

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Katri – Helena Siirak

Tööjõumaksudest kõrvalehoidumine ja selle tõkestamise võimalused

Magistritöö

Juhendaja: lektor Marek Herm, LL.M

Tallinn 2014

Deklareerin, et käesolev magistritöö
mis on minu iseseisva töö tulemus,
on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli
magistrikraadi taotlemiseks ja selle alusel
ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi.

Katri – Helena Siirak
“ “ 2014

Töö vastab kehtivatele nõuetele

Juhendaja lektor Marek Herm, LL.M
“ “ 201...

Kaitsmisele lubatud “ “ 201...
Õiguse instituudi magistritööde kaitsmiskomisjoni esimees

.....

Sisukord

Kasutatud lühendite loetelu	3
Lisade loetelu.....	4
Sissejuhatus	5
1. Tööjõumaksud ja ümbrikupalk.....	8
1.1. Töötajatele tehtavate väljamaksete maksustamisest	8
1.2. Varimajandus ja (tööjõu)maksudest kõrvalehoidumine	16
1.3. Ümbrikupalk, selle põhjused ja tagajärjed.....	21
2. Kõrvalehoidumise võimalikke variante ning sellega seotud maksukahju.....	25
2.1. Osaline ja täielik tööjõumaksudest kõrvalehoidumine	26
2.2. Kõrvalehoidumise teisi variante	29
2.3. Deklareerimata tööjõu levimus	38
2.4. Maksukahju ja selle seotus ümbrikupalgaga	40
3. Kontrollitegevus, kohtupraktika ja preventatsioon.....	52
3.1. Maksuhalduri võimalused tuvastada tööjõumaksudest kõrvalehoidumist läbi kontrolli teostamise.....	53
3.1.1. Maksumenetlus ja selle protsess.....	54
3.1.2. Tõendid ja tõendite kogumine ümbrikupalga tuvastamisel.....	57
3.2. Kohtupraktika tööjõumaksudete määramisel.....	64
3.3. Preventatsioon.....	69
4. Ettepanek tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks	73
Kokkuvõte	77
Evasion of Labour Taxes and Opportunities to Prevent This Phenomenon.....	81
Kasutatud allikate loetelu	84
Lisa 1	92
Lisa 2	93

Kasutatud lühendite loetelu

EK – Euroopa Kohus

EMTAK – Eesti majanduse tegevusalade klassifikaator

KarS – Karistusseadustik

KoPS – Kogumispensionide seadus

MKS – Maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

MTÜ – mittetulundusühing

RKHK – Riigikohtu halduskolleegium

SMS – Sotsiaalmaksuseadus

TKindlS – Töötuskindlustuse seadus

TlnRnK – Tallinna Ringkonnakohus

TLS – Töölepingu seadus

TSD – tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon

TTTS – Tööturuteenuste ja –toetuste seadus

TuMS – Tulumaksuseadus

ÄS – Äriseadustik

o - otsus

Lisade loetelu

Lisa 1. Joonistes 7 ja 8 toodud andmed vastavalt igal aastal kehtivale valuutale.

Lisa 2. Maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu

Sissejuhatus

Tänapäeva maailmas, kus viimane suurem majanduskriis on enamjaolt üle elatud, on üheks suureks probleemiks riigile mittelaekuvad maksud ning sellest põhjustatud maksukahju. Maksukahju põhjustavaks teguriks on aga eelkõige maksudega seotud süüteod, mille hulka kuulub muuhulgas ka maksudest kõrvalehoidumine ning siinjuures ei ole tegemist mitte ainult Eesti, vaid ülemaailmse probleemiga. Eestis moodustavad tööjõumaksud suure enamuse riigile laekuvast maksutulust, mistõttu on oluline, et riik tegeleks pidevalt tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamisega ning looks meetmeid selle nähtuse vähendamiseks.

Autor on valinud töö teemaks „Tööjõumaksudest kõrvalehoidumine ja selle tõkestamise võimalused“. Teema valiku puhul on autor lähtunud teema aktuaalsusest ning isiklikust huvist selle nähtuse vastu. 2014. aasta 1. juulist jõustub uus maksukorralduse seaduse (MKS) redaktsioon, millega kehtestatakse Maksu- ja Tolliameti (MTA) poolt loodud töötajate registri õiguslikud aspektid. Töötajate registri loomise üks peamisi eesmärke oli vähendada registri kaudu tööjõumaksudest kõrvalehoidumist ehk ümbrikupalkade maksmist. Autor ise töötab MTA kontrolliosakonnas revidendina, kontrollides igapäevaselt ettevõtetes tööjõumaksudest kõrvalehoidumist, millest tuleneb ka isiklik huvi antud valdkonda põhjalikumalt uurida ja analüüsida.

Käesoleva magistritöö eesmärkideks ühelt poolt on välja selgitada ja analüüsida tööjõumaksud olemust, selle seotust varimajandusega ning tööjõumaksudest kõrvalehoidumise põhjuseid ja tagajärgi. Samuti on eesmärgiks analüüsida võimalusi, mida kasutatakse tööjõumaksudest kõrvalehoidumisel ning käsitleda sellest tulenevat maksukahju koos tööjõumaksud laekumisega riigile. Viimaseks eesmärgiks on uurida võimalusi selle nähtuse takistamisel läbi kontrolli teostamise ja preventiooni. Keskseks uurimisprobleemiks eeltoodust lähtuvalt ongi tööjõumaksudest kõrvalehoidumise nähtus ning selle vähendamise võimalused.

Hüpoteesiks on autor seadnud väite, et tööjõumaksud laekumine riigi maksutuludesse on suurenenud ning magistritöö käigus soovib autor püstitatud hüpoteesi kinnitada või ümber lükata. Seejuures on kasutatud kvantitatiivset uurimismeetodit, analüüsides statistilisi andmeid sotsiaalmaksu ja füüsilise isiku tulumaksu riigieelarvesse laekumise osas.

Magistritöö on oma ülesehituse poolest jagatud neljaks osaks. Autor pidas vajalikuks keskenduda töö esimeses osas töötajatele tehtavate väljamaksete maksustamisele ning selle

seotusele varimajandusega. Selleks, et töös edaspidiselt analüüsida, milliseid võimalusi kasutades on võimalik tööjõumaksudest kõrvale hoiduda, on autor töö esimeses osas käsitlenud ka tegureid, mis tööjõumaksudest kõrvalehoidumist ehk ümbrikupalkade maksmist põhjustavad ning sellest tulenevaid tagajärgi nii ümbrikupalga maksjatele ehk ettevõtetele kui ka saajatele ehk töötajatele. Samuti on autor töö esimeses osas selgitanud välja, millised on kohaldatavad karistused maksudest, sh ka tööjõumaksudest, kõrvalehoidumise eest ning millised on maksudega seotud süütegude koosseisud.

Teine osa magistritööst keskendubki tööjõumaksudest kõrvalehoidumise võimalikele variantidele ning ümbrikupalkade maksmisest tulenevale maksukahjule. Teises osas toob autor välja osalise ja täieliku tööjõumaksudest kõrvalehoidumise olemuse. Ühtlasi on analüüsitud ka dividendide ja juhatuse liikme tasu maksmise erisusi võrreldes töötasu väljamaksetega ning sellest tulenevaid soodsamaid väljamakseid maksukoormuse vähendamiseks. Maksukahju osas on autor analüüsinud selle nähtuse olemust ning ümbrikupalkade maksmisest tulenevat maksukahju Eestis, viimase puhul on autor kasutanud MTA andmebaasidest saadud statistilisi andmeid. Teises osas on toodud välja ja analüüsi tulemus, mis on seotud tööle püstitatud hüpoteesiga ehk tööjõumaksude laekumisega riigi maksutuludesse.

Kolmas osa tööst puudutab maksuhalduri võimalusi tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel. Autor on siinkohal käsitlenud kontrollitegevust ning analüüsinud maksumenetluse protsessi ja menetlust ise kui ühte haldusmenetluse liiki. Samuti on analüüsitud maksumenetluses esinevaid tõendeid, millele tuginedes on võimalus tõestada tööjõumaksudest kõrvalehoidumist ning ümbrikupalade maksmist. Kolmandas osas on käsitletud ka kohtupraktikat tööjõumaksude määramisel. Autor on analüüsinud mõningaid riigikohtulahendeid ning püüdnud välja selgitada, millele on maksuhaldur tööjõumaksude määramisel maksuotsustes tuginenud ning millised on seejuures olnud riigikohtu seisukohad. Lõpetuseks on autor töö kolmandas osas uurinud ka seda, milline on olnud Eestis tööjõumaksudest kõrvalehoidumise ja ümbrikupalade maksmise preventiivne tegevus. Ühest küljest on välja toodud erinevaid MTA tegevusi kampaaniate korraldamiste ja märgukirjade saatmise näol ning teisest küljest on uuritud ka MTA poolt loodud töötamise registrit, mis on hinnanguliselt oluline samm vähendamaks ümbrikupalkade maksmist.

