lisaks sellele on ettevõtted A, B ja C kohustatud lisaks KMDle esitama KMD INF deklaratsiooni Osa B, kus on iga tehingupartneri kohta deklareeritud info iga konkreetse arve kohta, mis nendelt on saadud.

Joonis 18: „Käibe varjamise tuvastamine KMD INF abil“

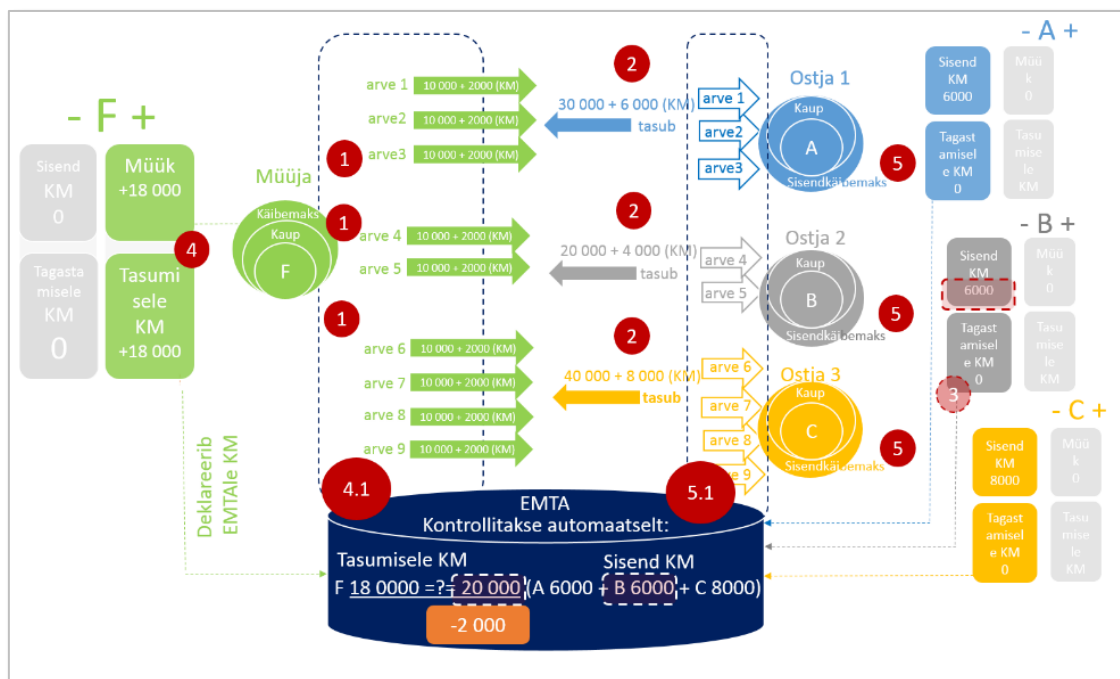


Joonisel 18 kirjeldatud situatsiooni puhul jõudis autor järeldusele, et maksuhalduri infosüsteemis toimub ettevõtete F, A, B ja C poolt esitatud andmete alusel vastastikune ristkontroll KMD INF Osa A ja Osa B deklareeritud andmete osas. Kuna ostja on motiveeritud sisendkäibemaksu deklareerima selleks, et omada võimalust vähendada käibemaksukohustust, deklareerivad ostjad kõik arved maksuhaldurile. Ettevõtte F poolt kajastamata jäetud arved nr 2 ja nr 7 tulevad automaatkontrolli käigus välja, mis omakorda saab kohe nähtavaks ka revidentidele. Käesoleva näite puhul hoiti ära 4000 euro suuruses tekitatud kahju. Joonise 18 abil on ilmestatud kuidas KMD INF on tõhusalt abiks käibevarjamisega seotud pettuste tuvastamisel.

Autor kirjeldab sisendkäibemaksu suurendamise tuvastamist KMD INF abil Joonisel 19. Näitena võib tuua ettevõtte F tehingud kolme ettevõttega, A, B ja C, mille puhul ettevõtte F väljastas kolm arvet ettevõttele A, kaks arvet ettevõttele B ning neli arvet ettevõttele C, mille puhul iga arve suuruseks oli 10 000 eurot, millelt arvestatud käibemaks moodustas 2000 eurot. Kokku oli väljastatud üheksa arvet kogusummas 90 000 eurot, mille tulemusel deklareerimisele ja tasumisele kuuluv käibemaksu summa on 18 000 eurot. Samas suurendas ettevõtte B kirjeldatud situatsiooni puhul alusetult sisendkäibemaksu, deklareerides 4000 euro asemel 6000 eurot sisendkäibemaksu. Käibemaksuseaduse muudatuse kohaselt on ettevõtte F kohustatud esitama lisaks KMDle, kus on kajastatavad käibemaksu arvestamise koondandmed, ka KMD INF deklaratsiooni Osa A, kus on iga tehingupartneri osas deklareeritud info iga konkreetse väljastatud arve kohta. Lisaks

sellele on ettevõtted A, B ja C kohustatud lisaks KMDle esitama KMD INF deklaratsiooni Osa B, kus on iga tehingupartneri osas deklareeritud info iga konkreetse arve kohta, mis nendelt saadud on.

Joonis 19: „Sisendkäibemaksu suurendamise tuvastamine KMD INF abil“

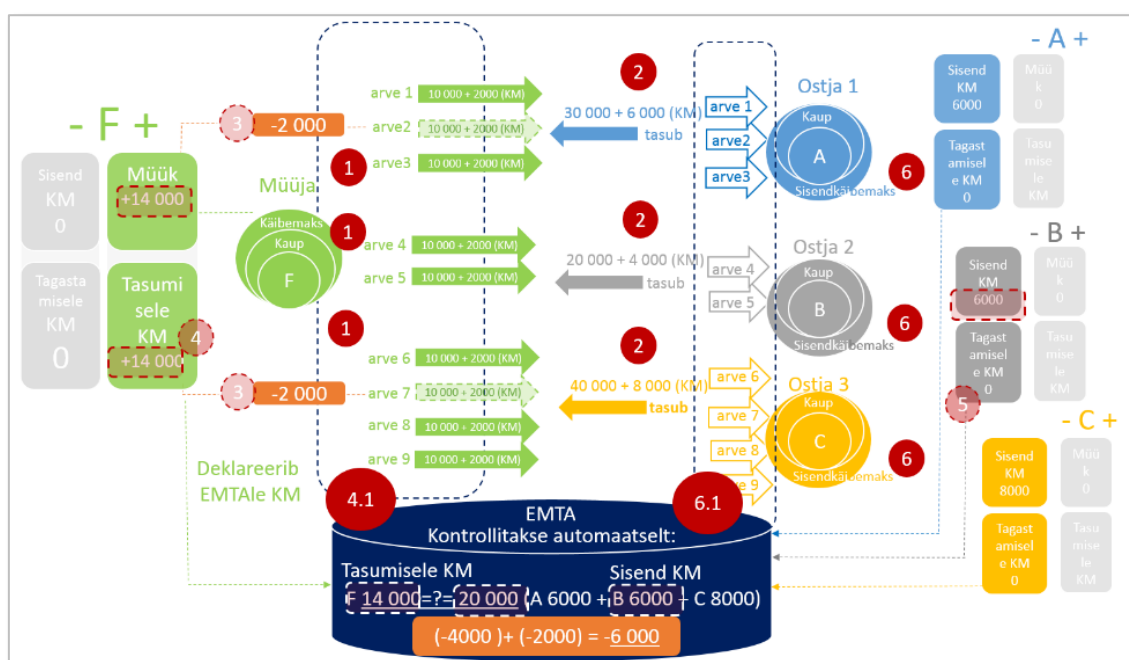


Joonisel 19 kirjeldatud situatsiooni puhul jõudis autor järeldusele, et maksuhalduri infosüsteemis toimub ettevõtete F, A, B ja C poolt esitatud andmete alusel vastastikune ristkontroll KMD INF Osa A ja Osa B deklareeritud andmete osas. Kuna müüjal on kohustus deklareerida kõik väljastatud arved, mis ületavad 1000 euro suurust, siis ettevõtte B poolt ebaseaduslikult muudetud andmed, saadud arvete osas 2000 euro ulatuses, tulevad automaatkontrolli käigus välja, mis omakorda saab kohe nähtavaks revidentidele. Käesoleva näite puhul hoiti ära 2000 euro suuruses tekitatud kahju. Joonise 19 abil on ilmestatud, kuidas KMD INF on sisendkäibemaksu ebaseadusliku suurendamisega seotud pettuse tuvastamisel tõhusaks abiks.

Autor kirjeldab käibe varjamise ja sisendkäibemaksu ebaseadusliku suurendamise tuvastamist KMD INF abil Joonisel 20. Näitena võib tuua ettevõtte F tehingud kolme ettevõttega, A, B ja C, mille puhul ettevõtte F väljastas kolm arvet ettevõttele A, kaks arvet ettevõttele B ning neli arvet ettevõttele C. Iga arve suuruseks oli 10 000 eurot, millest arvestatud käibemaks moodustas 2000 eurot. Kokku oli väljastatud üheksa arvet kogusummas 90 000 eurot, mille tulemusel deklareerimisele ja tasumisele kuuluv käibemaksu summa on 18 000 eurot. Kirjeldatud situatsiooni puhul jättis ettevõtte F deklareerimata kaks arvet, mis olid väljastatud ettevõtetele A (arve nr 2) ja C (arve nr 7)

ning ettevõtte B on alusetult suurendanud sisendkäibemaksu, deklareerides 4000 euro asemel 6000 eurot sisendkäibemaksu. Käibemaksuseaduse muudatuse kohaselt on ettevõtte F kohustatud esitama lisaks KMDle, kus on kajastatavad käibemaksu arvestamise koondandmed, ka KMD INF deklaratsiooni Osa A, kus on iga tehingupartneri osas deklareeritud info iga konkreetse väljastatud arve kohta. Lisaks sellele on ettevõtted A, B ja C kohustatud lisaks KMDle esitama KMD INF deklaratsiooni Osa B, kus on iga tehingupartneri osas deklareeritud info iga konkreetse arve kohta, mis tehingupartnerilt saadud on.

Joonis 20: „Käibevarjamise ja sisendkäibemaksu ebaseadusliku suurendamise tuvastamine KMD INF abil“



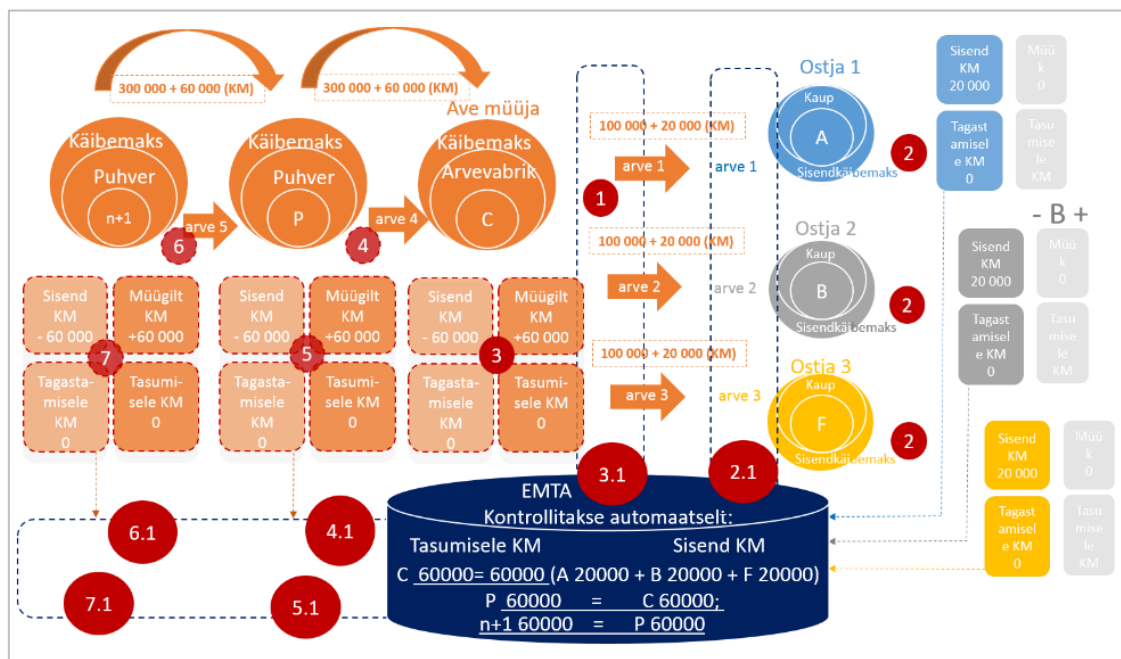
Joonisel 20 kirjeldatud situatsiooni puhul jõudis autor järeldusele, et maksuhalduri infosüsteemis, ettevõtete F, A, B ja C poolt esitatud andmete alusel, toimub vastastikune ristkontroll KMD INF Osa A ja Osa B deklareeritud andmete osas. Müüja on kohustatud deklareerima kõik väljastatud arved ning ostjad on kohustatud deklareerima kõik saadud arved, mis ületavad 1000 euro suurust. Tulemusena tulevad automatik kontrolli käigus välja ettevõtte F poolt kajastamata jäetud arved nr 2 ja nr 7 ning ettevõtte B poolt ebaseaduslikult suurendatud sisendkäibemaks, mis omakorda saab kohe nähtavaks revidentidele. Käesoleva näite puhul hoiti ära 6000 euro suurune kahju. Joonise 20 abil on ilmestatud kuidas KMD INF on tõhusaks abiks käibevarjamisega ja ebaseadusliku sisendkäibemaksu suurendamisega seotud pektuste tuvastamisel.

