



Toomas Tõniste
Rahandusministeerium

Meie 18.03.2019 nr 2-1/80004/3

Märgukiri erinevast käibemaksu arvestuspraktikast omavalitsuse ühingutes ja selle võimalikust negatiivsest mõjust

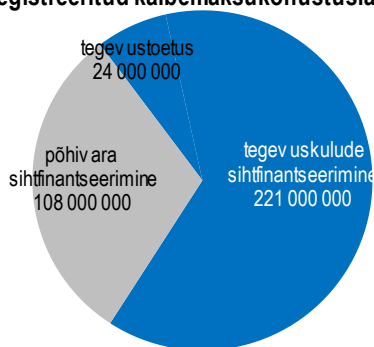
Austatud rahandusminister

Riigikontroll leiab, et mõnedes omavalitsuse äri- ja muudes ühingutes (KOV-i ühingud) on käibemaksu arvestamisel levinud praktika, millega kaasneb ettevõtte järjepidev rahastamine maksusüsteemi arvelt. Selle põhimõtteline õigsus on küsitav ja see võib osutada puudujääkidele kehtivas õiguskorras või selle rakendamisel.

Riigikontroll analüüsis KOV-i ühingute käibemaksuarvestust jaanuarist 2016 juunini 2018. Keskenduti ühingutele, kes on saanud osa oma tuludest toetustena, ja võrreldi nende praktikat nii toetusena saadud tulu maksustamisel kui ka toetusrahast soetatud kaupadelt-teenustelt sisendkäibemaksu arvestamisel. Ehkki praktikat analüüsiti ühingute kaupa, ei auditeerinud Riigikontroll ühingute maksuarvestuse seaduslikkust ega võtnud selles osas seisukohti. Tähelepanu oli maksusüsteemi toimimisel üldiselt. Vaadati, kas kehtiv õiguskord (seadusenormid, nende juurde antud selgitused jms) on piisavalt selge, et tagada ühesuguste asjaolude juures ühesugune maksuarvestus ja vältida ühingute tegevuse põhjendamatut doteerimist maksusüsteemi kaudu.

Ligikaudu 600-st KOV-i ühingust on käibemaksukohustuslased ligikaudu pooled (319), kellest omakorda umbes 80% (208) on saanud vaadeldud perioodil toetusi. Valdavalt on see toimunud tegevuskulude sihtfinantseerimisena (vt joonis 1).

Joonis 1. Perioodil jaanuarist 2016 kuni juunini 2018 saadud toetussumma sisuline jagunemine KOV-i ühingutes, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena



Tegevuskulude sihtfinantseerimisest 98%, tegevustoetustest 91% ning põhivara sihtfinantseerimisest 53% on ühingud saanud oma omanikust KOV-ilt.

Suurimad toetuse saajad:

- A) tegevuskulude sihtfinantseerimine – Tallinna Linnatranspordi AS (ca 153 miljonit eurot);
- B) põhivara sihtfinantseerimine – Tallinna Linnatranspordi AS (ca 59 miljonit eurot);
- C) tegevustoetus – SA Tallinna Televisioon (ca 10 miljonit eurot).

Allikas: Riigikontroll saldoandmike infosüsteemi andmete põhjal

Detailsemaks analüüsiks valis Riigikontroll 91 ühingu, eelistades neid, kes on saanud vaadeldud aastatel järjepidevalt toetusi kas tegevustoetuse või tegevuskulude sihtfinantseerimisena. See osutab, et toetustest on kujunenud ühingu äri- või toimetumise püsiv rahastamisallikas. Põhivara sihtfinantseerimine kui pigem ühekordse iseloomuga rahastamine jäeti vaatluse alt välja. Analüüsiks vajalikke andmeid koguti KOVi ühingutelt, Maksu- ja Tolliametilt ning saldoandmike infosüsteemist.

Kehtivate reeglite^{1, 2} järgi maksustatakse ettevõtluse käigus käibemaksuga kauba müüki või teenuse osutamist. Toetusi üldjuhul ei maksustata. Need lisatakse maksustatavale käibele vaid siis, kui tegu on sihtotstarbelise toetusega, mis saadud kauba müümiseks või teenuse osutamiseks selle harilikust väärtusest madalama hinnaga. Kui sedalaadi toetus tuleb riigi või omavalitsuse eelarvest, kehtib veel lisatingimus – see lisatakse maksustatavale väärtusele juhul, kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks. Maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust võib maksukohustuslane omakorda maha arvata käibemaksu (sisendkäibemaksu), mille ta on tasunud kaupade-teenuste soetamisel, mida ta kavatseb edaspidi kasutada oma maksustatava käibe tarbeks.