Kuna maksumenetluses omab maksustamise seisukohast tihti tähtsust ka kolmandatelt isikutelt saadud teave, on ääretult oluline, et selline teave oleks antud vaid isiku poolt, kellelt seda nõutakse ja et antav teave oleks usaldusväärne ning mitte eelnevalt mõjutatud. Seega on autor

töö viimases ja ühtlasi neljandas osas toonud välja omapoolse ettepaneku, seoses kolmandatelt isikutelt teabe nõudmisega, mis võiks hõlbustada maksuhalduritel tuvastada ümbrikupalkade maksmist.

Enne magistr töö kirjutamise alustamist, seadis autor endale eemärgiks viia läbi põhjalik uurimistöö, mille käigus tutvus autor paljude rahvusvahelistes õigusajakirjades olevate teadusartiklitega, mida valitud teema kohta ka üsna palju olemas oli. Lisaks teadusartiklitele on teisteks peamiseks allikates materjalid, mis on saadud internetist – erinevaid artikleid, ülevaated raportid, statistika jms. Seda põhjusel, et maksuõiguse kohta ei ole välja antud palju raamatuid. Neid väheseid, mis aga on välja antud, on autor oma töös samuti allikatena kasutanud. Lisaks eeltoodule on autor töö kirjutamisel tuginenud Eestis kehtivatele erinevatele õigusaktidele, kohtupraktikale ning MTA andmebaasidest saadud teabele.

1. Tööjõumaksud ja ümbrikupalk

1.1. Töötajatele tehtavate väljamaksete maksustamisest

Maksusüsteemid muutuvad pidevalt kuna Euroopa Liidu liikmesriigid ühtlustavad oma maksusüsteeme koos arenevate majanduslike, poliitiliste ning halduskoostöö tingimustega. Keskseks poliitiliseks küsimuseks on olnud maksubaasi majandusliku integratsiooni stabiilsus ning ühe suurenev liikmesriikide vaheline kapitali, tööjõu, kaupade ja teenuste liikumine.¹

Kehtestatud tööjõumaksud, kas siis lepingulistele töötajatele tehtavad väljamaksed või väljamaksed ilma lepinguta töötajatele, on enamasti kinnipeetavad, st üksikisiku tulumaksu ja sotsiaalmaksu peetakse kinni ning makstakse brutotöötasult. See asjaolu väljendab selgelt kõige märkimisväärsemat tulu kogu Euroopa Liidu liikmesriikides: tööjõumaksud moodustavad umbes poole kogu maksulaekumisest ja seda nii Eestis kui ka enamikes liikmesriikides.²

Nagu öeldud, moodustab tööjõumaksu tulu suurema osa riikide sissetulekust. Seega on riigi üheks peamiseks ülesandeks luua tõhus ja riigi jaoks optimaalne maksusüsteem. Täna kehtivad maksusüsteemid sisaldavad aga paljusid erinevaid makse – maksustatakse nii sissetulekuid kui ka tarbimist. Makse liigitatakse omandi-, keskkonna-, isiku-, tulu-, tarbimis- ja sotsiaalmaksudeks ning eristatakse kaudseid, otseseid ning sotsiaalkindlustusmaksid. Maksukohustuslane on kohustatud tasuma ja maksma otseseid makse, milledeks on üksikisiku tulumaks, ettevõtte tulumaks, varamaks ning kohalikud maksud. Sotsiaalkindlustusmaksed, mida nimetatakse samuti tööjõumaksudeks, kuuluvad kohustuslike maksude alla. Sotsiaalkindlustusametid koguvad sotsiaalkindlustusmaksid haigus-, töövõimetus- või töötushüvitise maksmiseks ning seda maksu maksavad nii töötajad kui ka tööandjad.³

Võimuorganite poolt kehtestatud maksustamise struktuurid ja maksuvalemid omavad võimu tööturu üle ning on ühtlasi ka tööturu aluseks. Üldiselt on riigi peamiseks valikuteks kehtestada kas progressiivne või ühtne maksustamine. Madalate palkade tasakaalustavaks teguriks on just progressiivne maksustamine, mis stimuleerib alampalga maksmist. Uuringud näitavad, et progressiivse maksumäära tõus võib põhjustada palgakasvu aeglustamist ning seeläbi tõsta

¹ Grigore, M. Taxation Trends in European Union. – Lex ET Scientia International Journal 2009/16, 306-323, p 306

² *Ibid.*, p 317

³ Sadilov, M., Õun, K. Maksustamine ning aktsiisid Eestis. Eesti Statistika kvartalikirj 2013/2, lk 56-69, lk 56-57. www.stat.ee/dokumendid/70127 (03.03.2014)

tööhõivet. Samuti vähendab progressiivne maksusüsteem kõrgema palga maksmise stiimulit ning viib selleni, et konkurentsivõimetutele palkadele on madal surve.⁴

Ühtne maksustamine aga ergutab ja ajendab täiendavate sissetulekute, tarbimise ja tööturu liikumise maksustamist.⁵ Eestis on küll räägitud progressiivsest maksusüsteemist just tulumaksu võtmes (sh ka üksikisiku tulumaksu) ehk astmelisest tulumaksust, kuid tänaseni ei ole selles osas Eesti maksusüsteem muutunud.

Eeltoodust lähtuvalt on autor õigusliku analüüsi tulemusena järeldanud ning tuvastanud, et kuigi riigiti erinevad maksusüsteemid mitmeti, on siiski iga riigi jaoks kõige olulisem luua maksusüsteem, mis riigi maksutulusse kõige optimaalsemalt panustaks. Seejuures on oluline märkida, et riigi maksutulust enamiku moodustavad just tööjõumaksud. Riigi maksulaekumiste osas mängib olulist õiguslikku rolli ka asjaolu, et maksustamine struktuuri valiku kaudu on mõjutatav ka tööjõumaksude laekumine riigi maksutuludesse. Kui mõni riik näeb, et olemasolev struktuur ei täida enam oma eesmärki, st struktuurivaliku tulemusena ei jõua enam piisavalt maksutulused riigi kassasse, siis tuleks läbi seaduste muudatuste valida riigile kõige tõhusam maksusüsteem.

Eestis hetkel kehtivatest õigusaktidest lähtuvalt maksustatakse töötajatele tehtavad väljamaksed sotsiaalmaksuga, tulumaksuga, töötuskindlustusmaksuga ning kohustusliku kogumispensionimaksuga. Tööjõumaksude ja –maksete deklareerimise ja riigile tasumise kohustus lasub täies ulatuses tööandjal. Töötaja brutotöötasust peetakse kinni töötaja töötuskindlustusmaksu osa, kogumispensionimaksu ning nende summade lahutamisel peetakse allesjäänud summast kinni ka tulumaks. Seega on tööandjal tulenevalt oma töötajatele tehtavatest väljamaksetest nii maksu tasumise kohustus kui ka maksu kinnipidamise kohustus.

Maksuseaduses sätestatud teokoosseisu saabumise tagajärjel tekib vahetult maksukohustus ning see võib lõppeda kas maksu tasumise, tasaarveldamise, kustutamise või aegumisega. Kinnipidamiskohustus aga on kohustus kinni pidada ning tasuda maksusumma. Nagu maksukohustuski, nii tekib ka kinnipidamiskohustus maksuseadusest tuleneva teokoosseisu saabumisel ning võib lõppeda samadel alustel, mis maksukohustus. Kinnipidamiskohustus

⁴ Costea, I. M. Labor Taxation: Formal and Informal Solutions. – Perspectives on Business Law Journal 2012/1, 320-331, p 320

⁵ *Ibid.*, p 320

tuleneb otseselt maksukohustusest, seega automaatselt lõpeb kinnipidamiskohustus maksukohustusega samaaegselt.⁶

Järgnevalt on autor analüüsinud Eesti kehtivaid maksuseaduseid, mille alusel toimub tööandja poolt töötajale väljamakstava töötasu või muude töötajale tehtud väljamakse maksustamine. Samuti on analüüsitud, milline on töötasu või muude töötajatele tehtud väljamaksetelt kinnipeetavate ja arvestavate maksude ning maksete eesmärgipärasus.

Sotsiaalmaks

Sotsiaalriigi idee arengu tulemusena 20. sajandil tekkis ka sotsiaalmaksete laiaulatuslik süsteem. Aastatel 1991 – 1998 kehtis Eesti Vabariigi sotsiaalmaksu seadus, mis võeti vastu Ülemnõukogu poolt 12.09.1990. Seda täiendas omakorda rahandusministri määrusega kehtestatud juhend. Sotsiaalmaks ja ravikindlustusmakse kehtisid eraldiseisvalt kuni 31.12.1993, mil sotsiaalmaksu määr oli 20% ning tulenevalt Eesti Vabariigi ravikindlustusseadusest oli tööandjatel kohustus maksta täiendavat ravikindlustusmakset, mis oli 13%.⁷

Hetkel on sotsiaalmaksu kogumise eesmärgiks riiklikuks ravikindlustuseks (13%) ja pensionikindlustuseks (20%) vajaliku tulu saamine. Sotsiaalkindlustus toimub solidaarsusprintsipi põhised, mis tähendab, et kogu maksustatava sihtgrupi vahel hajutatakse riskid laiali. Teatud osa kulutatakse ravikindlustuseks isikute peale, kes pole kunagi tööl käinud; teine osa aga läheb rahvapensioni maksmiseks. Eeltoodust tulenevalt võib tekkida olukord, kus teatud juhtudel esineb vastuhüve, st inimesed, kelle eest sotsiaalmaksu on tasunud, saavad hüve tagasi pensioni näol. Teistel juhtudel, kui sotsiaalmaksu kasutatakse ravikindlustuseks inimestele, kes kunagi pole tööl käinud, vastuhüve aga puudub.⁸ Ettevõtete poolt tasunud sotsiaalmaksu ei saa lugeda lihtsalt äriühingu tööjõukuluks. Kuna sotsiaalmaks mõjutab kogu ühiskonda tervikuna, võib seda assotsieerida ühtlasi ka avaliku huviga.⁹

Autor on jõudnud tõlgenduseni, et eeltoodust tulenevalt esineb töötajatele sotsiaalmaksu kaudu tulenev vastuhüve, kuid õiguslikust aspektist vaadatuna võib sotsiaalmaksu näol olla ühtlasi tegemist ka sundkindlustusega, mille tasumine ei toimu mitte töötaja vaid tööandja kaudu.