4.3.3 KMD INFi mõju fiktiivsete arvete kasutamisega seotud pettuste tuvastamisele

Parema ülevaate saamise eesmärgil kirjeldab autor Joonisel 21, kuidas toimib käibemaksudokumentatsioonide poolt edastatud andmete ristkontroll, mille tulemusel on võimalik kohe peale KMD ja KMD INFi esitamist tuvastada võimalikud „arvefabriigid“ ja puhverettevõtted ning „arvefabrikute“ kasutajad.

Autor kirjeldab „arvefabrikute“ ja nende teenuste kasutajate tuvastamist KMD INFi abil Joonisel 21. Näitena võib välja tuua „arvefabriku“ C poolt väljastatud arved ettevõtetele A, B ja F. „Arvefabrik“ C väljastas ettevõtetele A, B ja F fiktiivseid arveid väärtuses 300 000 eurot, millele on lisatud 60 000 eurot käibemaksu. Ettevõtted A, B ja F deklareerivad sisendkäibemaksu maksuhaldurile igakuks summas 20 000 eurot, tekitades endale võimaluse vähendada deklareeritud summa võrra tulevikus tekkivat käibemaksudokumentatsiooni või küsida enamasti käibemaks tagasi. „Arvefabrik“ C deklareerib ettevõtetele A, B ja F väljastatud fiktiivsete arvete alusel käibe summas 300 000 eurot ning käibemaksu summas 60 000 eurot. Käibemaksuseaduse muudatuse kohaselt on „arvefabrik“ C kohustatud esitama lisaks KMDle ka KMD INF deklaratsiooni Osa A, kus on iga tehingupartneri osas deklareeritud info iga konkreetse väljastatud arve kohta (arved 1, 2, 3), kus on kajastatud käibemaksu arvestamise koondandmed. Lisaks on ettevõtted A, B ja F kohustatud KMDle esitama KMD INF deklaratsiooni Osa B, kus on iga tehingupartneri osas deklareeritud info iga konkreetse arve kohta, mis tehingupartnerilt on saadud. „Arvefabrik“ C täidab sellega deklareerimise kohustuse. Samas selleks, et mitte tekitada endale reaalselt maksukohustust summas 60 000 eurot kasutab „arvefabrik“ C puhverettevõtte P teenust. Puhverettevõtte P väljastab „arvefabrikule“ C arve summas 300 000 eurot, millele lisandub 60 000 eurot käibemaksu. „Arvefabrik“ C deklareerib sisendkäibemaksu summas 60 000 eurot ning KMD INF Osa B puhverettevõtte poolt väljastatud arve nr 4 andmed, mille tulemusena ei teki „arvefabrikule“ C reaalselt käibemaksudokumentatsiooni. Puhvrite ahelat on võimalik ajada nii pikaks kui vajalik, kus iga lüli väljastab fiktiivse arve vajalikus suuruses, mis omakorda võetakse deklareerimise aluseks. Selline skeem loob võimaluse viia iga ahelas osaleva ettevõtte käibemaksudokumentatsiooni nulli.

Joonis 21: „Arvevabrikute“ ja nende teenuste kasutajate tuvastamine KMD INFi abil



Joonisel 21 kirjeldatud näite puhul jõudis autor järeldusele, et riigile tekib tulevikus kulu summas 60 000 eurot juhul, kui ettevõtted A, B ja F kasutavad „arvevabriku“ C poolt väljastatud fiktiivse arve alusel tekkinud sisendkäibemaksu, kas käibemaksu kohustuse vähendamiseks või enamakstud käibemaksu tagasi küsimiseks. Kirjeldatud situatsiooni puhul toimub maksuhalduri infosüsteemis ettevõtete C, A, B, F ja P poolt esitatud andmete alusel vastastikune ristkontroll KMD INF Osa A ja Osa B deklareeritud andmete osas. Müüja on kohustatud deklareerima kõik väljastatud arved ning ostjad on kohustatud deklareerima kõik saadud arved, mis ületavad 1000 euro suurust. Tulemusena tulevad automaatkontrolli käigus välja ettevõtted ning nendega seotud tehingud, mille puhul ei teki riigile käibemaskohustust. Joonise 21 abil on ilmestatud kuidas KMD INF on tõhusaks abiks puhverettevõtete, „arvevabrikute“ ja nende kasutajate tuvastamisel. Ostu- ja müügitehingute osas informatsiooni kajastamine KMD INFil käibemaskohustuslaste poolt ning sellele järgnev automatne riskiastmete määramine ja ebakõlade tuvastamine juba välja arendatud infosüsteemi poolt aitab EMTAil kokku hoida ajalist ressursi 700 inime tööpäeva ulatuses, mis kuluks maksukohustuslastega kontakteerumiseks, informatsiooni täpsustamiseks ning seejärel selle sisestamiseks ja analüüsimiseks. Kokkuhoitud ressurss aitaks suurendada kontrollide arvu 25% võrra. KMSi muudatus tagab EMTA poolt kogutavate andmete alusel teostatava riskianalüüsi kvaliteedi ning läbiviidavate käibemaksu arvestamise kontrollide efektiivsuse kasvu.

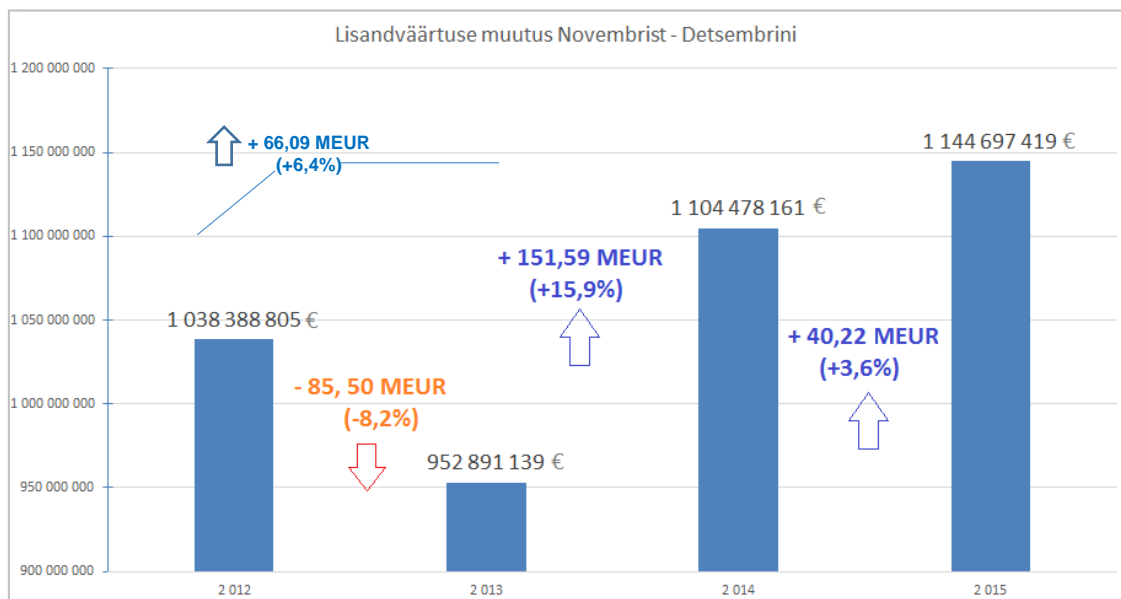
Lisaks sellele väheneb käibemaksudokumentide halduskoormus kontrolli alustamiseks vajalike andmete esitamise osas.

4.4 Käibemaksu lisandväärtuse, laekumise ja augu suuruse ülevaade aastatel 2012 – 2015

Autor on analüüsinud KMSi muudatuse mõju (1000 euro reform) 2013. aasta võrdluses 2012. aastaga; 2014. aasta võrdluses 2012. ja 2013. aastatega ning 2015 aasta võrdluses 2012., 2013. ja 2014. aastatega (edaspidi 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastate andmed). Lisaks aastate võrdlusele on autor jaganud iga aasta kaheks, kus eraldi vaadeldakse perioode jaanuarist kuni oktoobrini ning novembrist detsembrini. Selline jaotus on tingitud KMSi muudatuse jõustumisest alates 01.11.2014. Eesti tehingute lisandväärtus, kus on lahutatud Eesti müügist Eesti soetus. Valem: $KMD (R1+R2+R9-R6-R7) - [(R5-R5.1)/0,2-R6-(R7-R7.1)]$. Autor võttis vaatluse alla KMD alusel koostatud Eesti tehingute lisandväärtuse koondvaate (vt Lisa 5), jättes vaatluse alt välja tegevusvaldkondade vahelise võrdluse. EMTA jaotab 84 tegevusala 19 tegevusvaldkonnaks, milleks on: avalik haldus ja riigikaitse; kohustuslik sotsiaalkindlustus; ehitus; elektrienergia; gaasi, auru ja konditsioneeritud õhuga varustamine; finants- ja kindlustustegevus; haldus- ja abitegevused; haridus; hulgi- ja jaekaubandus; mootorsõidukite ja mootorrataste remont; info ja side; kinnisvaraala tegevus; kunst, meelelahutus ja vaba aeg; kutse-, teadus- ja tehnikaalane tegevus; majutus ja toitlustus; muud teenindavad tegevused; mäetööstus; põllumajandus, metsamajandus ja kalapüük; tervishoid ja sotsiaalhoolekanne; töötlev tööstus; veevarustus; kanalisatsioon; jäätme- ja saastekäitlus ning veondus ja laondus.

Graafikul nr 1 võrdleb autor aastaid 2012, 2013, 2014 ja 2015 ning nende novembri ja detsembri käibemaksu lisandväärtust kõikide valdkondade osas kokku.

