

Käibemaksudeklaratsiooni lisaga seotud halduskoormus

Piret Zahkna

Antud uurimustöö on kirjutatud seisuga 15. mai 2014. aasta ning seetõttu ei ole selles kajastatud hilisemat infot käibemaksuseaduse muudatuste kohta.

Eestit iseloomustatakse enamasti kui lihtsa, arusaadava, väheste eranditega ja ettevõtlast soodustava maksusüsteemiga maad. Selline süsteem peaks olema kasulik nii riigile kui ka maksumaksjatele, väljendudes mõlema osapoole suuremas sissetulekus ja madalamates administreerimiskuludes. Kui aga süsteemi lihtsus ei taga oodatud tulemit, tuleb maksusüsteemi täiendada ja tõhustada. Teadaolevalt toimuvad suurimad maksupettused käibemaksuvaldkonnas, kus probleemiks on arvevabrikud ja fiktiivsed arved, mille tulemusena jääb riigil tulu saamata mitusada miljonit eurot. Näiteks 2012. aastal moodustas käibemaksu pettuste osakaal hinnanguliselt 15%-i sama aasta laekunud käibemaksu tulust.¹ Võitlemaks petturitega algatas Vabariigi Valitsus 25. septembril 2013. aastal käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu², mille eesmärk on vähendada käibe varjamise võimalusi, samas parandada majanduskeskkonnas konkurentsitingimusi ning suurendada maksulaekumisi petjate arvelt.³ Kiire töö tulemusena võttiski 2013. aastal 11. detsembril Riigikogu vastu 48 poolt- ja 23 vastuhäälega käibemaksuseaduse eelnõu, mille kohaselt oleks pidanud 2014. aasta juulist kõik käibemaksukohustuslased hakkama deklareerima üle 1000 euroseid ostu- ja müügiarveid tehingupartnerite lõikes.⁴ Seitse päeva hiljem teatas Eesti Vabariigi President oma otsusest jätta seadus välja kuulutamata, kuna leidis, et sellise kohustuse panemine ettevõtjatele pole piisavalt motiveeritud ehk seaduse eelnõus tuleb põhjendada, miks antud piirang sobib eesmärgi saavutamiseks ning kas on võimalikest sobivatest vahenditest kõige leebem ja mõõdupärasem.⁵ Käibemaksuseaduse eelnõu ja selle seletuskiri jättis rahulolematuks mitte ainult presidendi vaid ka huvigrupid, eelkõige teemadel, mis puudutab õigusakti protsessi kui ka rakendamise kiirust ning seaduse muudatusega kaasnevat halduskoormust. Kui riik on välja kalkuleerinud oma kulud, siis hinnang ettevõtlikuludele on subjektiivne, sest sisulist ja usaldusväärset uuringut selles osas pole teostatud. Ehk tegelikkuses puudub teadmine, kas riigi loodetav täiendav maksutulu ja ettevõtjatel seaduse täitmisega kaasnevad kulud on proportsionaalsed ehk mil määral ületab üks teist. Sellest tulenevalt ka uurimistöö eesmärk, hinnata ühe ettevõtte käibemaksudeklaratsiooni lisa täitmisega kaasnevat halduskoormust. Et saada paremini aimu, kuidas ühe seaduse muudatus mõjutab mitte ainult raamatupidajaid, kes hakkavad deklaratsioone täitma, selleks annan ülevaate maksusüsteemi ja halduskoormuse olemusest, käibemaksuseaduse muudatustest ning alles siis uuringu tulemusest.

Maksusüsteemi olemus

Maksupoliitika eesmärk on kujundada selline maksusüsteem, mis annaks soovitud koguses makse, kuid samas tagab isikute vahel võrdsuse, süsteemi läbipaistvuse ja minimaalsed administreerimiskulud.⁶ Maksude fiskaalne eesmärk on avaliku-õiguslike ülesannete tagamiseks vajaliku raha saamine, kõrvaleesmärgid võivad sisult olla majandus- või sotsiaalpoliitilised.⁷ Ehk mõjutada maksustamise kaudu tarbijate käitumist või soodustada mingit gruppi inimesi. Maksusüsteem peab olema lihtne ja õiglane, kuna keeruline süsteem pärsib majanduskasvu, lisaks

1 „Eelmise aasta käibemaksukahju oli 222 miljoni eurot“ (2013), <<http://www.emta.ee/index.php?id=34095&tpl=1026>> (27.03.2014).