⁶ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 88

⁷ *Ibid.*, lk 254

⁸ Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. veebruar 2012. Kommentaaride autor Lasse Lehis. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus 2012, kolmas köide, lk 198

⁹ Lanis, R., Richardson, G. Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: A Test of Legitimacy Theory. – Accounting, Auditing & Accountability Journal 2013/26, 75-100, p 78

Tööandja poolt makstava sotsiaalmaksu tasumisest saadav hüve seisnebki töötaja jaoks selles, et vajaduse korral on võimalik riigile laekuvast sotsiaalmaksust eraldada vajalikke hüvitisi. Siinkohal on oluline välja tuua, et MKS käsitleb üleüldiselt maksu kui kohustust, mille kaudu otsest vastuhüve maksumaksja jaoks ei esine.¹⁰ Seega ühelt poolt on tegu küll maksuga, millel puudub vastuhüve ühe osapoole jaoks, kuid teisest küljest on tegemist mingil määral maksuga, millel teise osapoole jaoks vastuhüve eksisteerib.

Sotsiaalmaksu määr on 33% ning sotsiaalmaksuseaduse (SMS) § 2 kohaselt maksustatakse sellega muuhulgas töötajatele ja juhatuse liikmetele välja makstavad töötasud ning erisoodustused. See tähendab, et sotsiaalmaksu tuleb tasuda mitte ainult töötajatele tehtavatelt väljamaksetelt, vaid ka äriühingu juhatuse liikmetele väljamakstavatelt töötasudelt. SMS § 4 sätestab, et sotsiaalmaksu maksjateks on füüsiline isik, residendist juriidiline isik ja mitteresident, kes omab Eestis püsivat tegevuskohta.¹¹ Õiguslalases kirjanduses on märgitud, et sotsiaalmaksumäära näol on tegemist kõige koormavama maksumääraga, mis ettevõttele on sätestatud, arvestades kõiki teisi makse, mida ettevõtte samuti tasuma peavad.¹²

Sotsiaalmaksu maksumäär on muutumatuna püsinud pikka aega. Küll aga on toimunud muutusi sotsiaalmaksu kuumääras, mis on sõltuvuses kehtestatud töötasu alammääraga, nagu on välja toodud ka tabelis 1. Sotsiaalmaksu kuumäära õigusliku aluse sätestab SMS § 2¹ mille kohaselt määratakse riigieelarve kehtestamisega kindlaks ka sotsiaalmaksu maksmise aluseks olev kuumäär, mis ei tohi olla väiksem, kui varasemal aastal kehtestatud töötasu alammäär.¹³ Iga kuu peab tööandja teenistuja või töötaja eest maksma sotsiaalmaksu vähemalt riigieelarvega kinnitatud kuumääralt. See tagab isikule, kelle eest sotsiaalmaksu makstakse, ka pideva ravikindlustuskaitse. Oluline on märkida, et sotsiaalmaksu kuumäär kehtib ainult palkadele, mis on välja makstud kas töötajatele või teenistujatele. Kuumäärad ei kehti ei juhatuse ega nõukogu liikmetele väljamakstud tasudele; tasudele, mis on välja makstud võlaõiguslike lepingute alusel ega ka erisoodustustele. Juhul, kui juhatuse liige või käsunduslepingu alusel töötav isik on huvitatud sellest, et ravikindlustus oleks olemas, tuleb jälgida, et väljamakstav tasu ning sellest arvestatud sotsiaalmaks vastaks kehtestatud miinimummääradele.¹⁴

¹⁰ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹¹ SMS. RT I, 10.01.2014, 13

¹² Dickinson, P. G. SMEs and the Business Reality of Estonia's Tax Regulation Environment. – International Journal of Law and Management 2013/55, 273-294, p 279

¹³ SMS. RT I, 10.01.2014, 13

¹⁴ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 260

Tabel 1¹⁵. Sotsiaalmaksu kuumäära ja töötasu alammäär aastate lõikes perioodil 2008 - 2014

Aasta	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Kuu töötasu alammäär täistööaja korral	4350 kr	4350 kr	4350 kr	278,02 €	290 €	320 €	355 €
Sotsiaalmaksu kuumäär	2700 kr	4350 kr	4350 kr	278,02 €	278,02 €	290 €	320 €

Tabelist nähtub, et näiteks 2012.a oli sotsiaalmaksu kuumääraks 278,02 eurot ning sama suur oli eelneval aastal (2011) kuu töötasu alammäär. Nagu öeldud, siis seadusest tulenevalt ei tohi sotsiaalmaksu kuumäär olla väiksem varasemal aastal kehtestatud töötasu alammäärast. Tabelist on näha, et aastate lõikes on tendents olnud sama. Iga järgneva aasta sotsiaalmaksu kuumäär on varasema aasta töötasu kuu alammääraga ühtne.

Sotsiaalmaksu maksmise ja deklareerimise korra kehtestab samuti SMS, mis näeb ette, et tööandja on kohustatud sotsiaalmaksu kandma üle MTA pangakontole maksustamisperioodile järgneva kuu 10. kuupäevaks.¹⁶ Samaks päevaks on tööandja kohustatud tasumisele kuuluva sotsiaalmaksu deklareerima tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustusmaksu deklaratsioonil (TSD).

Füüsilise isiku tulumaks

Tulumaksu tunti nii Nõukogude Liidus kui ka ennesõjaaegses Eestis. Algselt kehtisid taasiseseisvunud Eestis eraldi kaks tulumaksuseadust (TuMS) – Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksuseadus, mis jõustus 01.01.1991 ja Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus, mis jõustus 01.01.1992.¹⁷

Hetkel on tulumaks Eestis ainuke maks, mis võetakse otseselt sissetulekust. Ühtlasi on tegemist ka otsese maksuga, kuna sellise maksukohustuse tulemusena väheneb maksumaksja tulu. Tuluna käsitletakse rahaliselt hinnatavat sissetulekut ning see peab olema tagastamatu. Alates 1994. aastast on Eesti nii füüsilistele isikutele kui ka juriidilistele isikutele kehtinud ühtne tulumaksuäär. Kuigi varasematel aastatel on tulumaksuäär olnud kõikuv mõlema puhul –

¹⁵ Eesti Maksuameti Liit. Olulisemad maksumäärad aastatel 2007 – 2014, 2014. www.maksuamet.ee/modules/AMS/article.php?storyid=338 (10.03.2014)

¹⁶ SMS. RT I, 10.01.2014, 13

¹⁷ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 170

näiteks 2005.a 24%, 2006.a 23% ja 2007.a 22% – siis alates 2008. aastast on tulumaksumäär jäänud samaks ja selleks on 21%.¹⁸

Seoses füüsilise isiku tulumaksuga kerkib samuti esile residendi mõiste, kuna TuMS¹⁹ § 12 lg 1 järgi maksustatakse tulumaksuga residendist füüsilise isiku poolt Eestis või väljaspool Eestit saadud tulu. Samuti kohaldab TuMS teatud juhtudel ka kohustuse maksustada mitteresidendi tulu. Mitteresidendi puhul on tegemist piiratud maksukohustusega isikuga, kelle suhtes kohaldatakse tuluallika printsiipi – tulumaksuga maksustatakse nende mitteresidentide tulu, kes on oma tulu saanud Eestis asuvatelt tuluallikatelt. Selle põhjuseks on asjaolu, et mitteresidentidel on õigus ka oma koduriigis rakendada seal kehtivaid soodustusi ning võib tekkida olukord, kus soodustused kumuleeruvad. Samuti kohaldatakse seda topeltmaksustamise vältimiseks.²⁰

Tööandjad, kes on teinud oma töötajatele tulumaksuga maksustatavaid väljamakseid, peavad kinni peetud tulumaksu kandma samuti üle MTA pangakontole ning seda hiljemalt väljamakse tegemisele järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks.