Graafik nr 1: „Käibemaksu lisandväärtus ajavahemikus novembrist detsembrini aastatel 2012–2015“

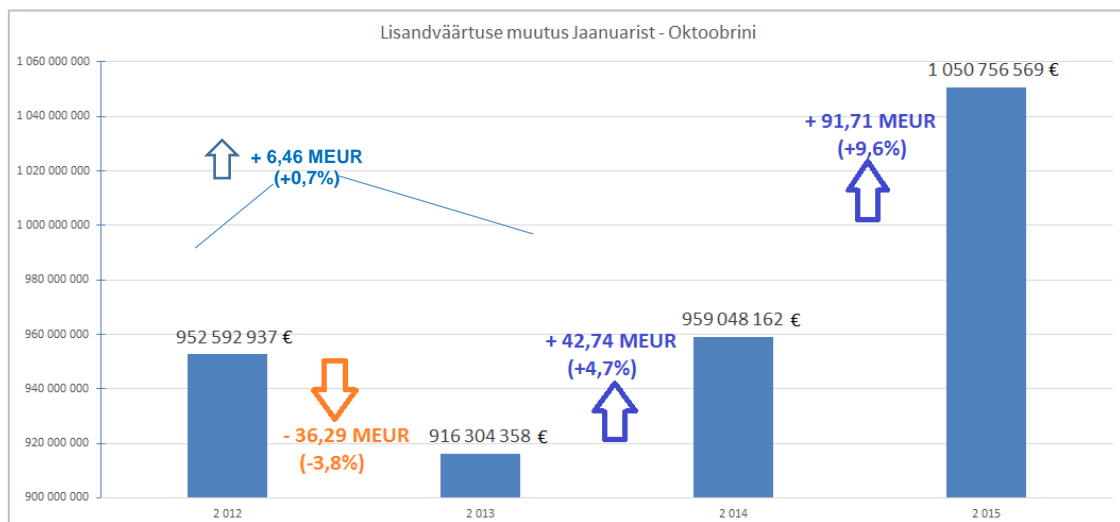


Graafikul nr 1 annab kõige täpsema ülevaate aastate lõikes võrdluse osas novembri ja detsembri eraldi välja toomine, kuna KMSi muudatus hakkas kehtima alates 01.11.2014. Selline lähenemine võimaldab võrdsetel tingimustel võrrelda omavahel nelja aastat. Graafikult on näha, et käibemaksu lisandväärtus suurenes märkimisväärselt peale muudatuse sisseviimist ning moodustas 15,9% ehk 151,59 miljonit eurot võrreldes 2014. aastat 2013. aastaga, mis eelnes KMSi muudatusele.

Negatiivse aspektina võib välja tuua KMSi muudatuse jõustumise viivitamise [8, 9]. Seda ilmestab väga hästi lisandväärtuse vähenemine 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga. Arvestades, et käibemaksu laekumine (vt lisaks käesoleva töö Graafikut nr 5) ja SKP (vt Lisa 6) on pidevas tõusu joones, siis võib väita, et suurenenud maksuauk (vt Joonist 22) ning vähenenud lisandväärtus 8,2% ehk 85,50 miljoni euro võrra oli tingitud ebaausate ettevõtjate viimase võimaluse ebaseaduslikus kasutamises, et vähendada käibemaksukoormust, manipuleerides KMD andmetega (vt käesoleva töö Jooniseid 7-22). Sellele viitab aastate 2012 ja 2014 võrdlus, mis näitab lisandväärtuse tõusu ja on tavapärane moodustades 6,4% ehk 66,09 miljonit eurot, mis on küll aastate keskmisest suurem, küll aga kavandatud KMSi muudatuse ootuste piires.

Graafikul nr 2 võrdleb 2012, 2013, 2014 ja 2015 aastate käibemaksu lisandväärtust ajavahemikus jaanuarist oktoobrini kõikide valdkodade osas kokku.

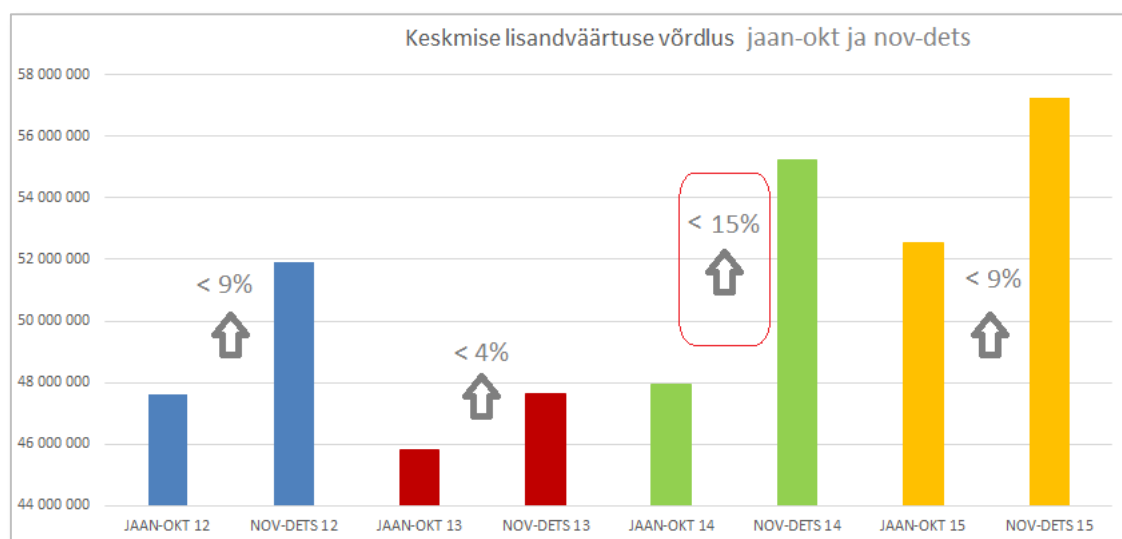
Graafik nr 2: Käibemaksu lisandväärtus ajavahemikus jaanuarist oktoobrini aastatel 2012–2015“



Graafik nr 2 ilmestab väga hästi kui suurt mõju avaldas muudatus käibemaksu lisandväärtuse kasvu osas, võrreldes omavahel 2015. ning 2014. aastate kasvu 2014. ning 2013. aastate kasvuga. Lisandväärtuse kasv kahekordistus, kasvades 42,74 miljonilt eurolt 91,71 miljoni euroni. Negatiivse aspektina võib samuti välja tuua KMSi muudatuse jõustumise viivitamise. Seda ilmestab analoogselt Graafikule nr 1 lisandväärtuse vähenemine 2013. aastal, võrreldes 2012. aastaga. Käibemaksu lisandväärtuse vähenemine moodustas 3,8% ehk 36,29 miljonit eurot. Kui võrrelda omavahel aastat 2012 ja 2014, siis käibemaksu lisandväärtuse kasv moodustab ainult 0,7% ehk 6,46 miljonit eurot.

Graafikul nr 3 võrdleb autor 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastate käibemaksu keskmist lisandväärtust ajavahemikus jaanuarist oktoobrini ning novembrist detsembrini kõikide valdkodade osas kokku.

Graafik nr 3: „Käibemaksu kuu keskmine lisandväärtus aastatel 2012-2015“



Ülevaate andmiseks, kui suur on käibemaksu lisandväärtuse loomulik vahe jaanuarist oktoobrini, võrreldes vahemikuga novembrist detsembrini, saab ühe võimalusena kasutada andmete normaliseerimist, kasutades selleks aritmeetilist keskmist. Autor arvutas välja 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastate aritmeetilise keskmise nii perioodil jaanuarist oktoobrini kui ka novembrist detsembrini (vt Lisa 7). Keskmise lisandväärtuse võrdluse üldine pilt näitab, et aasta viimased kaks kuud on keskmiselt suurema lisandväärtusega kui kümme esimest. Põhjusteks on aastalõpuostude aktiivsuse tõus nii eraisikute kui ka riigiasutuste poolt, mis on tingitud eelarveperioodi lõpuga. Sellel Graafikul tuleb tähelepanu pöörata kolmele aspektile:

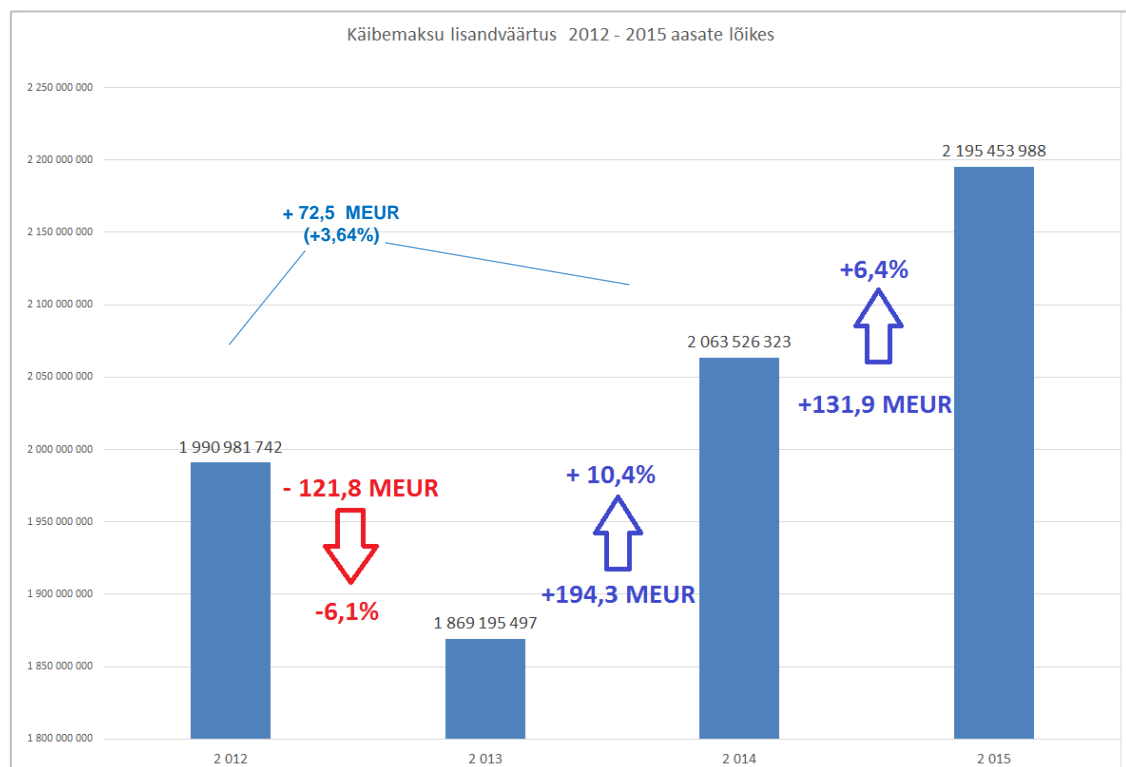
- Esiteks aastatel, kus KMSi muudatusi ei toimunud või ettevõtted ei olnud teadlikud kavandatavatest muudatustest aastatel 2012 ja 2015, on aasta viimase kahe kuu lisandväärtuse keskmine 9% suurem aasta esimeste kümne kuu lisandväärtuse keskmisest.
- Teiseks KMSi muudatus aastal 2014 põhjustas pea kahekordse lisandväärtuse kui aastatel 2012 ja 2015 ning peaaegu kolmekordse tõusu võrreldes 2013. aastaga, mis omakorda viitab KMSi muudatuse positiivse mõjule. Väikeseks tagasilöögiks võib arvestada lisandväärtuse väiksemat kasvu aastal 2013, võrreldes aasta alguse ja aasta lõpu keskmist.
- Kolmandaks on käibemaksu keskmine lisandväärtus ise suurenenud aastast 2012 kuni 2015 (va 2013) viimase kahe kuu osas 51,9 miljonilt eurolt 57,2 miljoni euroni ning esimese kümne kuu osas 47,6 miljonilt eurolt kuni 52,6 miljoni euroni, mis mõlema perioodi puhul moodustas 10%. Juhul kui see arvestada

2013. aasta arvestusse, siis lisandväärtuse kasv moodustab 17% (47,6 miljonilt eurolt kuni 57,2 miljoni euroni) aasta viimase kahe kuu osas ning 13% (45,8 miljonilt eurolt kuni 52,6 miljoni euroni) aasta esimese kümne kuu keskmise osas.

Graafikul nr 3 kirjeldatud olukord ilmestab nii KMSi muudatuse jõustumise hilinemisega seotud negatiivseid mõjusid, kus ebaseaduslikult vähendades käibemaksukohustust, vähendati käibemaksulisandväärtust, kui ka positiivseid mõjusid, mille tulemusena suurenes käibemaksu lisandväärtus, mis oli ka seadusemuudatuse üks peamisi eesmärke.

Järgneval Graafikul nr 4 võrdleb autor käibemaksu lisandväärtust aastatel 2012 kuni 2015. Käibemaksu lisandväärtus 2012. aastal oli 1,990 miljardit eurot, 2013. aastal 1,869 miljardit eurot, 2014. aastal 2,063 miljardit eurot ja 2015. aastal 2,195 miljardit eurot.