Erinevad tõlgendused ja arvestuspraktikad

KOVi ühingutelt küsitlusega kogutud andmetest nähtub, et samaste asjaolude juures ei lange ühingute arvestuspraktika alati kokku. See näitab, et arusaam kehtivatest reeglitest ei ole ühtlaselt hea või on reeglites liialt tõlgendamisruumi. Eeskätt puudutab see sisendkäibemaksu arvestust, vähem toetuse käsitlemist maksustatava käibena (vt tabel 1). Näiteks, kui enamuse küsitletud ühingutest (57%) tunnistas, et nad on sisendkäibemaksu arvestanud kõikidelt kuluarvetelt, olenemata sellest, kas ostu rahastati toetusest või mitte, siis ca 10% vastanuid väitis, et kui oste on tehtud toetusrahast, ei ole arvetel näidatud käibemaksu deklareeritud sisendkäibemaksuna.

Saadud toetust maksustatava käibe hulka valdavalt ei arvatud. Samas ilmnes, et rahandusministri eelmainitud määrust tõlgendatakse erinevalt. Levinud on muu hulgas arusaam, et valla- või linnaeelarvest mingi kauba või teenuse soodushinnaga pakkumiseks ühingule eraldatud toetus tuleb ühingul lisada oma maksustatavale käibele vaid siis, kui juba toetuse määramisel on teada ka konkreetsed isikud, kellele soodushinnaga kaupa müüakse, teenust pakutakse. Määruse tekstist sellist kitsendavat lisatingimust välja ei loe.

Tabel 1. KOVi ühingute käibemaksuarvestuse praktika erinevus selles osas, kuidas saadud toetust on maksustatud ja toetusest soetatud kaupadelt-teenustelt sisendkäibemaksu deklareeritud

	Saadud toetuse käsitlemine maksustatava käibena	Saadud toetusest soetatud kaupadelt-teenustelt sisendkäibemaksu arvestamine	Juhtumite arv ³	Toetussumma (~)
I	Ei	JAH (100%)	43	199 800 000
II	Ei	Ei	8	9 000 000
III	Ei	Ei (käibemaksuga väljaminekuid toetusrahast ei tehtud)	8	3 000 000
IV	Ei	JAH (osaliselt)	15	16 600 000
V	JAH (osaliselt)	JAH (osaliselt)	3	1 000 000
VI	JAH (osaliselt)	JAH (100%)	3	600 000
VII	JAH (100%)	JAH (100%)	2	76 000

Allikas: Riigikontroll KOVi ühingutelt küsitlusega kogutud andmete põhjal

¹ Käibemaksuseadus, §§ 1, 2, 4, 12, 29

² Rahandusministri 30.03.2004. a määrus nr 41 „Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord“.

³ 91 analüüsitud ühingust saadi seisukohad 83-lt, kellest ühe puhul ei olnud tegu tegevustoetuse või -kulude sihtfinantseerimisega, vaid põhivara sihtfinantseerimisega.

Ühingute võimalik doteerimine maksusüsteemi arvelt

Eri praktikatest tekitab enim küsimusi esimene ehk see, kui ärimudel on rajatud järjepidevalt toetustele, kuid toetusi ei maksustata, aga sisendkäibemaksu arvestatakse kõikidelt ostudelt täies ulatuses. See ei pruugi olla kooskõlas käibemaksu kui lisandväärtuse maksu olemuse ja kogumise üldise loogikaga.

Esiteks asjaolu, et toetust ei ole käsitletud käibena. Isegi, kui formaalsed eeldused maksustamiseks puuduvad (nt ei ole toetus sihtotstarbeline), võivad need siiski eksisteerida, kui vaadata asja laiemas kontekstis. KOVi ühingu on loodud avalike teenuste pakkumiseks. Kui ühingu tegevust rahastatakse lisaks ühingu enda teenitud müügitulule järjepidevalt toetustest, võib ka väita, et toetus on tegelikult osa teenuse omahinnast ja selles sisaldub lisandväärtus, mis ühingu luuakse. Eriti veel juhul, kui ühing ei tuleks toetuseta toime, oleks sunnitud tegevusmahte kärpima või hindu tõstma. Et pealtnäha ei ole toetus hinnaga seotud, ei tähenda, et seos sootuks puudub. See ilmnes ka mõne KOVi ühingu vastusest.