Kuigi Eestis ei ole tulumaksumäär nii äriühingutele kui ka füüsilistele isikutele üleliia kõrge, siis Läti, kus ettevõtte tulumaksumäär on üks Euroopa madalamaid (15%), ühes valitsuse ja Läti Välisinvesteeringute Nõukoguga on leidnud, et soodsate tingimuste pakkumine ettevõtjatele võib tuua hõlpsasti riigile lisakasu näiteks uute töökohtade näol teenindussektoris; füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaksu tasude ning sotsiaalkindlustuse näol.²¹ Seega usutakse, et kui ettevõtte tulumaks on madalam, võib see aidata kaasa lisatöökohtade leidmisele, mille kaudu ka muud maksulaekumised riigile suurenevad.

Ka Eestis leitakse olevate tulumaksumäära mitte langetamine vastuolus õiguskindluse põhimõttega, kuna eesmärk ise TuMS-i juba 2006. aastal, kuid tänaseni on tulnud eesmärki edasi lükata majanduskriisist tuleneva tõttu. Leitakse, et tulumaksumäära langetamine aitaks kaasa maksumaksjate maksukoormusele.²² Eeltoodu põhjal on autor jõudnud järeldusele, et sarnaselt Lätile, võib ka Eestis tulumaksu langetamise tagajärjel ettevõtjate maksukoormuse vähenemise

¹⁸ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 173, 179

¹⁹ TuMS. RT I, 23.12.2013, 23

²⁰ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 175, 233

²¹ Liberte, V. Uus maksuparadiis Lätis. Maksuõiguse infokiri mai 2013. www.varul.com/publikatsioonid/uus-maksuparadiis-lati (05.05.2014)

²² BNS; E24. Ligi: tulumaksu langetamata jätmise oleks sõnamurdlik. Portaali e24 äri uudised, 16.12.2013. <http://e24.postimees.ee/2633142/ligi-tulumaksu-langetamata-jatmine-oleks-sonamurdlik> (05.05.2014)

kaudu tekkida juurde lisatöökohti, mille kaudu oleks võimalik ka Eestis suurendada tööjõumaksudest laekuvat maksutulu.

Töötuskindlustusmaksed

Töötuskindlustusmaksed loetakse sundkindlustusmakseks, kuna selle eesmärgiks on ühelt poolt kindlustada töötaja töötuks jäämise riski ning teiselt poolt tööandja riske seoses koondamiste või pankrotistumisega makstavate hüvitistega. Töötuskindlustusmaksete arvestamist, tasumist, kontrollimist, juurdemääramist ja sissenõudmist hallatakse riiklike maksudega samadel tingimustel. Kui teisi tööjõuga seotud maksusid ja makseid arvestab ainult tööandja või peetakse kinni vaid töötaja palgalt, siis töötuskindlustusmaksed tasuvad nii kindlustatu ehk töötaja kui ka tööandja.²³

Tööandja, lähtuvalt töötuskindlustuse seadusest (TKindlS)²⁴, maksab töötuskindlustusmaksed kindlustatule välja makstavalt bruto töötasult seaduses sätestatud määras. Töötaja maksab töötuskindlustusmaksed selles osas, et tema bruto töötasult arvestatakse samuti seaduses sätestatud määras töötuskindlustusmakselt ning see arvestatakse töötaja bruto töötasust väljamakse tegemisel maha. Erinevus tekib siinkohal vaid määra suurusest. Vabariigi valitsuse määrusega on kehtestatud, et töötaja töötuskindlustusmaksed määraks on 2% ja tööandja määraks 1%.²⁵

Töötasult kinnipeetud töötuskindlustusmaksed ning tööandja poolt arvestatud töötuskindlustusmaksed tuleb peale väljamakse tegemist sellele järgneva kuu 10. kuupäevaks kanda üle MTA pangakontole ning deklareerida hiljemalt samal kuupäeval ka vormil TSD.

Kohustusliku kogumispensioni maksed

Eestis koosneb pensionisüsteem kolmest sambast: riiklik kogumispension, mille finantseerimine toimub sotsiaalmaksu arvelt; kohustuslik kogumispension mille finantseerimine toimub sotsiaalmaksuga maksustatavatelt väljamaksetelt ning täiendav kogumispension, mida reguleerivad lepingud ning mis toimub juba eraõiguslikel alustel. Kohustusliku kogumispensioni

²³ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 267

²⁴ TKindlS. RT I, 16.04.2014, 28

²⁵ Töötuskindlustusmaksed 2014. aastal. RT I 03.12.2013,5, Vabariigi Valitsuse määrus

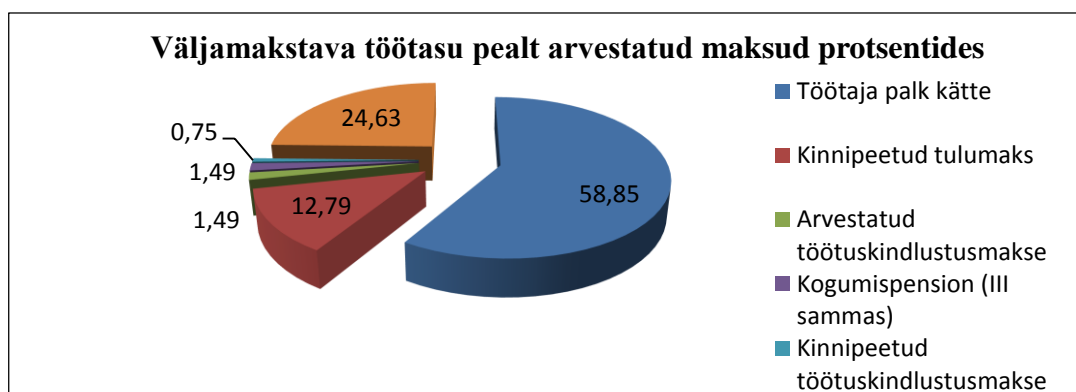
puhul peetakse töötaja palgast kinni makse, mis suunatakse edasi pensionifondi. Selle eest saab töötaja vastu väärtpaberi ehk pensionifondi osaku.²⁶

Kogumispensionide seaduse (KoPS) § 6 kohaselt on kogumispensioni maksja kohustatud isik ning kohustatud isik, tulenevalt TuMS § 6 lg 1, on residendist füüsiline isik. Sotsiaalmaksu maksja, olenemata sellest kas sotsiaalmaksu maksab tööandja või kohustatud isik ise enda eest, on kohustatud tasuma kohustusliku kogumispensioni makset (2%).²⁷ Seega kui tööandja deklareerib oma töötajale sotsiaalmaksuga maksustatava väljamakse, tuleb koos muude maksude ja maksetega deklareerida ka kogumispensionimakse vormil TSD ning hiljemalt väljamakse tegemisele järgneva kuu 10. kuupäevaks kanda see üle MTA pangakontole.

Ühtlasi tuleb ära märkida, et kohustusliku kogumispensioni makset ei ole kohustatud maksma kõikidele isikutele väljamakstavalt töötasult, vaid nende, kes on liitunud kohustusliku kogumispensioni fondiga kohustuslikkus korras või kelle puhul on tegemist vabatahtliku liitujaga, mille sätestab KoPS § 66.²⁸

Eestis kehtivaid maksuseaduseid ning nendest tulenevaid maksumäärasid analüüsid on autor jõudnud võrdlusele selles osas, kui suur osa töötajale väljamakstavast brutotöötasust jääb realselt töötajale kätte ja kui palju tööandjad väljamakstava töötasu pealt makse maksavad. Selle paremaks väljatoomiseks on tööd illustreeritud joonisega 1, milles kajastuvad andmed on tehtud arvestusega, et töötaja brutotöötasu on 1000 eurot ja töötaja palgafond kokku 1340 eurot.

Joonis 1²⁹. Väljamakstava töötasu pealt arvestatud ja kinnipeetud maksud ja maksed protsentides



²⁶ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 273-274

²⁷ KoPS. RT I, 23.12.2013, 43

²⁸ Maksu- ja Tolliamet. Kohustusliku kogumispensioni makse.

<http://www.customs.ee/index.php?id=1407> (14.04.2014)

²⁹ Kalku ±. Palga ja maksude kalkulaator. www.kalkulaator.ee/?lang=1&page=1 (14.04.2014)

Joonisel nähtuva arvutuse põhjal on arvesse võetud, et isik, kellele töötasu väljamakse tehakse, on teinud taotluse tulumaksuvaba miinimumi arvestamiseks, mis on 144 eurot. Samuti on arvestatud sellega, et isik on liitunud kogumispensioni II sambaga ning isik ei ole esitanud taotlust kogumispensioni maksumäära ajutiseks tõstmiseks.

Kui arvestada, et tööandja maksab välja brutopalgana 1000 eurot, siis tööandja enda kulu ehk palgafond kokku on 1340 eurot, mille moodustab 1000 eurot (töötajale väljamakstav töötasu), 330 eurot (väljamakstava töötasu pealt arvestatud sotsiaalmaks – 33%) ja 10 eurot (väljamakstava töötasu pealt arvestatud tööandja töötuskindlustusmaks – 1%).