Graafik nr 4: „Käibemaksu lisandväärtus aastatel 2012–2015“

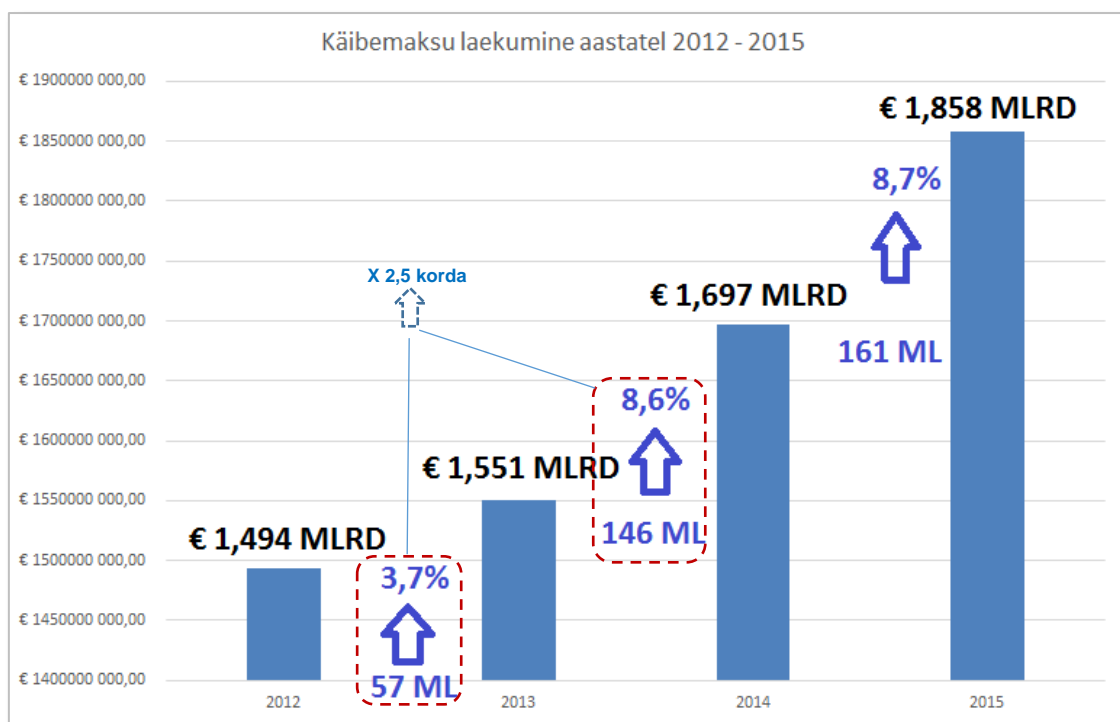


Märkimisväärset rolli mängivad 2012. aasta andmed, kuna alates 2013. aastast oli teada, et kavatakse rakendada KMSi muudatust. Juhul kui võrrelda ainult 2013. aasta ja 2014. aastaga võib tekkida väärarusaam 10,4%st käibemaksu lisandväärtuse tõusust ehk 194,3 miljonit eurot. Baasaastaks tuleks võtta aasta 2012, kus ettevõtteid ei olnud teadlikud kavandatavast muudatusest. Sellisel juhul moodustaks kasv 3,6% ehk 72,5 miljonit eurot.

Lisaks sellele on ilmnunud, et 2013 aasta lisandväärtus võrreldes 2012. aastaga vähenes 6,1% ehk 121,8 miljoni euro võrra. 2013. aasta lisandväärtuse üheks vähenemise põhjuseks oli ettevõtete käibemaksukohustuse optimeerimise alustamine, olles teadlikud, et kavandatav muudatus raskendab selle teostamist tulevikus. Vaatamata sellele, et käibemaksu muudatuse jõustumine viibis, mille tagajärjel käibemaksu lisandväärtuse maht 2013. aastal kahanes, suurenes aastatel 2014 ja 2015 lisandväärtus taas, moodustades 10,4% ehk 194,3 miljonit eurot aastal 2014 ning 6,4% ehk 131,9 miljonit eurot aastal 2015. Võrreldes aastaid 2012 ja 2015, siis moodustas lisandväärtuse tõus 10,3% ehk 204,5 miljonit eurot, mis on märkimisväärne tõus.

Graafikul nr 5 võrdleb autor 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastate käibemaksu laekumist terve aasta lõikes ning toob välja laekumise suurenemise absoluutväärtustes ja suurenemise osatähtsuse aastate võrdluses [17, 18, 19, 20].

Graafik nr 5: „Käibemaksu laekumine aastatel 2012–2015“

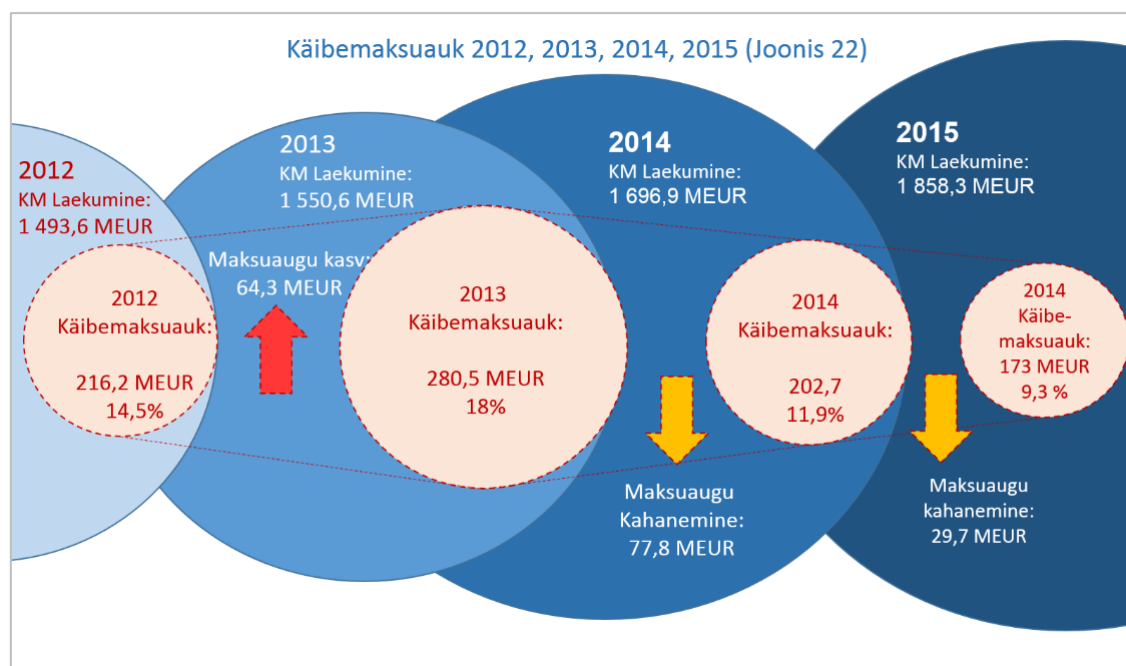


Käibemaksu laekumine oli aastate lõikes kasvavas trendis, kuid tähelepanu tuleb pöörata kasvu suurusele. 2013. aastal, mis eelnes KMSi muudatusele moodustas kasv 3,7% ehk 57 miljonit eurot, mis oli 2,6 korda väiksem kui peale KMS muudatuse jõustumist. Märkimisväärne on ka, et KMSi muudatuse jõustumisele järgnenud aastal (2014) moodustas kasv 8,6% ehk 146 miljonit eurot ning ülejärgmisel aastal (2015) jäi kasv samale tasemele, moodustades 8,7% ehk 161 miljonit eurot. Võrreldes 2012. aastat 2015.

aastaga, siis moodustas kasv 19,6% ehk 365 miljonit eurot, mis on tõesti muljetavaldav. Käibemaksu laekumise kasvu on kirjeldanud samuti Rahandusministeeriumi fiskaalpoliitika osakonna analüütik Madis Aben oma blogis [1].

Järgneval Joonisel nr 22 võrdleb autor käibemaksuaugu suuruse muutust aastatel 2012, 2013, 2014 ja 2015.

Joonis 22: „Käibemaksuaugu muutus aastatel 2012, 2013, 2014 ja 2015“

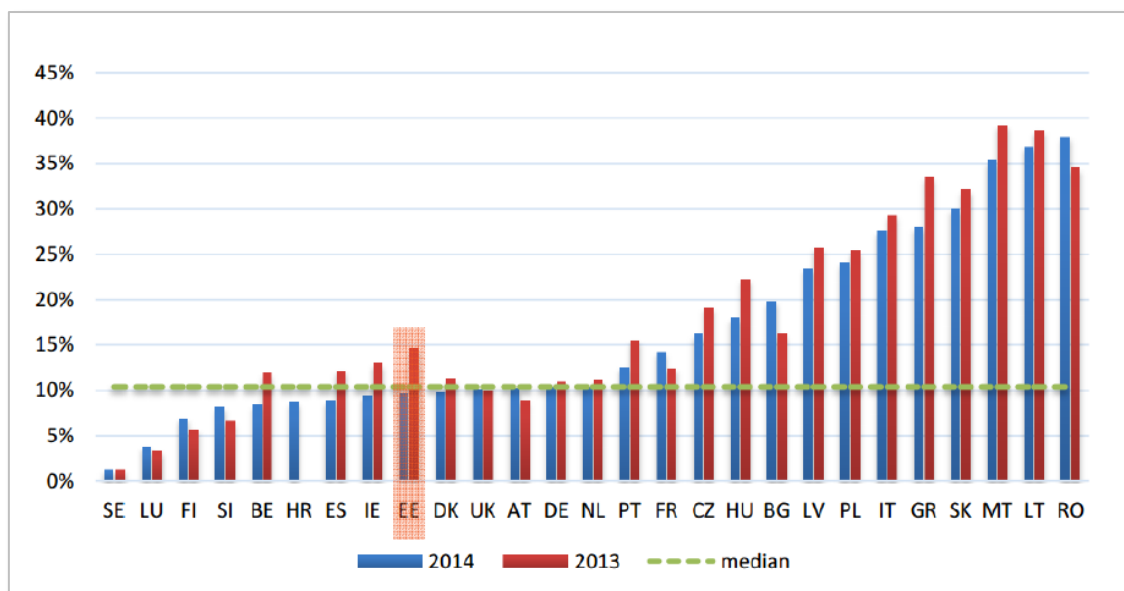


Vaatamata, et käibemaksu laekumine aastal 2013 oli pidevas kasvutrendis (keskmiselt 7,5%), siis suurenes käibemaksuaug 64,3 miljonit euro võrra, moodustades 280,5 miljonit eurot riigile tekitatud kahju laekumata käibemaksu näol, mis on 18% käibemaksu laekumisest. 2013. aasta probleemi iseloomustab ka väike laekumise kasv, mis 2012. ja 2013. aastate võrdluses oli 2,5 korda väiksem kui 2013. ja 2014. aastate võrdluses (vt käesoleva töö Graafikut nr 5). KMS muudatuse jõustumisele järgneval 2014. aastal vähenes käibemaksuaug 77,8 miljonit eurot, vähenedes 202,7 miljoni euroni, mis moodustas 11,9%. Samal perioodil suurenes käibemaksulaekumine 8,6% (vt Graafikut nr 5). 2014. aasta käibemaksuaugu suurus absoluutväärtuses oli juba väiksem kui aastal 2012, mil käibemaksuaug oli 216,2 miljonit eurot. Suhtarvude vaates oli väiksem ka käibemaksuaugu osatähtsus ning 2014. aasta käibemaksu laekumine oli väiksem, moodustades 11,9%, kui aastal 2012, millal käibemaksuaug moodustas 14,5%. 2015. aastal jätkusid käibemaksu laekumise suurenemise ja käibemaksuaugu vähenemise trendid [4, 5]. Laekumine oli 1 858,3 miljonit eurot ning kasvas 2014. aastaga võrreldes

8,7% (vt Graafikut nr 5) ning käibemaksuauk moodustas sellest 173 miljonit eurot, mis teeb 9,3% käibemaksu laekumistest. Tähelepanu tuleb pöörata ka faktile, et käibemaksuaugu osatähtsus käibemaksu laekumises võiks olla suurem, kui KMSi muudatus oleks jõustunud varem, sest sellele viitab käibemaksu laekumise kasv, kui omavahel võrrelda aastat 2012 ja 2014, kus see moodustas 12% ehk 203,2 miljonit eurot.