Väljavõtte ühe KOVi ühingu selgitustest, mis osutab toetuse tegelikule tähendusele: „Tegevustoetus on suunitlusega personalikuludele, et oleks võimalik hoida müügitulule hindasid piirkonnas konkurentsivõimelised.“

Eesti käibemaksuseadus koostoimes rahandusministri eespool mainitud määrusega seab toetuste maksustamisele ka märksa kitsama raami kui Euroopa Liidu õigus.⁴ Viimase järgi on maksustamisel määrav, et toetus on oma tähenduselt käsitletav otsese tasuna kauba või teenuse eest. Oluline ei ole, kellelt see tuleb, mis nime kannab või kuidas on toetuse andmine korraldatud.

Kui osa loodavast lisandväärtusest jääb maksustamata või lisandväärtust ei tekigi (ega hakkagi tekkima), peaks põhimõtteliselt piirama vastavas ulatuses ka sisendkäibemaksu mahaarvamist. Vastasel korral tekib efekt, kus riik maksab maksukohustuslase tegevusele sisuliselt peale, s.o lisandväärtuse loomise ahela eelnevates etappides juba kogutud maksuraha läheb süsteemist uuesti välja.

Põhimõte, et sisendkäibemaksu saab maha arvata vaid ettevõtluses tekkiva maksustatava käibe tarbeks, tuleneb käibemaksuseadusest üsna ühemõtteliselt. Seejuures ei ole ettevõtlus teenuste osutamine tasuta.⁵ Seadusest ei jää ka kahtlust, et kui käibemaksuga soetatud kaupa-teenust on plaanis kasutada nii maksustatava käibe tarbeks kui ka muul eesmärgil, ei arvata sisendkäibemaksuna maha mitte kogu tasutud käibemaks, vaid üksnes osa sellest. Mahaarvamise protsent peaks sel juhul kujunema maksustatava käibe ja muude tegevuste (maksuvaba käive + ettevõtlusega mitteseotud tegevus) mahtude vahekorra põhjal. Reeglite järgi peaks olema kõik justkui selge, ent ometi on päriselus praktika erinev.

Tallinna Linnatranspordi ASi kaesus

Probleemse praktika olemust on hea ilmestada Tallinna Linnatranspordi ASi (TLT) näite varal, milles ka selle rahaline mõõde on ülekaalukalt suurim. TLT on 100% Tallinna linna omandis ja ettevõtte tegevust on juba pikemat aega toetatud korrapäraselt linnaeelarvest. Toetusi maksti ka varem, kuid need suurenesid järsult, kui 2013. aastast otsustati hakata pakkuma linlastele ühistransporti tasuta. Perioodil jaanuarist 2016 kuni juunini 2018 sai TLT linnaeelarvest näiteks tegevuskulude katteks toetust ca 153 miljonit, ühingu müügitulu oli samal ajal ca 13 miljonit eurot (vt tabel 2). Nii omatulu kui ka toetusraha kulub peamiselt ettevõtte jooksva majandustegevuse katteks ja investeringuteks.

⁴ Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ ühise käibemaksusüsteemi kohta (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex:32006L0112>).

⁵ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega (<https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/kms2019.docx>), lk 13.

Tabel 2. Tallinna Linnatranspordi ASi tulud-kulud ja põhivara soetus perioodil jaanuarist 2016 kuni juunini 2018 (miljonites eurodes)

	2016	2017	2018 6 kuud	kokku
TULUD	79,2	105,9	44,1	229,4
sh kaupade-teenuste müügitulu	5,3	5,2	2,7	13,2
saadud tegevuskulude sihtfinantseerimine	58,2	59,5	35,2	152,9
saadud põhivara sihtfinantseerimine	15,4	39,0	4,9	59,3
KULUD	-65,5	-77,5	-37,1	-180,1
PÕHIVARA SOETUS	-20,4	-42,6	-6,6	-69,6

Allikas: Riigikontroll saldoandmiku infosüsteemi andmete põhjal

Toetusi ei ole maksustatava käibena deklareeritud, kuid sisendkäibemaksu on maha arvatud 100% ulatuses, olenemata sellest, kas ostetud kaupu-teenuseid on rahastatud toetusest või omatulust. Tulemuseks on järjepidevalt enammakstud käibemaks, mida vaadeldud perioodil kogunes ca 16,4 miljonit eurot (vt tabel 3). Seda on taotletud ja saadud ka riigilt tagasi.