1.2. Varimajandus ja (tööjõu)maksudest kõrvalehoidumine

Varimajandusega tegelevatel isikutel on eesmärgiks suurendada enda isiklike tulusid. Selliste isikute tegevus aga vähendab oluliselt riigi tulusid, mis omakorda ei lase toimida ausal konkurentsil. Tulu teenimine ning konkurentide ees turueelise saavutamine ongi peamisteks ajenditeks, miks ollakse valmis tegelema illegaalse majandustegevusega.³⁰ Kuid need ei pruugi olla ainukesed tegurid, millest maksukuulekus sõltuda võib või mis ajendavad ettevõtjaid maksudest kõrvale hoiduma.

Selge on see, et enamik maksumaksjaid käituvad seadusekuulekalt, kuigi nad on teadlikud asjaolust, et maksudest kõrvalehoidumisega on võimalik teenida kasu. Teaduslikult ei ole võimalik välja selgitada, mis paneb just kuulekaid maksumaksjaid kohustatud määral ka makse tasuma. Sellisel juhul võib maksumoraalina käsitleda isiku enda sisemist motivatsiooni makse seaduses sätestatud suuruses maksta.³¹ On tehtud uuringuid ning tuvastatud ka seda, et eetilised tõekspidamised võivad maksukohustuse täitmisel olla tõhusaks vahendiks, eriti selliste isikute puhul, kellel on madalam moraalne areng. Samuti leitakse olevat suurem maksukohustuse täitmise tase nendel inimestel, kellel on tugevamad moraalsed veendumused selle osas, et maksudest kõrvalehoidumine on väär ning sellised inimesed võivad end tugevamalt maksta pannes mõjutada positiivselt kogu üldist maksulaekumist.³²

³⁰ Eesti Konjunktuuriinstituut. Varimajandus Eestis 2012 (elanike hinnangu alusel), Tallinn, mai 2013. [www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Varimajandus_Eestis_2012_\(elanike_hinnangute_alusel\).pdf](http://www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Varimajandus_Eestis_2012_(elanike_hinnangute_alusel).pdf) (11.03.2014)

³¹ Lillemets, K. Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana. Riigikogu Toimetised 2007/16, www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10458&op=archive2 (11.03.2014)

³² Gottschalk, P. Categories of Financial Crime. – Journal of Financial Crime 2010/17, 441-458, p 453

Kuigi maksumoraali puhul siinkohal räägitakse üksikisiku maksekuulekusest, siis ka äriühingute puhul võib see aspekt õiguslikult kasutust leida, kuna iga ettevõtte eesotsas on isik, kelle otsuse tagajärjel selgub, milline on selle ettevõtte maksekuulekus. Kui äriühingu juhatuses on aga mitu inimest, siis nende kõikide motivatsiooni koosmõjus selgub sellise äriühingu maksekuulekus.

Poliitiliste institutsioonide kvaliteedil on tuntav mõju maksumoraalile ning institutsioonide kvaliteet on seotud ka sellega, kui korrektselt makse tasutakse. Näiteks usaldamatus riigi suhtes võib olla ajendiks, miks maksukuulekus väheneb. Maksumaksjad võivad samuti küll valmis olla makse korralikult tasuma kuid reaalne maksmine võib sõltuda ka sellest, kuidas käituvad teised maksumaksjad.³³

Millegipärast on paljud kaasaegsed maksundust puudutavad uuringud tuvastanud, et maksukohustuse väljaselgitamist ja maksude kogumist on võimalik teha odavalt või vähemalt väheste rahaliste vahendite arvelt. Sellisel juhul peaksid maksude tasumise reeglid olema justkui ebaolulised ning maksude sissenõudmise reeglid justkui ebavajalikud. Maksustamise kujundamine sellisel kujul jätab aga märkamata palju olulist, mis on maksudega seotud ning sellised standardid eiravad aspekte, mis majanduses realselt esinevad.³⁴

Kuigi mõned inimesed võivad tasuda oma maksukohustusi kohusetundlikult ning vastavalt seadustele, siis teised võivad seda kohustust võtta kui taktikalist otsust – kui nähakse tõenäosust, et maksudest kõvale hoidumine võiks toimuda edukalt, siis seda ka tehakse. Maksumaksjad korraldavad oma äritegevusi ümber, et seaduslikult oma maksukohustusi vähendada. Sealhulgas tehakse pingutusi, et oma reaalsel tegevust muutmata oma maksukohustusi vähendada. Maksude vältimise ning maksudest kõrvalehoidumise piiramine on tegelikkuses kulukas ning maksuhalduritel on selleks administratiivsed vahendid piiratud, samuti on piiratud ka tegutsemisvõimalused. Võib väita, et terve maailm on keeruline, mis muudab ka maksude kogumise keerukamaks. Mõned komplikatsioonid on tekitatud otseselt maksumaksjate poolt, kes varjavad oma äritegevust ning komplikatsioone esineb ka seetõttu, et maksusüsteeme on kasutatud selleks, et jõuda teatud sotsiaalsete eesmärkideni ning suurendada maksutulusid.³⁵

Õigusliku analüüsi tulemusena võib väita, et maksudest kõrvalehoidumine on seotud tihti nende isikute maksumoraaliga, kes äriühingut juhivad ning see on seotud nende isikute enda moraalse

³³ Zoană, M. C. The Moral Foundation That Underline the Crime of Tax Evasion in Europe. – Contemporary Readings in Law and Social Justice 2011/3, 199-204, p 200

³⁴ Slemrod, J., Gillitzer, C. Insights from a Tax-system Perspective. – CESifo Economic Studies 2014/1, 1-31, pp 1-2

³⁵ *Ibid.*, p 2

arenguga. Oluline on tõdeda, et ka teiste isikute ja ettevõtjate maksukuulekus võib saada määravaks teguriks seoses maksudest kõrvalehoidumisega.

Maksupettust võib üldiselt määratleda kui otsest maksuseaduste rikkumist. Samuti käsitletakse maksupettuse mõistet laiemas mastaabis kui maksumaksja kõrvalehoidumist maksudest maksukohustuse tekkimise vältimiseks, mille läbi nõ pääsetakse maksudest ning rikutaksegi seaduste sätteid.³⁶

Maksudest kõrvalehoidumist võib määratleda kui tahtliku katset pääseda maksude tasumisest, et seeläbi oma maksukohustust ebaseaduslikult vähendada. Kui maksudest kõrvalehoidumine seadusevastane tegu, siis maksude vältimine on seaduslik viis maksukoormuse vähendamiseks. Paljude regioonide seadusandlustes nõuab maksudest kõrvalehoidumine otsest tegevust. Sellest tulenevalt on pelgalt passiivne hooletus seadusjärgse kohustuse mittetäitmise korral ebapiisav, et otsest rikkumist tõendada. Seadustest tulenevate nõuete eiramine, nagu näiteks raamatupidamisdokumentide koostamine, lisades sinna ebaõigeid sisestusi või muudatusi; raamatupidamis- või äridokumentide hävitamine; varade varjamine ning tulude peitmine kujundavadki maksudest kõrvalehoidumise.³⁷

Siinkohal võiks välja tuua kolm peamist kategooriat, mille puhul maksudest kõrvalehoidumise nähtud esineb:

- deklareerimata töötasude maksmine ja äritegevusest tuleneva tulu mitte deklareerimine;
- ebaseaduslik maksude planeerimine ning nende kohandamine vastavalt vajadusele;
- seadusandlustes olevate ebaselguste või nii nimetatud aukude leidmine, et nende abil saada ebaõigustatult maksusoodustusi.³⁸

Maksukuritegusid iseloomustab aga juba maksumaksja konkreetne etteplaneeritud kavatsus hoiduda maksude tasumisest kõrvale. Kuna enamikes riikides on maksupettuste eest sätestatud kriminaalvastutus, siis hoidumaks maksumaksjate sellise käitumise kavatsustest, on vastutus tegevuse eest õigusaktides ka regulaarselt käsitletud. Kui maksupettus nõuab üldjuhul konkreetset maksumaksja poolt toime pandud tegevust enamike riikide õigusaktides, siis maksupettuse üldisema mõiste tähendus riigiti varieerub.³⁹

³⁶ Merks, P. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. – Intertax 2006/34, 272-281, p 273

³⁷ Gottschalk, *op. cit.*, p 453

³⁸ Gottschalk, *op. cit.*, p 453

³⁹ Merks, *op. cit.*, p 273

Sularaha kasutamine majandustegevuses võimaldab või vähemalt oluliselt lihtsustab maksudest kõrvalehoidumist. See aga pole üllatav, kuna sularahatehinguid ei pruugita raamatupidamises kajastada ning nii jäävadki sellised tehingud maksuhalduri eest varjatuks. Sularahatehingud omavad seega olulist negatiivset kõrvalmõju nii maksude kogumisele kui ka maksude haldamisele.⁴⁰

Maksukohustuslasel on võimalik maksudest kõrvale hoiduda tehes teadlikult süütuid vigu ning deklareerida andmeid maksudeklaratsioonidel osaliselt või muul moel ebatäpselt ning ühtlasi ka viisil, mida on rakse tuvastada.⁴¹ Autor järeldeb, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumise puhul võib selline süütu viga õiguslikust aspektist vaadatuna seisneda selles, et TSD-l deklareeritakse kõikide töötajate asemel vaid mõned neist. Seeläbi jäävad deklareerimata töötajate pealt maksud ja maksed laekumata ning kui selle konkreetse deklaratsiooni esitajat ei kontrollita, ei pruugitagi rikkumist tuvastada. Kui äriühing näeb, et tema ebaseadusliku tegevusega ei kaasne karistust, võib ta seda jätkata kuni keegi teda lõpuks kontrollib.