Rahvusvahelises vaates parandas Eesti peale KMSi muudatuse sisseviimist oma positsiooni 7 koha võrra, liikudes 16. kohalt (vt käesoleva töö tabelit nr 2) 9. kohale [16].

Graafik nr 6: „Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuaugu suurus aastal 2014 ja 2013¹“

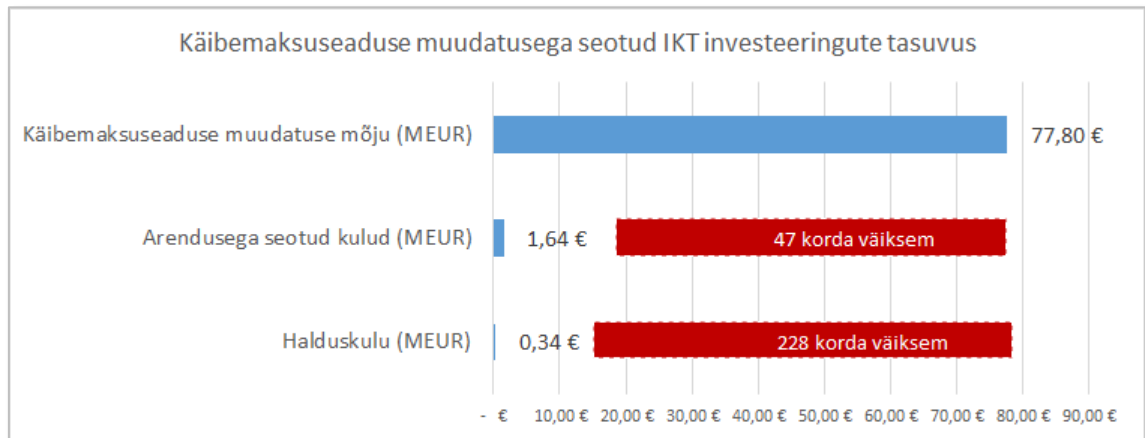


EMTA poolt teostatud investeeringute tasuvus

EMTA poolt teostatud investeering summas 1,64 miljonit eurot tasus ennast ära esimese aastaga, olles 47 korda väiksem saavutatud tulemist. Investeeringute tasuvuseks on antud projekti puhul 7,8 päeva. Iga-aastased ja iga kolme aasta järgsed hoolduskulud kokku moodustavad 0,34 miljonit eurot ja saavad olema juba ette kompenseeritud järgnevad 228 aastat. Investeeringu tasuvust kirjeldab alljärgnev Joonis nr 23.

¹ „2016. aasta ümbrikupalga uuringu kokkuvõte“ Slaid nr 24 Link: http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/30_11_2016_umbrikupalkade_tulemused_koda_mta_v.pdf

Joonis 23: „Käibemaksuseaduse muudatusega seotud IKT investeeringute tasuvus“



5 Kokkuvõte

Käibemaksuaugu suurenemine oli suureks probleemiks nii maksu- ja tolliameti (edaspidi EMTA) jaoks kui ka rahvusvahelistele institutsioonidele. EMTA andmete kohaselt moodustas aastatel 2010-2012 käibemaksuauk 663 miljonit eurot ning aastal 2013 moodustas käibemaksuaugu suurus 280 miljonit eurot, mis omakorda oli 18% käibemaksu laekumisest. Euroopa Liidu käibemaksuaugu suuruse tabelis paiknes Eesti 16. kohal. EMTA poolt käsile võetud käibemaksupettuste tõkestamise meetmed nii erikordade rakendamise näol eri valdkondades kui ka füüsiliste kontrollide arvu suurendamine käibemaksuaugu vähendamise osas tulemusi ei toonud. Kõige suuremaks probleemiks oli käibe varjamisega seotud käibemaksupettused, mille suuruseks oli 124 miljonit eurot ehk 44% maksuaugust. Revidentide töö tulemusena on välja selgitatud, et käibe varjamisega seotud pettusi on 36%, mis tähendab, et käibemaksukohustuslaste arv, keda peaks kontrollima, ulatub 25 920ni, kelle kontrollimiseks kuluks 11 aastat [11].

EMTA poolt oli tehtud ulatuslik analüüs olemasolevate käibemaksupettuste tõkestamise meetmete osas nii rahvusvahelisel tasandil, mille puhul analüüsiti kaheksat meetet, ja ka olemasolevate meetmete võimalikku laiendamist, mille puhul analüüsiti nelja meetet. Tulemusena järeldati, et lahenduseks oleks maksumaksjate poolt lisainformatsiooni esitamine tehingute kohta, kui tehingute maksumus ühe partneriga on suurem kui 1000 eurot kuus, mis omakorda hõlmaks 60% ettevõtetest ning 99% tehingutest. Nimetatud lahendus tooks endaga kaasa väga väikesed ümberkorraldused nii ettevõtete kohustuste täitmisel kui ka käibemaksu haldamisel. Lisaks sellele käivitati EMTA ning majandus- ja kommunikatsiooniministeeriumi vaheline koostöö parema IKT lahenduse väljatöötamiseks, mis tõhustaks käibemaksu arvestamisega seotud andmete kogumist ning kontrollimise protsessi, viies selle sekunditeni, võimaldades füüsilist kontrolli alustada automaatselt, tuvastades käibemaksuarvestamise ebakõlad, ning tuua reaalajas välja ahelpeetustega seotud ettevõtted. Lahendus võimaldab alustada füüsilist kontrolli deklaratsioonide esitamise hetkest ainult nende isikute suhtes, kelle käibemaksu andmed omavahel ei sobitu.

Käibemaksuseaduse muudatus ning edukalt juurutatud tehniline lahendus avaldasid positiivset mõju nii käibemaksuaugu osas, vähendades seda aastatel 2014 ja 2015 kokku 107,5 miljoni euro võrra, kui ka kontrollide tõhustamise osas, võimaldades kontrollimist teostada reaalajas ca 40 000 käibemaksukohustuslase deklareeritud andmetel, millele

varem kulus kuni 30 päeva iga käibemaksukohustuslase kohta. Lisaks aitas see tõhustada ahelpeetustega seotud isikute kontrollimist, võimaldades reaalselt välja tuua ettevõtte seosed, millele varem kuulus kuni 60 päeva iga käibemaksukohustuslase kohta. Häid tulemusi on saavutatud ka rahvusvahelisel tasandil, näiteks Euroopa Liidu käibemaksuaugu suuruse tabelis, milles väikseima käibemaksuauguga riik on esikohal, parandas Eesti oma positsiooni 7 koha võrra, liikudes 16. kohalt 9. kohale.

Täiendava mõjuna võib välja tuua eelduse loomise, mille kaudu on võimalik reaalselt majanduse tekkimine Eestis. Ettevõtete majanduslikud andmed jõuavad riigini deklaratsioonide esitamise hetkel 12 korda aastas. Enne muudatust võis ettevõtetest majanduslikku ülevaadet saada kuni 1,5 aastase viivitusega, seda siis pärast majandusaasta aruande esitamist. Uus lähenemine avas ka uued võimalused aruandlusest loobumiseks, luues eeldused kasutada pankadelt saadavaid andmeid tehingute kohta, mis võimaldab vahele jätta deklaratsiooni esitamise protsessi, vähendades nii ettevõtete halduskoormust. Nimetatud uued võimalused avavad tee uute lahenduste loomiseks nii majanduse prognoosimise osas kui ka ettevõtete halduskoormust vähendavate informatsiooni kogumise lahenduste osas.

Kasutatud kirjandus

1. Aben M, Kes tõstab maksukoormust? Rahandusministeerium, 23.11.2015 [WWW] <http://blogi.fin.ee/2015/11/kes-tostab-maksukoormust/> (17.12.2015) (blogi)
2. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. Institute for Fiscal Studies. London. TAXUD/2010/DE/328, 2011, 616 p. 01.12.2011 (Aruanne)
3. Barbone L., Belkindas V. M., Bettendorf L., Bird R., Bonch-Osmolovskiy M., Smart M. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 member States. Final Report No.116/2013, Center for Social and Economic Research, Warsaw, 2013
4. Faktileht MTA 2015 kokkuvõte. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 1.02.2016. [WWW] http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf (05.02.2016) (veebiartikkel)
5. Faktileht MTA 2016 kokkuvõte. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 1.02.2017. [WWW] http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/mta_2016._aasta_faktileht.pdf (06.02.2017) (veebiartikkel)
6. Helm M., Veermäe E. E-MTA 2015 aasta kokkuvõte. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 01.02.2016 [WWW] http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/mta_pressikonverents.pdf (15.02.2016) (veebiartikkel)
7. Helm M. Ülevaade kaibemaksudeklaratsiooni ja selle lisa esitamisest. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 05.01.2015 [WWW] https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/ylevaade_kaibemaksudeklaratsiooni_ja_selle_lisa_esitamisest_05012015.pdf (12.01.2017) (veebiartikkel)

8. Ilves T.H. Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse väljakuulutamata jätmine. Vabariigi presidendi otsus nr 348, Kadriorg, Tallinn, 18.12.2013
9. Ilves T.H. Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse väljakuulutamine. Vabariigi presidendi otsus nr 434, Kadriorg, Tallinn, 20.05.2014
10. KMDINF süsteemi arhitektuur: kontseptuaalne diagramm, süsteemi arhitektuur ja tehniline kirjeldus/ Cybernetica AS. 2013 (süsteemi arhitektuur)
11. KMD INF ehk tehingute deklareerimine – miks ja milleks? Maksu- ja Tolliamet 13.12.2013 [WWW] http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/kmd_inf_-_mis_ja_milleks.pdf (12.05.2014) (veebiartikkel)
12. Käibedeklaratsiooni tehniliste spetsifikatsioon, Maksu- ja tolliamet 03.02.2017 [WWW] <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaivekasum/kaibedeklaratsiooni-esitamine/kaibedeklaratsiooni-tehniline> (15.02.2017) (veebijuhis)
13. Käibemaksuseaduse muutmise seadus – *Riigi Teataja* I, 29.05.2014, 1 - jõustus 01.11.2014. (õigusakt)
14. Käibemaksuauguga seotud halduskoormus ettevõtjatele. Poliitikauuringute Keskus PRAXIS. Tallinn, 2005. [Online] Praxis veebileht (e-lõpparuanne)
15. Pulk S., Kaarna R., Rebane. T, Kirsipuu S., Kuuse T. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Rahandusministeerium, Maksu- ja Tolliamet 25.09.2013 [Online] <https://www.riigikogu.ee/download/208cb24d-68ec-4b0e-912b-88d5ddecc7b2> (12.05.2014) (veebipublikatsioon)
16. Reitmann R. Maksu- ja tolliamet Maksukahju ja ümbrikupalk. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 30.11.2016 [WWW] http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/30_11_2016_umbrikupalkade_tulemused_koda_mta_v.pdf (12.12.2016) (veebiartikkel)
17. Riigieelarve laekumise aruanne 2012, Maksu- ja Tolliamet 07.01.2013 [WWW] http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/maksulaekumine/riigieelarve_tasumiste_aruanne_detsember_2012.pdf (20.06.2016) (veebiaruanne)