2 „Käibemaksuseaduse muutmise eelnõu“ (2013), <www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=4bc15645-7f31-4567-8ec9-808417bbc968&> (27.03.2014).

3 „Rahandusministeeriumi seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde“ (2014), <www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=4bc1564-7f31-4567-8ec9-808417bbc968&> (27.03.2014).

4 EML, „Nad tegid selle ära!“, MaksuMaksja (2013), nr 12 (190), lk 13-16, lk 13.

5 Eesti Vabariigi President „348 Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse väljakuulutamata jätmise“ (2013), <<http://president.ee/et/ametitegevus/otsused/9726-2013-12-18-11-37-04/index.html>> (27.03.2014).

6 Laffer, A.B., Winergarden, W.H., Childs, J., „The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity“ (2011), <<http://www.laffercenter.com/wp-content/uploads/2011/06/2011-Laffer-TaxCodeComplexity.pdf>> (22.12.2013).

7 Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus Juura; 2012), lk 29.

töötab keeruline maksusüsteem vastu nendele gruppidele ja sotsiaalsetele eesmärkidele, kelle ja mille parendamiseks on see tegelikult välja mõeldud. Keeruline maksusüsteem seab suure koormuse maksumaksjate õlgadele koos kõikide lisakuludega ning annab võimaluse varjata oma makse nii legaalselt kui ka illegaalselt. Lisaks vähendab keeruline maksusüsteem maksudest järele jäävat summat, mida saab kasutada tööks, säästmiseks või investeringuteks ehk avaldab otsest negatiivset mõju majandusele.⁸

Maksusüsteemi rakendamine tekitab kulusid -otseseid ja kaudseid.⁹ Otseseid kulusid nimetatakse administreerimis- ehk juhtimiskuludeks.¹⁰ Juhtimiskuludele lisanduvad maksumaksjate kaudsed kulud. Neid nimetatakse nõusolekukuludeks ehk tegemist on maksumaksja maksukohustuse täitmisega kaasnevate aja, palga kui ka psühholoogiliste kuludega.¹¹ Seega maksukohustlase kuluks ei ole ainult riigile tasutav maksusumma, vaid sinna lisandub aja ja raha kulu, mis tekib vajalike teadmiste omandamise, maksu arvestamise, deklareerimise ja ülekandmisega. Nõusolekukulud laiemas avalikkuses tavaliselt suurt tähelepanu ei saa ehkki erinevad uurimused on näidanud, et nõusolekukulud on suuremad kui juhtimiskulud.¹² Näiteks 2011. aastal Ameerika Ühendriikides (USA) läbiviidud uuringus selgus, et USA maksumaksjad maksavad 30% maksutuludest maksusüsteemi administreerimiseks. Selline tulemus on tekkinud lakkamatute õigusaktide muutmise tõttu. Alates 1986. aastast on USAs tulumaksuregulatsiooni sisse viidud 14 400 parandust, mis teeb keskmiselt 2,9 muudatust tööpäeva kohta 19ne aasta jooksul. Aastatel 2000-2010 on muudatusi tehtud üks muudatus tööpäeva kohta ehk kokku 4 400. Seega tegelikkuses muutis iga sisse viidud soodustus/muudatus regulatsiooni keerulisemaks ja suurendas tuludeklaratsiooni täitmisega kaasnevaid kulusid.¹³ Seega maksusüsteemi pidev muutmine ei too kaasa ühtki positiivset tegurit majandusse, seetõttu on igati ratsionaalne analüüsida õigusaktidega kaasnevaid mõjusid. Õigusaktide mõjude analüüs aitab otseselt parandada õigusloome kvaliteeti, kuna eelnõu koostamise faasis vastatakse olulistele küsimustele regulatsiooni vajalikkuse ja sellega kaasneva kohta. Seeläbi hoitakse kokku ressursi, mida nõuab regulatsioonide pidev ümbertegemine.¹⁴