Kohati on maksuhalduritel väga keeruline tuvastada need maksukohustuslased, kes kõige tõenäolisemalt ebatäpseid maksudeklaratsioone esitavad. Võtmefaktoreid, selliste maksumaksja nõuete täitmise osas, nagu maksudest kõrvalehoidumise avastamise tõenäosus ja maksudest kõrvalehoidumise teel saadav kasu, võib olla keeruline tabada ja hinnata. Selliste puuduste tõttu on väga keeruline mitte ainult tuvastada ja kõrvaldada mittevastavusi, vaid ka õppida paremini mõistma sellise tegevuse võimalikke põhjuseid ja selles osalejaid. Nende raskuste keskel sekkub aga majanduslik analüüs ja pakub metoodilisi juhiseid ning olulisi andmeid, et mõista ja käsitleda sellist nähtust, nagu seda on maksukuulekuse eiramine.⁴²

Üldistatult võib välja tuua, et maksudest kõrvalehoidumist esineb mitmetes variantides – olgu selleks siis maksuplaneerimine läbi seaduse aukude või teadlik ja ettekatsetud maksupettus. Oluline on aga mõista, et tuvastada kõiki, kes sellisel viisil majanduses tegutsevad, on väga keeruline, et mitte öelda võimatu.

Maksusüüteoed ja nende eest kohaldatavad karistused

Äriühingute poolt on maksudest, seal hulgas ka tööjõumaksudest, kõrvalehoidumine võimalik mitmetel erinevatel viisidel ning selline tegevus on seaduste alusel õiguslikult karistatav. Süüteo

⁴⁰ Benschalom, I. Taxing cash. – Columbia Journal of Tax Law 2012/4, 65-93, p 65

⁴¹ Leviner, S. A New Area of Tax Enforcement: From Big Stick to Responsive Regulation. – University of Michigan Journal of Law Reforms 2009/42, 381-430, p 387

⁴² *Ibid.*, p 387

astmelt võib sellist seadusevastast tegevust liigitada kas väärteoks⁴³ või kuriteoks.⁴⁴ Järgnevalt on analüüsitud, millised on kohaldatavad karistused maksudega seotud süütegude eest ning mis kvalifitseeruvad selliste süütegude alla.

Väärteo puhul on tegemist süüteoga, mille kvalifikatsioon võib olla sätestatud kas karistusseadustikus (KarS) või mõned muus seaduses ning väärteo eest on kohaldatavaks põhikaristuseks ette nähtud kas arest või rahatrahv. Karistusi võivad kohaldada nii kohus kui ka kohtuväline menetleja, kelle alla võivad kuuluda nii MTA, omavalitsused kui ka Politsei- ja Piirivalveamet. Rahatrahviks on väärteo eest ette nähtud karistus füüsilisele isikule 12 – 1200 euro ulatuses ehk kolm kuni kolmsada trahviühikut. Trahvimäär juriidilisele isikule on aga 32 – 32 000 eurot.⁴⁵ Maksudega seotud kuritegusid käsitletakse vaid KarS-is sätestatud süütegudena, mille eest põhikaristusena on füüsilisele isikule sätestatud rahaline karistus või siis vangistus. Juriidilisele isiku suhtes kohaldatakse kas rahalist karistust või sundlõpetamist.⁴⁶ Oluline on märkida, et juriidiline isik saab vastutada, järgmistel eeldustel: tegu vastab koosseisulisele tunnusele ning juriidilise isiku vastutus on sättes ära toodud; tegu on toime pandud organi või selle liikme, juhtival kohal oleva töötaja või pädeva esindaja poolt; teo toimepanemisel on lähtutud juriidilise isiku huvidest ning juriidiline isik on ise õigus- ja süüvõimeline.⁴⁷

Maksuõigusrikkumiste eest väärteokorras kohaldatavad karistused on Eestis sätestatud MKS 15. peatükis ning nendeks on maksude maksmisest kõrvalehoidumine, maksukelmus, maksuhalduri tegevuse takistamine, aktsiisiga maksustatavate kaupadega seotud nõuete rikkumine, aktsiisilaopidajaga ja registreeritud kaubasaajaga seotud kohustuste mitte täitmine, ebaseaduslikud toimingud aktsiisivabalt sisseveetud mootorikütusega, mõõturi või tõkendi rikkumine, MTA otsuseta hasartmängu korraldamine, rakseveokimaksu seadusest tuleneva kohustuse rikkumine ning tõendi väljastamata jätmine. Ühtlasi sätestatakse antud seaduse samas peatükis, et eelpool nimetatud väärtegude kohtuväliseks menetlejaks on MTA ja kohalike maksude maksuhaldur selles osas, mis puudutab kohalikke makse.⁴⁸ KarS-i kohaselt kvalifitseeruvad maksusüütegudeks maksude maksmisest kõrvalehoidumine suures ulatuses,

⁴³ Autor selgitab täiendavalt, et väärteokoosseisud on sätestatud MKS-is

⁴⁴ Autor selgitab täiendavalt, et kuriteokoosseisud on sätestatud KarS-is – RT I, 26.02.2014, 6

⁴⁵ Justiitsministeerium. Kuritegevus Eestis 2012. Tallinn, 2013.

www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=59116/Kuritegevus_Eestis_2012.pdf (14.03.2014)

⁴⁶ Siseministeerium. Menetlused ja karistused. www.siseministeerium.ee/menetlused-ja-karistused/ (14.03.2014)

⁴⁷ Madisson, K., Volens, U., Loor, K., jt. Juhatuse liikme vastutus. Äripäev, 2014, lk 164.

⁴⁸ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

maksukelmus suures ulatuses, salakaubavedu, keelatud ja eriluba nõudva kaubaga seotud ebaseaduslik sisse- ja väljavedu ning ebaseaduslikud toimingud tollisoodustusega kaubaga.⁴⁹

Maksudest kõrvalehoidumine on eeltoodu põhjal oma olemuselt ebaseaduslik tegevus, mis on süüteona karistatav. Tegu on maksumaksja poolse tegevusega, mis toob endaga kaasa seaduse rikkumise ning selliste tegevuste tõendamisel võib lähtuda asjaolust, et tegu on toime pandud eesmärgiga hoiduda maksude tasumisest kõrvale.⁵⁰

Analüüsi tulemusena võib öelda, et KarS-i §-des 389¹ ja 389² sätestatud kuriteokoosseisud vastavad ka põhilistele maksuväärtegudele, kuid erinevus väärteo ja kuriteo puhul tulenebki süüteo ulatusest.

1.3. Ümbrikupalk, selle põhjused ja tagajärjed

Enne, kui minna teemas edasi ning analüüsida, mis on ümbrikupalga maksmise põhjused ning millised on selle tagajärjed nii selle saajale kui maksjale, tuleks täpsemalt selgitada välja, mis on ümbrikupalk. Keelatud ei ole ju maksta töötajale töötasu ümbrikus või muul moel peale pangaülekande ning teha seda sularahas. Ümbrikupalga all mõeldakse töötasu, mis on küll töötajale välja makstud, kuid mis on selleks ettenähtud deklaratsioonil deklareerimata ning mille pealt ei ole makse makstud.

Deklareerimata töö kontseptsioon, mis on tuntud ka kui must tööjõud, kujutab endast kas füüsilisest või juriidilisest isikust tööandja tegevust tema alluvuses oleva töötaja suhtes ning see tegevus hõlmab töötajaga töölepingu sõlmimist, mis ei ole vastavuses kehtestatud õigusnormidega.⁵¹

Deklareerimata töötasu maksmine saab toimuda vaid kahe osapoole – töötajate ja nende tööandjate – koosmõjul. See põhineb ebaausal tegevusel ning kahandab vastutustunnet, mis on aga vajalik ühiskonnas, kus rahalised vahendid on üks olulisemaid osasid kogu ühiskonna sotsiaalsest toest. Peamiseks põhjuseks, selle nähtuse jäädvustumisel, on nii töötaja kui ka tööandja kohene rahalise kasu saamine läbi maksudest ja sotsiaalkindlustusmaksetest kõrvalehoidumise. Musta tööjõu kasutamine nõuab, et igasugune võitlus deklareerimata

⁴⁹ KarS. §-d 389¹ - 393

⁵⁰ Merks, P. (2006) *op. cit.*, pp 272-273

⁵¹ Gheorghiu, V. Ways to Reduce Undeclared Work. – Perspectives of Business Law Journal 2012/1, 202-208, p 202

töötasude tuvastamisel mahuks ka tööhõive poliitika alla, sest see aitab kaasa riigi ühistele jõupingutustele selle nähtuse vähendamisel.⁵²

Enamuse ajast, 20. sajandi vältel, oli laialdaselt levinud arvamus, et pikemas perspektiivis muutub töö tegemine majanduslikus mõttes ametlikuks ning et deklareerimata töötasude maksmine kaob.⁵³ Viimasel ajal on aga laialdaselt tunda, et deklareerimata töötasu maksmine võrreldes deklareeritud töötasu maksmisega on kasvav nähtus ja seda kogu maailma erinevates piirkondades.⁵⁴