18. Riigieelarve laekumise aruanne 2013, Maksu- ja Tolliamet 08.01.2014 [WWW]
http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/maksulaekumine/riigieelarve_tasumiste_aruanne_detsember_2013.pdf
 (20.06.2016) (veebiaruanne)
19. Riigieelarve laekumise aruanne 2014, Maksu- ja Tolliamet 09.01.2015 [WWW]
http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/maksulaekumine/riigieelarve_tasumiste_aruanne_detsember_2014.pdf
 (20.06.2016) (veebiaruanne)
20. Riigieelarve laekumise aruanne 2015, Maksu- ja Tolliamet 12.01.2016 [WWW]
http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/maksulaekumine/riigieelarve_tasumiste_aruanne_detsember_2015.pdf
 (20.06.2016) (veebiaruanne)
21. Riigieelarve seadus 2012. Rahandusministeerium 07.12.2011 [WWW]
<http://www.fin.ee/doc.php?108122> (15.04.2016) (eelarvetabel)
22. Riigieelarve seadus 2013. Rahandusministeerium 12.12.2012 [WWW]
<http://www.fin.ee/doc.php?108106> (15.04.2016) (eelarvetabel)
23. Riigieelarve seadus 2014. Rahandusministeerium 11.12.2013 [WWW]
<http://www.fin.ee/doc.php?110498> (15.04.2016) (eelarvetabel)
24. Riigieelarve seadus 2015. Rahandusministeerium 10.12.2014 [WWW]
<http://www.fin.ee/doc.php?113406> (15.04.2016) (eelarvetabel)
25. Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. Final Report. PricewaterhouseCoopers, 20.09.2010
26. Thackray M., Ueda J. Report of the Findings From the Revenue Administration Gap Analysis Programm - The Value-Added Tax Gap in Estonia. IMF Country Report No. 14/133, January 2014
27. Veermäe E. Üleminek käibemaksudeklaratsiooni esitamise uuele süsteemile. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 06.10.2014 [WWW]
http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/kmd_infi_pressikonverents_6102014.pdf
 (12.12.2014) (veebiartikkel)
28. Ülevaade käibedeklaratsiooni ja selle lisa esitamisest. Maksu- ja Tolliamet, pressikonverents 28.04.2015 [WWW]
<http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised->

pressiinfo/pressimaterjalid/kmd_infi_press_aprill_2015.pdf
(veebiartikkel)

(15.05.2015)

Lisad

LISA 1 - KMD enne 01.11.2014

LISA 3 - EMTA töötajate küsimustik

LISA 3 – KMD INF OSA A

LISA 4 – KMD INF OSA B

LISA 5 – KMD alusel koostatud Eesti tehingute lisandväärtuse koondvaade

LISA 6 – Eesti SKP aastatel 2012 – 2015

LISA 7 - KMD alusel koostatud Eesti tehingute lisandväärtuse aritmeetiline keskmine 2012., 2013., 2014. ja 2015. aastate lõikes perioodidel jaanuarist oktoobrini ja novembrist detsembrini.

MAKSUKOHUSTUSLANE

Nimi	Registri- või isikukood
Aadress ja telefon (võimalusel ka e-posti aadress)	Käibemaksukohustuslasena registreerimise number
	E E

KÄIBEDEKLARATSIOON

Käibedeklaratsioon esitatakse ja käibemaks tasutakse maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks

Aasta	Kuu või muu maksustamisperiood
-------	--------------------------------

Eurodes
sendi täpsusega

20% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh		1	
20% määraga maksustatav kauba või teenuse omatarve		1.1	
9% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh		2	
9% määraga maksustatav kauba või teenuse omatarve		2.1	
0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh		3	
1) kauba ühendusesisene käive ja teise liikmesriigi maksukohustuslasele / piiratud maksukohustuslasele osutatud teenuste käive kokku, sh		3.1	
kauba ühendusesisene käive		3.1.1	
2) kauba eksport, sh		3.2	
käibemaksutagastusega müük reisijale		3.2.1	
Käibemaks kokku (20% lahtrist 1 + 9% lahtrist 2)	+	4	
Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks	+	4.1	
Kokku sisendkäibemaksu summa, mis on seadusega lubatud maha arvata, sh	-	5	
1) impordilt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks		5.1	
2) põhivara soetamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks		5.2	
Kauba ühendusesisene soetamine ja teise liikmesriigi maksukohustuslaselt saadud teenused kokku, sh		6	
kauba ühendusesisene soetamine		6.1	
Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida maksustatakse käibemaksuga, sh		7	
erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetalli soetamine (KMS § 41 ¹)		7.1	
Maksuvaba käive		8	
Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetalli käive (KMS § 41 ¹) ning teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatav väärtus		9	
Täpsustused	+	10	
Täpsustused	-	11	
Tasumisele kuuluv käibemaks (lahter 4 + lahter 4.1 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	+	12	
Enammakstud käibemaks (lahter 4 + lahter 4.1 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	-	13	

Kinnitan deklareeritud andmete õigsust. Olen teadlik, et ebaõige või ebatäpse informatsiooni esitamine on maksukorralduse seaduse alusel karistatav.

Maksukohustuslase allkirjaõigusliku esindaja ees- ja perekonnanimi, ametinimetus, allkiri, kuupäev:

Juhised deklaratsiooni täitmiseks on pöördel

Deklaratsioonile märgitakse maksukohustuslase/piiratud maksukohustuslase, sh füüsilisest isikust ettevõtja registrikood. Notar ja kohtutäitur, kes peavad ametit enda nimel ja vastutusel vaba elukutsena ning kes ei oma registrikoodi, märgivad isikukoodi.

Lahtrites 1 ja 2 märgib vastavalt käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 15 lõigetes 1 ja 2 kehtestatud maksumääradele maksukohustuslane

KMS § 3 lõikes 4 ja lõike 6 punktides 5 ja 6, piiratud maksukohustuslane KMS § 3 lõikes 5 ning maksukohustuslasena registreerimata

isik § 3 lõike 6 punktis 2 nimetatud tehingute ja toimingute maksustatava väärtuse kokku. Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetalli käive (KMS § 41¹) kajastatakse lahtris 9 ja seda lahtris 1 ei kajastata.

Muu hulgas kajastatakse nendes lahtrites:

- 1) kauba ühendusesisene soetamine vastavalt KMS § 8 lõigetes 1, 2, 4 ja 5 sätestatule;
- 2) kauba või teenuse omatarve, sh kauba omatarbena maksustatav tööandja sõiduauto tasuta või soodushinnaga kasutada andmise käibe maksustatav väärtus vastavalt KMS § 12 lõikele 7, v.a § 46 lõikes 8 sätestatu;
- 3) KMS § 16 lõikes 3 nimetatud kaupade ja teenuste käibe maksustatav väärtus juhul, kui nimetatule on maksuhaldurit teavitades lisatud käibemaks, v.a KMS § 41¹ alusel maksustatav;
- 4) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuste, millelt tuleb käibemaksu tasuda, maksustatav väärtus (KMS § 3 lõike 4 punkt 2);
- 5) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, soetatud muu kauba maksustatav väärtus (KMS § 3 lõike 4 punkt 5);
- 6) Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult;
- 7) kauba soetamine soetajana kolmnurktingingus;
- 8) piiratud maksukohustuslase tehtavate tehingute, mis on ära toodud KMS § 1 lõike 1 punktides 2 ja 5 ning § 3 lõike 4 punktides 2–5, maksustatav väärtus;
- 9) maksukohustuslase registrist kustutamise momendiks võõrandamata kaupade (v.a põhivara) maksustatav väärtus, millelt tuleb käibemaksu tasuda (KMS § 29 lõige 10);
- 10) summa, mille võrra suurendatakse imporditud kauba maksustatavat väärtust juhul, kui seda tollideklaratsioonil ei muudeta;
- 11) müügiobjektide maksustatav väärtus juhul, kui väljastatud arvel või muul müügidokumendil on märgitud käibemaksusumma seaduses sätestatud eirates (KMS § 3 lõike 6 punkt 2, § 38 lõige 1);
- 12) kaupade maksustatav väärtus maksuladustamise lõpetamisel ilma kauba võõrandamiseta KMS § 3 lõike 6 punktis 5 nimetatud juhtudel;
- 13) ajutises aktsiisivabastuses olevate aktsiisikaupade maksustatav väärtus aktsiisikauba aktsiisilaost välja toimetamisel ilma aktsiisikauba võõrandamiseta KMS § 3 lõike 6 punktis 6 nimetatud juhtudel;
- 14) kauba sundvõõrandamise tasu (KMS § 4 lõike 1 punkt 4);
- 15) erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetalli soetamine (KMS § 41¹).

Lahtrites 1.1 ja 2.1 märgitakse lahtrite 1 ja 2 summas sisalduv vastavalt 20% ja 9% määraga maksustatav kauba või teenuse omatarve, sh kauba omatarbena maksustatav tööandja sõiduauto tasuta või soodushinnaga kasutada andmise käibe maksustatav väärtus vastavalt § 12 lõikele 7, v.a KMS § 46 lõikes 8 sätestatu.

Lahtris 3 märgitakse KMS § 15 lõigetes 3 ja 4 nimetatud kaupade ja teenuste 0% määraga maksustatava käibe maksustatav väärtus kokku.

Lahtris ei kajastata tolliagentuuri poolt KMS § 17 lõike 2¹ tingimustel teise isiku eest teostatud kauba ühendusesisest käivet, selle kajastab tolliagentuur üksnes vormil VD.

Lahtris 3.1 märgitakse lahtris 3 deklareeritud summas sisalduv KMS § 7 lõikes 1 sätestatud kauba ühendusesisese käibe ning teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatud KMS § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuste, välja arvatud saaja liikmesriigis 0% määraga maksustatavate teenuste, maksustatav väärtus kokku.

Lahtris 3.1.1 märgitakse lahtris 3.1 näidatud summas sisalduv kauba ühendusesisene käibe.

Lahtris 3.2 märgitakse lahtris 3 näidatud summas sisalduv kaupade eksport. Lahtri summa hulgas kajastatakse ka kauba eksport KMS § 5 lõigete 2 ja 4 tähenduses (tax-free).

Lahtris 3.2.1 märgitakse lahtris 3.2 näidatud summas sisalduv kauba eksport KMS § 5 lõigete 2 ja 4 tähenduses (tax-free).

Lahtris 4 märgitakse kokku käibemaks 20% lahtris 1 näidatud summast ja 9% lahtris 2 näidatud summast.

Lahtris 4.1 märgitakse kauba impordilt arvestatud käibemaks. Lahtrit täidavad ainult need maksukohustuslased, kes on kirjalikult teavitanud maksuhaldurit ja saanud maksuhaldurilt õiguse deklareerida kauba impordilt arvestatavat käibemaksu käibedeklaratsioonil KMS § 38 lõigetes 2¹ – 2³ sätestatud tingimustel.

Lahtris 5 märgitakse:

- 1) kokku sisendkäibemaks, mis on lubatud KMS §-des 29, 30 ja 31 sätestatud tingimustel maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata;
- 2) kui oma ettevõtluse tarbeks soetatud kaupu ja teenuseid kasutatakse nii ettevõtluse kui ka mitteetevõtluse või nii maksustamisele kuuluva kui ka maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt, ning sel juhul kirjutatakse lahtrisse 5 sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise tulemusel saadud käibemaksusumma;
- 3) kui vähendatakse imporditud kauba maksustatavat väärtust, mida tollideklaratsioonil ei muudeta, siis maksukohustuslane, kes kasutab sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist, korrigeerib sisendkäibemaksu vastava summa võrra lahtris 5.

Lahtris 5.1 märgitakse lahtri 5 summas sisalduv ettevõtluse tarbeks soetatud kauba impordikäibemaks.

Lahtris 5.2 märgitakse lahtri 5 summas sisalduv ettevõtluse tarbeks soetatud põhivara sisendkäibemaks.

Lahter 6 on informatiivne lahter, mille summas sisalduv kauba ühendusesisene soetamine vastavalt KMS §-dele 8 ja 18 ja teise liikmesriigi maksukohustuslaselt saadud teenuste maksustatav väärtus vastavalt KMS § 10 lõigetes 1 ja 2 sätestatule, mida maksustatakse 20% või 9% määraga.

Lahter 6.1 on informatiivne lahter, mille summas sisalduv kauba ühendusesisene soetamine vastavalt KMS §-dele 8 ja 18.

Lahter 7 on informatiivne lahter, mille summas sisalduv:

- 1) soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktingingu tingimustel soetatud kauba, soetatud kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetallide, millelt maksukohustuslane peab käibemaksu arvestama, maksustatav väärtus;
- 2) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, soetatud kauba või saadud teenuste, millelt maksukohustuslane peab käibemaksu arvestama, maksustatav väärtus, v.a lahtris 6 sisalduv.

Lahter 7.1 on informatiivne lahter, mille summas sisaldub erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetalli soetamine

vastavalt KMS §-le 41¹.

Lahter 8 märgitakse maksuvaba käive vastavalt KMS § 16 lõigetes 1, 2, 2¹ ja 5 sätestatule.