Halduskoormuse hindamine

Õigusaktide analüüsil on mitu olulist eesmärki nagu tagada parem õigusloome, hea valitsemine, teadmispõhine poliitika, jätkusuutlik areng ja huvigruppide kaasatus.¹⁵ Seetõttu peaks regulatsioonide loomine ja uuendamine olema piisavalt aeganõudev protsess, kuhu kaasatakse huvigrupid ja eksperdid. Kaasatus on oluline, kuna õigusaktidega kaasneb isikutel üldjuhul mingi kohustus ja need ei tohiks olla ülemäära koormavad. Koormuse all peetakse silmas eelkõige halduskoormust ehk õigusaktide rakendamisega kaasnevaid bürokraatiakulusid. Need on kulud, mis tekivad õigusaktiga nõutud informatsiooni kogumisel ja edastamisel riigile. Tüüpilisteks näideteks on maksuinfo kogumine, säilitamine ja edastamine maksuametile, samuti statistikaaruannete koostamine statistikaametile.¹⁶ Halduskoormuse mõistlikkuse üle otsustamisel tuleb hinnata õigusaktidest tulenevate nõuete eesmärgipärasust ja läbipaistvust ehk kas on võimalik sama

8 Laffer, Winergarden, Childs, *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*, supra nota 6.

9 Stiglitz, J.E., *Ühiskondliku sektori ökonomika* (Kirjastus Külim, 1995), lk 393.

10 Saar, I., „Efektiivne maksustamine – mida see tähendab?“ (2005),

<<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=107>> (22.10.2013).

11 Kommer, A., *Avaliku sektori ökonomika* (Sisekaitseakadeemia, 2004), lk 29-30.

12 Saar, *Efektívne maksustamine- mida see tähendab?*, supra nota 10.

13 Laffer, Winergarden, Childs, *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*, supra nota 6.

14 „Õigusaktide mõjude analüüsi süsteemi üldkirjeldus“ (2008), Justiitsministeeriumi kodulehelt

<http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/oigusaktide_mojude_analuusi_susteemi_uldkirjeldus.pdf> s.

15 Kasemets, A., „Parema õigusloome ja õigusaktide mõjude hindamise baaskoolitus riigiametnikele“

<http://www.ut.ee/haridustehnoloogia/projekt/kursus1/11_alustus_mned_misted_ja_kokkulepped.html>

(19.03.2014).

16 Konsa, P., „Halduskoormuse vähendamine – Eesti võimalused ja valikud“ (2005), Poliitüuringute Keskus PRAXIS kodulehelt <<http://www.praxis.ee/vana/index.php-id=636.html>>

eesmärki saavutada väiksemate kuludega. Et saada aimu halduskoormusest ja selle taseme muutmisest, arendasid hollandlased 2000. aasta paiku välja kvantitatiivse hindamismetoodika – standardkulumudeli¹⁷. Mudeli loogika põhineb teoreetilisel hinnangul ehk kui suur on ettevõtja kulu, mis tuleneb infokohustuse täitmisel. Mõiste infokohustus on kohustus, mille täitmist ei saa vältida ilma seadusega vastuollu minemata. See hõlmab informatsiooni kogumist, töötlemist, edastamist ja avalikustamist nagu näiteks käibemaksudeklaratsiooni esitamine. Iga infokohustus koosneb väiksematest infoühikutest ehk sõnumitest, mida ettevõtte peab teatud regulaarsusega esitama.¹⁸ Seejärel leitakse iga sõnumi esitamise aja- ja rahakulu, mis omakorda saadakse informatsiooni kogumisele, töötlemisele ja edastamisele kulunud ajakulu ja sõnumit edastanud töötaja palgakulu kaudu.¹⁹ Seega on standardkulumudeliga võimalik saada infot piisava detailsusega seadusega kaasnevate kulude kohta. Samas tuleb arvestada, et tegemist on hinnangulise kuluga ning olulisem on tulemuste proportsioon ehk milline kohustus on ettevõtja jaoks kõige koormavam.²⁰

Käibemaksuseaduse muudatus

Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu kohaselt peavad käibemaksukohustuslased deklareerima üle 1000 euroseid ostu ja müügiarveid tehingutepartnerite lõikes eraldi lisas. Kuni 2015. aasta 31. detsembrini võivad maksukohustuslased esitada andmeid lisas summeerituna tehingupartnerite lõikes, edaspidi tuleb esitada arvete ja tehingupartnerite lõikes. Kui kõik laabub eelnõu kohaselt, siis seadus jõustub seitsmenda kuu esimesel päeval pärast seaduse avaldamist Riigi Teatajas.²¹ Plaani kohaselt toimub seaduse rakendamine kiirelt, kuid kas see on piisav aeg ettevõtjatele, kes peavad end kurssi viima deklaratsiooni täitmisega ning uuendama infotehnoloogilisi tarkvaru? Ehk milline saab olema nende halduskoormus?