Üks peamisi põhjuseid, miks selle nähtuse vastu on maailmas rohkem huvi üles hakatud näitama on asjaolu, et valitsused tunnetavad olukorda, kus uute töökohtade loomisele aitaks kaasa, kui senine deklareerimata töötasude maksmine kaoks ära ning väljamakseid tehtaks vastavalt seadustele. See väide peab vaieldamatult paika näiteks Lääne – Euroopa riikides, kus selle nähtuse peamisteks põhjustajateks on suur maksu- ja sotsiaalkindlustussüsteemide koormus.⁵⁵

Peaaegu kõikide uuringute tulemusena on kindlaks tehtud, et maksu- ja sotsiaalkindlustusmaksete koormus on üheks peamiseks põhjuseks, mis varimajandust deklareerimata töötasude näol tekitab. Kuna maksud mõjutavad tööjõu ja vaba aja valikuid ning stimuleerivad tööjõu pakkumist varimajanduses, siis üleüldise maksukoormuse moonutamine on suureks probleemiks.⁵⁶

Tööandja soov ümbrikupalga maksmisel on tööjõukulude pealt kokku hoida ning seeläbi teiste turuosaliste ees konkurentsieelis saavutada. Jättes riigile tööjõukulu pealt deklareeritavad maksud ja maksed tasumata, rikub tööandja selgelt ettevõtluskeskkonda ning mis veel tähtsam – seadust. Nendes valdkondades, kus ümbrikupalgad on rohkem levinud, võivad ausalt riigile makse tasuvad ettevõtted kõige halvemal juhul ka pankrotistuda, kuna ümbrikupalga maksvad ettevõtted ei lase neil turul konkureerida.⁵⁷

⁵² Gheorghiu, *op.cit.*, p 202

⁵³ Williams, C. C., Nadin, S., Windebank, J. How Much for Cash? Takling the Cash-in-hand Culture in the European Property and Construction Sector. – *Journal of Financial Management of Property and Construction* 2012/17, 123-134, p 125

⁵⁴ Williams, C. C. Evaluating the Nature of Undeclared Work in Southern Eastern Europe. – *Employee Relations* 2010/32, 212-226, p 213

⁵⁵ Renooy, P. Undeclared Work: A New Source of Employment? – *International Journal of Sociology and Social Policy* 2007/27, 250-256, p 250

⁵⁶ Schneider, F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know. IZA discussion paper no. 6423, 2012. <ftp.iza.org/dp6423.pdf> (25.03.2014)

⁵⁷ Eesti Konjunktuuriinstituut. (viide 30), (13.03.2014)

Järgnevalt on autor pidanud vajalikuks välja tuua ühed levinumatest viisidest, milles deklareerimata töötasu maksmine väljendub:

- tööandja ja töötaja vaheline kokkulepe, mille tulemusena on viimane nõus tööd tegema ilma allkirjastatud töölepinguta ning selle tulemusena jäävad ära mõlemapoolsed seadustest tulenevad õigused ja kohustused;
- suutmatuse sõlmida isikuga tööleping katseaja perioodiks;
- koduabiliste teenuste osutamisel ja kodumajapidamistes kasutatakse üksikisikuid, kellega ei sõlmita seadustele vastavat töölepingut;
- seadustele mitte vastav päeva- või hooajatöölise kasutamine.⁵⁸

Siin on aga välja toodud omadused, mis seovad inimesi, kes on üldjuhul nõus saama ümbrikupalka ehk deklareerimata töötasu:

- inimesed, kellel on madal haridustase;
- inimesed, kellel puudub mõni kutsekvalifikatsioon või kes on madala kutse kvalifikatsiooniga;
- töötud, kes ei taha kaotada töötule makstavaid toetusi, näiteks töötubaaraha ja muid sotsiaaltoetusi;
- noored, kellel ei ole sageli vajalikke kogemusi ning kes ei mõista, kui oluline on panustada sotsiaalkindlustusfondidesse;
- inimesed, kellel puudub või on madal sissetulek;
- inimesed, kes soovivad täiendada oma sissetulekuid läbi tööpraktika, mida võib käsitleda kui tööd, mille puhul töötaja saab osa oma töötasust nii, et selle eest ei panustada riigi maksutuludesse, nn hall palk;
- pensionärid ja välismaalased.⁵⁹

Eeltoodu põhjal võib järeldada, et üks peamisi põhjuseid, miks inimesed on nõus saama ümbrikupalka ning ettevõtted on nõus seda maksma, võib olla asjaolu, et mõlemad osapooled on teadlikud sellest, et sellisel viisil jääb neile peale töö tegemist või töötasu maksmist reaalselt raha rohkem kätte, kuna erinevaid maksusid ja makse palgast maha ei arvestata. Küll aga ei mõista töötajad, et sellisel viisil töötades ei deklareeri tööandja nendele väljamakstud palga pealt muuhulgas ka sotsiaalmaksu. Õiguslikust vaatepunktist lähtudes peaks iga töötaja teadma oma

⁵⁸ Gheorghiu, V. (2012), *op. cit.*, p 202-203

⁵⁹ *Ibid.*, p 203-204

õigusi ja hüvesid, mida sotsiaalkindlustuse maksmine nende eest endaga kaasa toob, kuid paraku ei peeta seda ehk niivõrd oluliseks.

Sotsiaalkindlustus pakub töötajatele kaitset majandusliku ja sotsiaalse stressi eest juhul, kui neil ei peaks olema haiguse, vigastuse, invaliidsuse, vanaduse või tööpuuduse tõttu võimalust tööl käia. Neid toetusi, mida sellistel puhkudel inimestele välja makstakse, rahastatakse maksudest, mida töötasu deklareerimise korral tööandja töötasu pealt arvestab. Sotsiaalkindlustussüsteemide rahastamine toimubki seega nii töötaja, riigi kui tööandja koosmõjul.⁶⁰ Kui töötaja on oma tööülesandeid täites saanud tervisekahjustuse, on tal tööandjalt õigus nõuda tekitatud kahju hüvitamist. Tervisekahjustuse hüvitis on mõeldud ka isikutele, kellel on tuvastatud püsiv töövõimetus kutsehaigestumise tagajärjel. Kahju hüvitamise suurus sõltub aga jällegi legaalse palga suuruselt või selle osast, millest töötaja on ilma jäänud töövõime kaotuse või siis töövõime alanemise tulemusena. Küll aga tuleb silmas pidada, et hüvitise saamine on õigustatud vaid juhul, kui tööandjal lasub süü tervisekahjustuse tekkimisel ning see süü on tuvastatud.⁶¹ Siinkohal võib jõuda järelduseni, et on eriti oluline, et isikud, kes töötavad valdkonnades, kus tööõnnetuste juhtumine on sagedasem (näiteks ehitusvaldkonnas), hoiduksid tööandja poolt pakutava ümbrikupalgaga.

Tänapäeva majanduslikus olukorras, kus enamus inimesi sõltub oma igakuisest sissetulekust, on alati olnud ja on praegugi oluline end kindlustada ka selle eest, kui mingil hetkel peaks sissetulek ära kaduma. Töötuskindlustus, mille makset töötamise vältel samuti väljamakstavalt palgalt makstakse, aitab töötajatel ning nende lähedastel säilitada enamvähem sama elukvaliteeti ning vältida vaesust, kui peaksid toimuma sündmused, mille tagajärjel ei ole võimalik enam töötada.⁶²

Ka töölepingutest tulenevate vaidluste näol on tegemist igapäevase nähtusega. Sellest tulenevalt esineb tihti tõendamatus probleem, mis on seotud just ümbrikupalgadega ning suuliste kokkulepetega. Kui töötaja on juba nõustunud saama ümbrikupalga, paneb ta end sellega edaspidiste vaidluste korral oluliselt nõrgemasse positsiooni.⁶³

⁶⁰ Berg, J., Cazes, S. Policymaking Gone Awry: The Labor Market Regulations of the Doing Business Indicators. – *Comparative Labor Law & Policy Journal* 2008/29, 349-382, p 359

⁶¹ Rum, P. Töövõimetus korral tagab aus palk õige hüvitise. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 24.01.2008. www.customs.ee/index.php?id=23540 (24.03.2014)

⁶² Altman, N. J. The Striking Superiority of Social Security in the Provision of Wage Insurance. – *Harvard Journal of Legislation* 2013/50, 109-168, p 113

⁶³ D.A.S. Kindlustusgrupp. Ümbrikupalgadega leppimine töösuhetes nõrgestab töötaja võimalusi vaidluste korral, 16.02.2014. www.das.ee/umbrikupalgaga-leppimine-toosuhetes-norgestab-tootaja-voimalusi-vaidluse-korral/ (13.03.2014)

Eestis läbiviidud küsitluse tulemusel toovad ümbrikupalga pooldajad oma seisukohtade õigustamiseks välja järgnevaid põhjused:

- Eestis on töötajate maksukoormus liiga suur;
- see on vajalik ettevõtte ellujäämiseks;
- töötaja saab nii kõrgemat palka;
- Eestis on ettevõtete maksukoormus liiga suur;
- seadusandlus on ettevõtluseks ebasoodne;
- riigil on raha niigi palju;
- teised sama ala ettevõtjad maksavad ka ümbrikupalka.⁶⁴

Analüüsid ümbrikupalga nähtust ning selle põhjustajaid ja tagajärgi, on autor jõudnud vaid ühele järeldusele – töötajad peaksid kõrvale heitma teadmise, et ümbrikupalka saades on neil võimalik teenida rohkem tulu. See asjaolu ei kaalu kindlasti üle neid hüvesid, mis legaalse töötasu saamisega kaasnevad. Siinjuures ei ole õiguslikult küsimus vaid selles, kas töö kaotamise või mõne vigastuse korral saadakse hüve maksutud maksude kaudu. Legaalsest sissetulekust sõltub täna nii emapalk, vanaduspension kui ka pankadest saadavad krediidi- ja laenuvõimalused. Ka nendele aspektidele töötajad, kes on nõus saama ümbrikupalka, paraku esmapilgul ei mõtle.