Lahter 9 on informatiivne lahter, milles näidatakse erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete ja väärismetalli käive (KMS § 41¹)

ning teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatav väärtus.

Lahtrites 10 ja 11 kajastatakse:

1) kalendriaasta viimasel maksustamisperioodil tehtav KMS § 32 alusel osaliselt maha arvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus;

2) põhivara, sh kinnisasja, ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimisest tulenev käibemaksusumma muudatus vastavalt KMS § 32 lõikele 4;

3) nii ettevõtluses kui ka muudel juhtudel kasutatavate kaupade ja teenuste ostmisel tasutud ja mahaarvatud sisendkäibemaksu KMS § 29 lõike 4 alusel tehtav ümberarvestus.

Lahtreid 10 ja 11 ei täideta üheaegselt, täidetakse kas lahter 10 või 11.

Lahtrites 12 ja 13 märgitakse tasumisele kuuluv või enamakstud käibemaks.

TAOTLUS: Kui maksukohustuslane taotleb enamakstud käibemaksu (sh ka eelnevate perioodide enamakstud käibemaksu) tagastamist,

tuleb esitada taotlus ettemaksukontol oleva raha tagastamiseks või kandmiseks teise isiku ettemaksukontole.

Lisa 2

Intervjuu küsimused maksu- ja tolliameti töötajatega

1) Kirjeldage palun olemasolevate pettusskeemide tõkestamise meetmeid enne käibemaksu 1000 euro reformi rakendamist.

1.1) Kui suurt mõju avaldavad olemasolevad tõkestamise meetmed pettusskeemidele?

2) Kirjeldage palun põhilisi pettusskeeme, millele käibemaksu 1000 euro reform mõju avaldab.

2.1) Kui suurt mõju igale pettusskeemile avaldatakse?

3) Kirjeldage palun olemasolevad pettusskeemide tõkestamise meetmed, mis on teistes riikides kasutusel.

3.1) Kui palju erinevad teiste riikide tõkestamise meetmed Eesti omadest?

3.2) Kas teistes riikides on rakendatud analoogset 1000 euro reformile pettusskeemide tõkestamise meetmeid?

4) Põhjendage, miks käibemaksu pettuste tõkestamise meetmeks valiti just 1000 euroste tehingute deklareerimise meede.

NB! Autor lubab, et ei avalda intervjuueeritavate nimesid ja ametikohti.

Maksu- ja Tolliamet

MAKSUKOHUSTUSLANE

Nimi	Registri- või isikukood
------	-------------------------

A-osa ANDMED VÄLJASTATUD ARVETE KOHTA. Esitatakse koos käibedeklaratsiooniga maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks

Aasta	Maksustamisperiood	<input type="checkbox"/> Kinnitan, et deklareeritavad arved puuduvad	<input type="checkbox"/> Esitan arvete andmed summeerituna
-------	--------------------	--	--

Nr	Tehingupartneri registri- või isikukood	Tehingupartneri nimi	Arve number	Arve kuupäev (pp.kk.aaaa)	Arve kogusumma ilma käibemaksuta	Maksumäär	Arvel märgitud kauba ja teenuse maksustatav väärtus*	Maksustamisperioodil vormi KMD lahtrites 1 ja 2 kajastatud maksustatav käive	Erisuse kood
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									

*Täidab kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendav maksukohustuslane

A-osa lisalehtede arv

MAKSUKOHUSTUSLASE
ALLKIRJAÕIGUSLIK ESINDAJA

Ees- ja perekonnanimi

Allkiri

Kuupäev

Lisa 4

Maksu- ja Tolliamet

Vorm KMD INF

MAKSUKOHUSTUSLANE

Nimi	Registri- või isikukood
------	-------------------------

B-osa ANDMED SAADUD ARVETE KOHTA. Esitatakse koos käibedeklaratsiooniga maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks

Aasta	Maksustamisperiood	<input type="checkbox"/> Kinnitan, et deklareeritavad arved puuduvad	<input type="checkbox"/> Esitan arvete andmed summeerituna
-------	--------------------	--	--

Nr	Tehingupartneri registri- või isikukood	Tehingupartneri nimi	Arve number	Arve kuupäev (pp.kk.aaaa)	Arve kogusumma koos käibemaksuga	Arvel märgitud käibemaksusumma*	Maksustamisperioodil vormi KMD lahtris 5 kajastatud sisendkäibemaksu summa	Eisuse kood
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								

*Täidab kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendav maksukohustuslane

B-osa lisalehtede arv

MAKSUKOHUSTUSLASE ALLKIRJAÕIGUSLIK ESINDAJA	Ees- ja perekonnanimi	Allkiri	Kuupäev
--	-----------------------	---------	---------

Maksu- ja tolliamet

KÄIBEDEKLARATSIOONI LISA (VORM KMD INF) TÄITMISE JUHISED

Käibedeklaratsiooni lisal kajastatavad andmed

Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 27 lõike 1₂ kohaselt kajastatakse käibedeklaratsiooni lisal

juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning

nendelt saadud arvete andmed, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 20% ja 9% käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud KMS §-s 40 sätestatud erikorra

alusel esitatud arvete andmed, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot.

Isik võib käibedeklaratsiooni lisal kajastada KMS § 27 lõikes 1₂ nimetatud arvete andmed, mille kogusumma ilma käibemaksuta on 1000 eurost väiksem (KMS § 27 lg 1₃).

Vormil tehingupartneri registri- või isikukoodi märkimata jätmise ei ole aluseks käibedeklaratsiooni esitamata jäetuks lugemiseks maksukorralduse seaduse § 90 lõike 2 mõttes, kui maksuhalduril

on võimalik isik tuvastada esitatud andmete põhjal.

Kui maksukohustuslane ei ole maksustamisperioodil väljastanud või saanud arveid, mida tuleb kajastada vormil KMD INF, tuleb vormi A- ja/või B-osal teha vastav märgede deklareeritavate arvete

puudumise kohta.

Kui deklareeritavaid kirjeid on rohkem kui ridu vormil, tuleb deklareerimisel kasutada vormi lisalehte.

Tehingupartneripõhise piirmäära arvestamine

Tehingupartneripõhine 1000-eurone piirmäär (edaspidi: piirmäär) arvestatakse väljastatud ja saadud arvete osas eraldi. Piirmäär arvestatakse arvete kogusumma alusel, sealhulgas juhul,

kui arve sisaldab lisaks 20% või 9% määraga maksustatavale käibele ka 0% määraga maksustatavat käivet, maksuvaba käivet või käibena mittekäsitatavaid toiminguid ja tehinguid (näiteks

leppetrahvid ja viivised). Arveid, mis ei sisalda 20% või 9% määraga maksustatavat käivet või mis on väljastatud üksnes reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorra alusel, piirmäära

arvestuses ei arvestata.

Arve on piirmäära arvestuses ühekordselt sellel maksustamisperioodil, mil see kuulub esmakordselt vormi A- või B-osal kajastamisele.

Piirmäära arvestatakse eraldi ka kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest esitatavate arvete kogusumma ja kreditarvete kogusumma osas. Kui maksustamisperioodil kauba

võõrandamise või teenuse osutamise eest väljastatud/saadud arvete kogusumma ilma kreditarveteta on tehingupartneri lõikes vähemalt 1000 eurot, kuuluvad kõik sellel maksustamisperioodil

sellele tehingupartnerile väljastatud ja/või temalt saadud arved, sealhulgas kreditarved, vastavalt vormi A- või B-osal deklareerimisele. Kui maksustamisperioodil väljastatud/saadud kreditarvete

kogusumma on tehingupartneri lõikes vähemalt 1000 eurot, kuuluvad kõik sellel maksustamisperioodil sellele tehingupartnerile väljastatud ja/või temalt saadud arved, sealhulgas kreditarved,

vastavalt vormi A- või B-osal deklareerimisele.

Käibemaksugrupis arvestatakse piirmäära grupi liikmete lõikes eraldi.

Käibedeklaratsiooni lisal ei kajastata arvete andmeid, kui:

1) arve on väljastatud füüsilisele isikule (välja arvatud füüsilisest isikust ettevõtjale) või mitteresidendile, kellele ei ole omistatud maksukorralduse seaduse §-s 17 nimetatud maksukohustuslaste registris registrikoodi;

2) arve ei sisalda 20% ja 9% määraga maksustatavat käivet (näiteks üksnes maksuvaba käibe, 0% käibemaksumääraga maksustatava käibe ja käibena mittekäsitatava tehingu või toimingu

kohta esitatud arve);

Lisa 3 ja Lisa 4

Lisa 3 ja Lisa 4

3) arve on väljastatud üksnes reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorra alusel (KMS § 40);

4) arve on väljastatud selliste tehingute või toimingute eest, millele laieneb seaduse alusel kutse- või ametisaladuse hoidmise kohustus. Teenuse saaja võib kajastada arvete andmeid,

millele laieneb kutse- ja ametisaladuse hoidmise kohustus.

Vormi KMD INF B-osal ei kajastata ka arvete andmeid, kui arvele märgitud käibemaks ei kuulu sisendkäibemaksuna mahaarvamisele.

Tehingupartnerite kaupa summeeritult andmete esitamine

KMS § 46 lõike 21 kohaselt on maksukohustuslasel kuni 2016. aasta 20. jaanuarini õigus esitada käibedeklaratsiooni lisal arvete summad summeerituna tehingupartnerite kaupa. Kui arvete

andmed esitatakse summeerituna, tuleb teha sellekohane märged KMD INF vormi A- ja/või B-osal. Arvete andmete esitamisel summeerituna ei täideta vormi A-osal veerge 4, 5 ja 10 ning B-osal

veerge 4, 5 ja 9. Nimetatud veerge võib täita juhul, kui vormil kajastatakse ühe arve andmeid.

Vormi KMD INF A-osa

Vormi KMD INF A-osal kajastatakse **väljastatud arvete andmed**. Arve andmed kajastatakse vormil maksustamisperioodil, mil nimetatud arve osas on käive osaliselt või täielikult tekkinud

vastavalt KMS §-s 11 sätestatud käibe tekkimise ajale. Kui väljastatud arve osas tekib maksustatav käive ka mõnel järgneval maksustamisperioodil, kajastatakse arve andmed vormil ka järgnevatel

maksustamisperioodidel, mil arvel kajastatud tehingu maksustatav käive kuulub deklareerimisele vormil KMD (välja arvatud kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra rakendamisel).

Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kohaselt deklareeritavad arved kajastatakse vormil maksustamisperioodil, mil arve on väljastatud, ning järgnevatel maksustamisperioodidel

kuni arvel kajastatud kogu käibe deklareerimiseni vormil KMD.

Ühe arve kohta deklareeritakse kuni neli rida. **Eraldi ridadel kajastatakse:**

1) üldkorras ja KMS §-s 41 sätestatud erikorra alusel maksustatav käive, mille käibemaksumäär on 20%;

2) üldkorras maksustatav käive, mille käibemaksumäär on 9%;

3) KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel maksustatav käive, mille käibemaksumäär on 20%;

4) KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel maksustatav käive, mille käibemaksumäär on 9%.

Vorm täidetakse arvete lõikes. Arve andmete kajastamisel mitmel real esitatakse arve andmed samuti kõikides veergudes.

Kreeditarve arvulised andmed kajastatakse vormil miinusmärgiga.

Veerus 1 „Nr“ märgitakse vormi rea järjekorranumber.

Veerus 2 „Tehingupartneri registri- või isikukood“ märgitakse tehingupartnerile, sealhulgas füüsilisest isikust ettevõtjale, Eestis väljastatud registrikood.

Mitteresidentide kohta märgitakse

maksukorralduse seaduse §-s 17 nimetatud maksukohustuslaste registris omistatud registrikood. Mitteresidentist tehingupartneri, kellele ei ole Eestis omistatud registrikoodi, arvete andmeid

vormil ei deklareerita. Notarite ja kohtutäiturite, kes peavad ametit enda nimel ja vastutusel vaba elukutsena ning kes ei oma registrikoodi, kohta märgitakse isikukood.

Veerus 3 „Tehingupartneri nimi“ märgitakse tehingus osaleva isiku nimi.