Seletuskirja kohaselt on Rahandusministeerium toonud välja kaks aspekti, mis mõjutavad ettevõtjate halduskoormust otseselt 1) deklaratsiooni koostamine ja 2) deklaratsiooni esitamine. Lisaks on selgitatud, et käibemaksudeklaratsiooni lisa (KMD INF) koostamise ja esitamise ajaline ja rahaline kulu sõltub otseselt ettevõtte kasutatavast tarkvarast.²² 2005. aasta käibemaksuga seotud ettevõtjate halduskoormuse uuringu kohaselt oli keskmine deklaratsiooni täitmise aeg ühe ettevõtte kohta 51 minutit sealjuures minimaalne 5 minutit.²³ Milline saab olema koormus KMD INF-i puhul keskmiselt ühe ettevõtte kohta, seda seletuskirjas välja pole toodud. Lisaks on seletuskirjas märgitud asjaolud, mis võivad tekitada täiendavat halduskoormust, need on 1) tehingupartneri registrikoodi märkimine ja 2) koonddokumentide isikustamine. Tehingupartnerite registrikoodi märkimine on oluline, kuna selle alusel toimub KMD INF-i andmete võrdlus.²⁴ Halduskoormuse mõju tehingupartnerite sisestamisel peaks olema olematu neil ettevõtetel, kes kasutavad programme, mis on omakorda seotud RIK andmebaasiga. Ülejäänutel kaasneb sellega täiendav koormus, kuid hinnang, milline saab see olema, pole eelnõu seletuskirjas toodud. Lisaks võib halduskoormust juurde tekitada koonddokumentide informatsiooni isikustamine, mis tähendab sisuliselt koonddokumentide nagu avansi- ja kuluaruannete ära kadumist, kuna need tuleb sisestada

17 Sihver, A., „Halduskoormuse hindamine – samm kvaliteetse õigusloome poole“ (2007), <<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10913>> (26.11.2013).

18 „Standardkulumudeli meoodikaraport ja rakenduskava“ Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi kodulehelt <<http://www.mkm.ee/halduskoormuse-hindamiseks/>> (19.03.2014).

19 Jürgenson, A., „Käibemaksuga seotud halduskoormus ettevõtjatele“ (2005), Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi kodulehelt <http://www.mkm.ee/public.VAT_l6ppraport_061020052.pdf> (19.03.2014).

20 Samas.

21 „Käibemaksuseaduse muutmise seadus“ (2014), <www.riigikogu.ee/?op=ems&pafe=eelnou&eid=4bc15645-7f31-4567-8ec9-808417bbc968&> (28.03.2014).

22 „Rahandusministeeriumi seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde“ (2014), <www.riigikogu.ee/?op=ems&pafe=eelnou&eid=4bc15645-7f31-4567-8ec9-808417bbc968&> (28.03.2014).

23 Jürgenson, Käibemaksuga seotud halduskoormus ettevõtjale, supra nota 19.

24 Rahandusministeeriumi seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, supra nota 22.

nüüd arvete lõikes programmi.²⁵ Infot, kui paljud ettevõtted kasutavad koondaruandeid või milline on sellega kaasnev hinnanguline täiendav ajakulu, seda infot seletuskirjas pole. Huvitav asjaolu on see, et Maksu- ja Tolliamet ei ootagi, et kõik tehingupartnerid kajastaksid kõiki tehinguid alati ühel ja samal ajal.²⁶ Ehk saldod ei peagi omavahel ühtima. Aga mis on selle info kogumise mõte siis? Mõte polegi saldosisid võrrelda, vaid Maksu- ja Tolliamet hakkab koguma andmeid riskianalüüsi tarbeks.²⁷ Siit aga tekib küsimus, kas selline infokogumise viis on ettevõtjate jaoks kõikidest alternatiivsetest variantidest kõige leebem ja mõõdupärasem?

Uuringu tulemused

Uurimistöö käigus hinnati ühe ettevõtte halduskoormust, mis tuleneb KMD INF-i täitmisest. Kuna infotehnoloogilised arengud veel ei võimaldanud seda täita elektroonselt, tegin analüüsi, kus ettevõtte on kohustatud deklaratsiooni esitama käsitsi. Halduskoormuse mõõtmiseks viidi läbi intervjuu ettevõtte finantsjuhiga, kuna tema tegeleb otseselt käibemaksudeklaratsiooni täitmise ja edastamisega.