Tabel 3. Tallinna Linnatranspordi ASi käibedeklaratsioonidel (KMD) perioodil jaanuarist 2016 kuni juunini 2018 esitatud andmed (miljonites eurodes) ja need korrigeeritu na lähtudes ettevõtluse eeldatavast osakaalust

	2016	2017	2018. a 6 kuud	kokku
maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaks (KMD rida 4) ⁶	3,0	5,0	1,3	9,3
sisendkäibemaks (KMD rida 5) ⁶	7,9	14,1	3,7	25,7
tasumisele kuuluv käibemaks (KMD rida 12)	–	–	–	–
enammakstud käibemaks (KMD rida 13)	4,9	9,1	2,4	16,4

Allikas: Riigikontroll MTA andmete põhjal

2017. aasta kevadel toimus enammakstud käibemaksu tagastusnõudega seoses TLTs samuti maksukontroll, mille käigus leiti, et maksuarvestus on õige, enammakstud käibemaks põhjendatud ja taotluse võib rahuldada. Enammakstud summa tekkepõhjust selgitaski Maksu- ja Tolliamet oma tookordses otsuses asjaoluga, et TLT saab linnalt toetusi, mida käibena ei maksustata.

Riigikontroll ei väida, et TLT või maksuamet on kohaldanud kehtivat õigust valesti, ent nende asjaolude valguses on siiski põhjust küsida, kas maksusüsteem toimib efektiivselt. TLT senise ärimudeli, tulude struktuuri ja käibemaksu arvestuspraktika juures ei ole enammakstud käibemaksu tekkimine ajutine, vaid kestva iseloomuga. Sisuliselt on tegu ettevõtte tegevuse püsiva rahastamisega maksusüsteemi arvelt, mille võimalik negatiivne mõju riigieelarvele ulatub aastas miljonitesse eurodesse. Selle täpsem suurus oleneb, kas probleemina näha seda, et maksustatavat käivet deklareeritakse liiga vähe, või seda, et sisendkäibemaksu deklareeritakse liiga palju. Järgnevalt on selgituseks toodud näide vaid n-õ sisendkäibemaksu poolelt. Kui TLT puhul oleks sisendkäibemaksu maha arvatud vaid sel määral, mis vastab tasuliste teenuste osakaalule ettevõtte tegevuses (10%)⁷, ei oleks TLT-i analüüsis vaadeldud perioodil tekkinud mitte 16 miljoni euro eest enammakstud käibemaks, vaid ca 1 miljoni euro ulatuses maksukohustus riigi ees (mõju riigi maksutuludele ca 17 miljonit eurot).

Kirjeldatud probleemi aktuaalsus ei pruugi piirduda vaid KOVi ühingutega, mis olid hõlmatud analüüsi. Toetused on püsiva sissetulekuallikana olulisel kohal ka mõne riigiettevõtte tegevuses, näiteks praamiühenduse puhul saartega. Laiem on samuti probleemi võimalik mõjuulatus. Lisaks maksutulule on küsimus avaliku sektori rahastamisskeemide läbipaistvuses, mõnes sektoris võib-olla ka turukonkurentsi mõjutustes.

⁶ Sisaldab ka arvestuslikku käibemaksu ühendusesiselt seotuselt, mida deklareeritakse ühesuguses väärtuses nii maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksu kui ka sisendkäibemaksu hulgas. TLT deklareeris ühendusesisest soetust sel perioodil kokku ca 32 miljoni euro ulatuses.

⁷ Tasuta sõidud ühtsesse tariifivõrku kuuluvatel linnaliinidel moodustavad Tallinna Transpordiameti hinnangul ca 91–92% (valideerimisandmete põhjal). Tasuliste ja tasuta teenuste vahelise ettevõtte tooteportfellis on seega ca 10/90.

Riigikontroll soovitusel rahandusministrile:

- kujundada seisukoht, kas kehtivad reeglid toetuse maksustamiseks käibemaksuga ja toetusest rahastatud ostudelt sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on piisavad ja nii selged, et neid õigesti ja ühetaoliselt rakendada;
- analüüsida probleemi esinemist ja selle rahalist mõju riigi ja KOV-i ühingutes laiemalt.

Palun informeerida Riigikontrolli analüüsi tulemustest 2019. aasta jooksul.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ines Metsalu-Nurminen
peakontrolör

Koopia: Tallinna Linnatranspordi AS

Tambet Drell
Tambet.Drell@riigikontroll.ee