Veerus 4 „Arve number“ märgitakse arvel kajastatud arve number.

Veerus 5 „Arve kuupäev (pp.kk.aaaa)“ märgitakse arve väljastamise kuupäev formaadis pp.kk.aaaa.

Lisa 3 ja Lisa 4

Veerus 6 „Arve kogusumma ilma käibemaksuta“ märgitakse 20% ja 9% käibemaksuääruga maksustatavate kaupade ja teenuste eest väljastatud arve kogusumma ilma käibemaksuta, sealhulgas samal arvel sisalduv 0% määruga maksustatav käive, maksuvaba käive või käibena mittekäsitatavate tehingute või toimingute väärtus.

Muu hulgas kajastatakse antud veerus KMS

§-des 41–42 sätestatud erikorra alusel väljastatud arved.

Veerus 7 „Maksumäär“ märgitakse maksumäär vastavalt:

- 1) 20% — üldkorra ja KMS §-s 41¹ sätestatud erikorra alusel maksustatav käive;
- 2) 9% — üldkorra alusel madaldatud maksuääruga maksustatav käive;
- 3) erikord 20% — KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel maksustatav käive;
- 4) erikord 9% — KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel madaldatud maksuääruga maksustatav käive.

Veeru 8 „Arvel märgitud kauba ja teenuse maksustatav väärtus“ täidab kassapõhist käibemaksuarvestust rakendav maksukohustuslane. Eraldi ridadel kajastatakse:

- 1) üldkorra ja KMS §-s 41¹ sätestatud erikorra alusel 20% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus;
- 2) üldkorra alusel 9% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus;
- 3) KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel 20% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus;
- 4) KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel 9% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus.

Veerus 9 „Maksustamisperiodil vormi KMD lahtrites 1 ja 2 kajastatud maksustatav käive“ märgitakse see osa arve summast, mis on maksustamisperiodil 20% ja 9% määruga maksustatava

käibena deklareeritud vormi KMD lahtrites 1 ja 2.

Eraldi ridadel kajastatakse:

- 1) üldkorra alusel 20% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus;
- 2) üldkorra alusel 9% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus;
- 3) KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel 20% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus;
- 4) KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel 9% määruga maksustatava käibe maksustatav väärtus.

Kui kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendav maksukohustuslane on arve väljastanud, kuid maksustamisperiodil käivet ei tekkinud, märgitakse veergu „0“.

KMS §-s 41¹ sätestatud erikorra alusel maksustatava kauba võõrandaja veergu 9 ei täida.

Veerus 10 „Erisuse kood“ märgitakse erisuse kood:

01 – KMS §-des 41 ja 42 sätestatud erikorra alusel maksustatav käive;

02 – KMS §-s 41¹ sätestatud erikorra alusel maksustatav käive, mil kauba võõrandaja asemel arvestab kauba soetaja tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana;

03 – arve sisaldab muu hulgas 0% määruga maksustatavat või maksuvaba käivet või käibena mittekäsitatavaid tehinguid või toiminguid.

Kui ühel arvel on enam kui 1 erisus, märgitakse mitu erisuse koodi.

Vormi KMD INF B-osa

Vormi KMD INF B-osal kajastatakse Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikutelt **saadud arvete andmed**. Arvete andmed kajastatakse juhul, kui arvel märgitud käibemaks kuulub

vormi KMD lahtris 5 osaliselt või täielikult mahaarvamisele.

Saadud arvete andmed kajastatakse vormi B-osal maksustamisperiodil, mil arvel kajastatud käibemaks deklareeritakse vormi KMD lahtris 5. Kui arvel märgitud käibemaks kuulub vormi

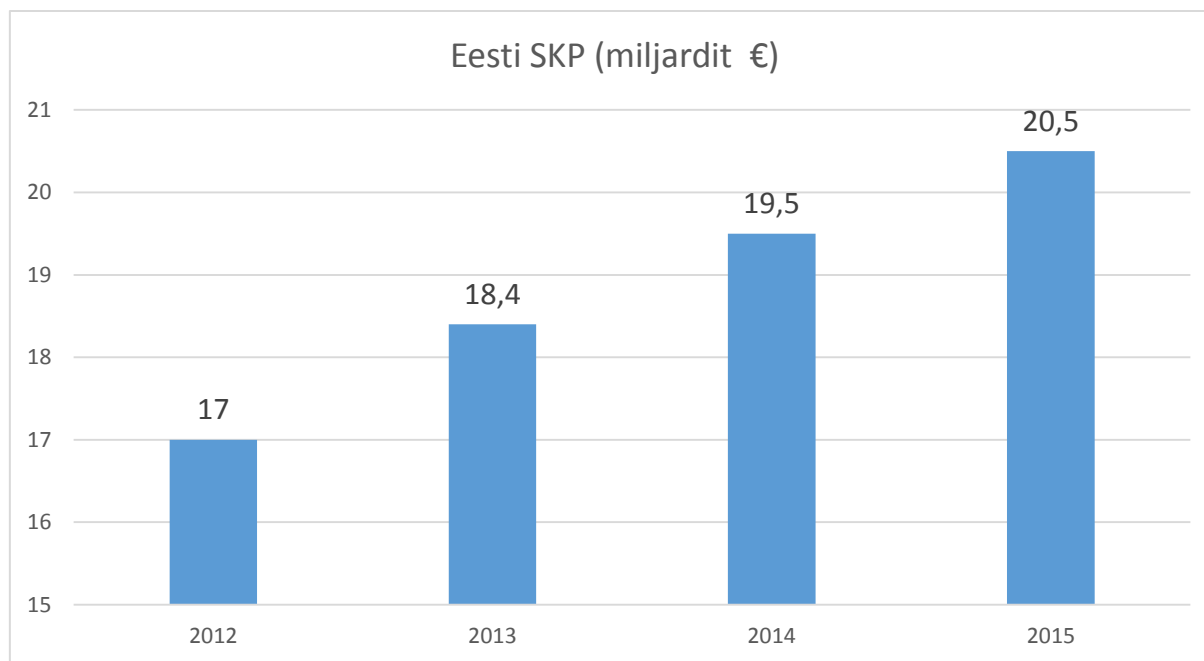
Lisa 3 ja Lisa 4

KMD lahtris 5 mahaarvamisele ka hilisematel maksustamisperiodidel, kajastatakse arve andmed ka järgnevatel maksustamisperiodidel, mil nimetatud arve osas tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus KMD lahtris 5 (välja arvatud kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra rakendamisel).

Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kohaselt deklareeritavatest arvetest kajastatakse vormil vastaval maksustamisperioodil täielikult või osaliselt tasutud arvete andmed. Tasumata arve andmed kajastatakse vormil maksustamisperioodil, mil kaup on müüja poolt lähetatud või kättesaadavaks tehtud või teenus saadud. Tasumata ja osaliselt tasutud arve andmed kajastatakse vormil ka järgnevatel maksustamisperioodidel kuni arve täieliku tasumiseni.

Aasta	2 012	2 013	2 014	2 015
Sektor maksukohustuslaste registris	Kokku (MEUR)	Kokku (MEUR)	Kokku (MEUR)	Kokku (MEUR)
Määramata	72,34	45,77	61,47	51,73
Avalik haldus ja riigikaitse; kohustuslik sotsiaalkindlustus	4,53	7,46	9,50	7,37
Ehitus	172,99	149,63	141,09	154,10
Elektrienergia, gaasi, auru ja konditsioneeritud õhuga varustamine	-34,51	-83,52	-3,94	34,34
Finants- ja kindlustustegevus	7,60	9,36	24,82	-4,11
Haldus- ja abitegevused	104,37	99,04	95,08	94,54
Haridus	7,62	6,24	7,11	8,71
Hulgi- ja Jaekaubandus; mootorsõidukite ja mootorrataste				
Remont	573,88	571,83	592,74	596,48
Info ja side	98,11	115,76	125,13	146,04
Kinnisvaraalane tegevus	62,05	46,04	56,37	68,27
Kunst, meelelahutus ja vaba aeg	4,42	3,03	4,00	7,72
Kutse-, teadus- ja tehnikaalane tegevus	112,21	117,85	104,71	135,61
Majutus ja toitlustus	60,58	62,91	72,65	72,79
Muud teenindavad tegevused	9,98	8,11	9,25	12,17
Mäetööstus	10,11	11,50	9,86	9,78
Põllumajandus, metsamajandus ja kalapüük	23,67	23,84	40,53	51,98
Tervishoid ja sotsiaalhoolekanne	2,49	2,89	4,56	3,25
Töötlev tööstus	333,99	350,55	337,45	405,71
Veevarustus; kanalisatsioon; jäätme- ja saastekäitlus	-3,35	2,48	15,80	15,01
Veondus ja laondus	367,90	318,42	355,34	323,97
Keskmine käibemaksulisandväärtus	99,55	93,46	103,18	109,77

SKP	MLRD €	
2012	17	https://www.stat.ee/65307
2013	18,4	https://www.stat.ee/72426
2014	19,5	https://www.stat.ee/90544
2015	20,5	https://www.stat.ee/277535



KMD alusel koostatud Eesti tehingute lisandväärtuse aritmeetiline keskmine 2012, 2013, 2014 ja 2015 aastate lõikes, perioodidel jaanuarist oktoobrini ja novembrist detsembrini.

Aasta:	JAAN- OKT 2012 (MEUR)	NOV- DETS 2012 (MEUR)	JAAN- OKT 2013 (MEUR)	NOV- DETS 2013 (MEUR)	JAAN- OKT 2014 (MEUR)	NOV- DETS 2014 (MEUR)	JAAN- OKT 2015 (MEUR)	NOV- DETS 2015 (MEUR)
Sektor Maksukohustuslaste registris								
Määramata	36,74	35,61	26,28	19,49	17,96	43,51	29,22	22,51
Avalik haldus ja riigikaitse; kohustuslik sotsiaalkindlustus	3,57	0,96	3,98	3,48	4,87	4,63	4,47	2,90
Ehitus	76,55	96,44	60,83	88,80	54,46	86,63	64,60	89,51
Elektrienergia, gaasi, auru ja konditsioneeritud õhuga varustamine	-16,40	-18,10	-19,93	-63,58	-2,48	-1,47	12,09	22,25
Finants- ja kindlustustegevus	5,62	1,98	9,99	-0,63	4,19	20,64	-6,89	2,78
Haldus- ja abitegevused	44,13	60,24	49,35	49,69	47,72	47,35	45,15	49,39
Haridus	3,40	4,22	2,98	3,26	2,91	4,20	3,37	5,34
Hulgi- ja Jaekaubandus; mootorsõidukite ja mootorrataste remont	275,06	298,82	265,03	306,81	275,70	317,04	280,17	316,32
Info ja side	47,42	50,69	52,35	63,41	57,28	67,85	60,47	85,57
Kinnisvaraalane tegevus	34,83	27,22	24,55	21,48	24,48	31,89	37,91	30,36
Kunst, meelelahutus ja vaba aeg	1,79	2,63	1,70	1,33	0,56	3,44	2,75	4,96
Kutse-, teadus- ja tehnikaalane tegevus	48,47	63,74	50,01	67,84	42,50	62,21	55,31	80,29
Majutus ja toitlustus	32,56	28,02	31,27	31,64	36,81	35,84	39,83	32,97
Muud teenindavad tegevused	3,88	6,10	3,85	4,25	3,98	5,27	5,48	6,69
Mäetööstus	6,20	3,91	5,74	5,76	6,46	3,40	6,00	3,77
Põllumajandus, metsamajandus ja kalapüük	8,77	14,90	6,23	17,61	14,96	25,57	20,57	31,41
Tervishoid ja sotsiaalhoolekanne	1,43	1,06	0,93	1,96	2,86	1,70	1,47	1,78
Töötlev tööstus	165,66	168,33	178,86	171,69	178,76	158,69	210,09	195,62
Veevarustus; kanalisatsioon; jäätme- ja saastekäitlus	0,83	-4,18	-0,85	3,33	8,05	7,76	9,31	5,70
Veondus ja laondus	172,08	195,82	163,15	155,28	177,02	178,31	169,38	154,60
Keskmine käibemaksu lisandväärtus	47,63	51,92	45,82	47,64	47,95	55,22	52,54	57,23