Tehingupartneri sisestamine		
Programm impordib	↓	Mehhaaniline sisestus
Koondokumentide tuvastamine ja isikustamine		
Kogus	↓	Aeg
Ettevalmistavad toimingud		
Ostuaruanne	↓	Müügiaruanne
Käibemaksudeklaratsiooni lisa täitmine		
Tehingupartnerite lõikes detailse arvestuse korral	↓	Tehingupartnerite lõikes summeeritud arvestuse korral
Kontroll		
Andmete vastavus raamatupidamisandmetega	↓	Suhtlemine Maksu- ja Tolliametiga

Joonis. Halduskoormust tekitavad infoühikud (autori koostatud)

Uuringus pöörati rõhku viiele teemale halduskoormuse mõõtmise aspektis (vt joonist), alustades Rahandusministeeriumi seletuskirjas toodud täiendavat halduskoormust tekitavatest objektidest. Esimene neist on tehingupartneri ehk ettevõtte registrikoodi sisestamine. Variante selleks oli kaks: 1) kas programm impordib ise või 2) ettevõtja sisestab need mehhaaniliselt. Täiendavalt uuriti, kas ettevõtja sisestab antud andmed vabatahtlikult ka hetkel raamatupidamisprogrammi. Teine teema on koonddokumendid ehk kas ettevõtja kasutab neid, kui palju ja mitmest dokumendist koonddokumendid koosnevad. Samuti uuriti, kui palju aega kulub ühe dokumendi korrektseks sisestamiseks. Kolmas uuritav teema on KMD INF-i tarbeks vajalike andmete välja selekteerimine ja korrastamine. Neljas etapp on KMD INF-i täitmine, intervjuuerides tehti läbi nii summeeritud tehingupartnerite arvestuses kui ka detailne arvete ja tehingupartnerite arvestuses. Viimane infoühik, mida analüüsiti, on andmete kontroll ning suhtlemine hiljem Maksu- ja Tolliametiga. Ettevõtte halduskoormuse hindamisel võeti aluseks eelnimetatud tegevuste ajakulu, finantsjuhi palgakulu ning sagedus aastas. Info omavahelises korrutamises saadi antud ettevõtte KMD INF-i täitmisest tekkiv halduskoormus.

Tulemused olid ootuspärased ja neid on kaks. Kui ettevõtte täidab deklaratsiooni summeeritud arvestuse korral, siis selle konkreetse ettevõtte täiendav ajakulu KMD INF-i täitmisel on 87,50 minutit kuus. Kui ettevõtte täidab deklaratsiooni detailse arvete arvestuse korral, siis ettevõtte täiendav aja kulu on 1194 minutit kuus ehk 2,5 tööpäeva. Kõige enam tekitab koormust KMD INF-i vormi täitmine, summeeritud arvestuse korral 37,50 ja detailse arvestuse korral 1 144 minutit kuus. Ehk kokku suureneks ettevõtte halduskoormus summeeritud arvestuse korral 234,50 eurot ning

²⁵ Samas.

²⁶ Korke, M., Infopäring Maksu- ja Tolliametist (10.04.2014).

²⁷ Rahandusministeeriumi seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, supra nota 22.

detailse arvestuse korral 3199,92 eurot aastas. Kui Praxise poolt läbiviidud uuringus kulub keskmiselt ühel ettevõtjal käibemaksuseaduse rakendamisega seotud administratiivseteks kohustuste täitmiseks 4,5 tundi kuus²⁸, siis KMD INF-i tekkega lisandub uuringus oleval ettevõtjal täiendavalt 1,5 tundi summeeritud arvestuse korral ja ca 20 tundi detailse arvestuse korral. On ilmselge, et antud ettevõtte ei hakka kunagi tegema KMD INF-i käsitsi, kuid samas oleks huvitav võrrelda antud tulemust tegelike infotehnoloogiliste arenduste maksumuse ja KMD INF-i täitmise ja edastamise aja- ja rahakuluga. Kuid kindlasti jääb ettevõtjaid, kelle programmid ei võimalda KMD INF-i täitmist või kes teevad oma raamatupidamist käsitsi, siis neile on antud uuring abiks halduskoormuse hindamisel.

Tegelikkuses ei tea keegi, milline saab olema ettevõtete halduskoormus või mõju majandusele. Kuid kindlasti muudab antud seaduse muudatus meie maksusüsteemi vähem atraktiivsemaks ning teisalt sõuame vastuvoolu teiste Euroopa Liidu riikidega, kes pigem panustavad ettevõtjate halduskoormuse vähendamisele.

28 Jürgenson, Käibemaksuga seotud halduskoormus ettevõtjale, supra nota 19.