2. Kõrvalehoidumise võimalikke variante ning sellega seotud maksukahju

Nagu eelnevas peatükis on analüüsitud, on ümbrikupalkade maksmisel ning seeläbi tööjõumaksudest kõrvalehoidumisel on mitmeid, nii tööandja kui ka töötaja poolseid põhjuseid. Järgnevas peatükis on analüüsitud ning kajastatud, milliseid võimalikke viise kasutavad tööandjad deklareerimata töötasu väljamaksete maksmisel. Ühtlasi on toodud järeldus selle kohta, mis annab ettevõtetele võimaluse maksta oma töötajatele deklareerimata töötasu. Samuti on järgnevas peatükis kajastatud seda, mis ja kui suur on tööjõumaksudest kõrvalehoidumisega seotud maksukahju.

⁶⁴ Eesti Konjunktuuriinstituut. (viide 30), (13.03.2014)

2.1. Osaline ja täielik tööjõumaksudest kõrvalehoidumine

Tööjõumaksudest on võimalik kõrvale hoiduda nii mingis ulatuses kui ka täielikult. Kui töötajale makstakse osa töötasu ametlikult ja teine osa mitte, nimetatakse seda kõnekeeles halliks palgaks. Juhul kui töötaja saab kogu töötasu deklareerimata kujul, käsitletakse seda kui palga saamist mustalt.

Deklareerimata töötasu võib seega esineda mitmetel erinevatel viisidel. Ühest küljest võib tegu olla täielikult deklareerimata töötasuna, mida võib kirjeldada kui raha kohe kätte, peidetud, mitteametlikku, raamatupidamises kajastamata või varjatud töötasu. Sellisel juhul on tööandja ja töötaja vahel sõlmitud leping täielikult varjatud, et vältida riigi poolt kehtestatud tööjõumakse, sotsiaalset kindlustust ning tööõigusest tulenevaid nõudeid mõlemale osapoolle. Samuti on võimalik, et samadel eesmärkidel ei ole töötaja ja tööandja vahel lepingut üldse sõlmitud. Nii Euroopas kui ka väljaspool Euroopat on palju seda teemat puudutatud ning koostatud sellekohast kirjandust, mis käsitlebki töötasu maksmist viisil, mil töötajale makstakse kogu väljamakstav töötasu deklareerimata kujul ehk mustalt. Teiselt poolt aga esineb ka vähem käsitletud deklareerimata töötasu maksmise meetod, mille puhul siis töötaja maksab oma ametlikule ja deklareeritud töötajale töötasu ümbrikus ehk ümbrikupalgana.⁶⁵

Läänemere piirkonna riikides on maksu- ja sotsiaalkindlustuskohustused suures osas töötaja kohustused, kuid tööandja peab nimetatud maksud ja maksed kinni ning tasub need otse maksuametile. Deklareerides töötajale ametlikult madalat palka ning makstes töötajale sellele lisaks ka ümbrikupalka, saavad tööandjad oluliselt töötaja palgakulu vähendada ning vältida omapoolseid sotsiaalkindlustus- ning maksukohustusi. Sellega aga rikuvad töötajad ja tööandjad põhilisi töötasu maksmise printsiipe ja mis veelgi tähtsam – ka seaduseid.⁶⁶

Uue aastatuhande vahetusel on Läänemere piirkonna riikides levinud diskussioon ebaseaduslike palgakokkulepete üle, mida kasutavad ametlikud tööandjad. Tegemist on sellisel viisil töötamisega, mille puhul makstakse töötajale kahte palka. Ühe väljamakstava töötasu puhul on tegemist ametliku palgaga. Seda deklareeritakse seaduses sätestatud korras ning selle deklareerimise eesmärgiks ongi teatud osas maksuseadustest kinni pidamine ning sotsiaalkindlustuse tagamine töötajale. Teise väljamakstava töötasu puhul on aga tegu

⁶⁵ Williams, C. C. Evaluating the Prevalence of „Envelope Wages“ in Europe. – Employee Relations 2009/31, 412-426, p 413

⁶⁶ Williams, C. C. The Prevalence of Envelope Wages in the Baltic Sea Region. – Baltic Journal of Management 2009/4, 288-300, p 295

mitteametliku palgaga, mida ei deklareerita ning seeläbi ei maksa tööandja tööjõumakse kogu väljamakstud palga pealt, vaid ainult selle pealt, mis deklareeritud on.⁶⁷ Ka osaliselt deklareerimata tööjõu olemasolu ettevõttes on samuti otseselt seotud tööjõumaksudest kõrvalehoidumisega. Selleks, et vältida täies mahus sotsiaalmaksu tasumist, on tööandja kohustatud deklareerima tegelikest töötasu väljamaksetest väiksemad väljamaksed.⁶⁸

Autor on jõudnud siinkohal järeldusele, et töötasu maksmist selliselt käsitletaksegi osalise tööjõumaksudest kõrvalehoidumisena. Tööandja küll deklareerib mingi osa väljamakstavast palgast, kuid et vähendada oma maksukoormust, makstakse teatud osa töötasust mitteametlikult. On tavapärane praktika et tööandjad deklareerivad töötajale näiteks hetkel kehtiva miinimumtasu määras kehtestatud töötasu. Sellisel juhul maksavad nad ka sotsiaalmaksu võimalikult vähe, kuid sotsiaalkindlustus on töötajale samaaegselt siiski tagatud. Ka muud tööjõumaksud on miinimumpalga deklareerimisel minimaalsed. On selge, et selliselt rikuvad tööandjad tahtlikult kehtestatud maksuseaduseid ning hoiavad maksude ja maksete tasumisest teadlikult kõrvale.

Vähem on diskuteeritud deklareerimata töötasu väljamaksete osas just eelpool nimetatud viisil, mille puhul tööandjad maksavad oma töötajatele lisapalka ümbrikupalga näol. Sellist, ametliku tööandja poolt oma ametlikule töötajale makstavat deklareerimata lisa töötasu, on suhteliselt ignoreeritud, sellest on üle vaadatud või on lihtsalt unustatud, et selline tegevus tööturul toimub.⁶⁹

Selle põhjuseks on asjaolu, et ümbrikupalga käsitlevas kirjanduses on senini jõutud korduvalt järeldustele, et väljamakstud töötasud saavad olla kas ametlikud või siis mitteametlikud. Kuid senini poldud jõutud arusaamale, et töötasu saab olla samaaegselt nii ametlik kui ka mitteametlik. Teisisõnu võib väita, et ametlikku töötamist hoitakse mitteametlikust töötamisest diskreetselt eraldi ning neid käsitletakse kui kahte vastandit. Tänu sellele ongi teostatud vähe uurinud selles osas, kas ametlikud tööandjad kasutavad oma alluvuses ametlikke töötajaid, kes samaaegselt ka mitteametlikult tööd teevad. Viimastel aastatel on aga uuesti hakatud otsima teooriaid, et selgitada sellisel viisil töötasude maksmist, kuna on soovitud tuvastada, kas sellist, ühteagu nii ametliku kui mitteametliku töö levimust on hakatud ületatama.⁷⁰

⁶⁷ Williams, C. C. (viide 66), p. 288

⁶⁸ Di Porto, E. Audit, Tax Compliance and Undeclared Work. www.laboratoriorevelli.it/pdf/wp94.pdf (06.05.2014)

⁶⁹ Williams, C. C. (viide 65), p 413

⁷⁰ Williams, C. C. (viide 66), p 289

Kokkuvõtlikult võib öelda et deklareerimata tööjõud võib olla kas töötasude väljamaksmine, mis on jäetud täielikult deklareerimata ning mida ei kajastata raamatupidamises; või siis töötasude väljamaksmine, millest ametlik tööandja maksab ja deklareerib vaid osa palgast ning teine osa väljamakstavast töötasust makstakse mitteametlikult – ehk seda ei deklareerita ega kajastata ka raamatupidamises.⁷¹

Kui osalist tööjõumaksudest kõrvalehoidumist saab konkretiseerida kui ettevõtte soovi tagada oma töötajale mingil määral sotsiaalne kindlustatus, siis täieliku tööjõumaksudest kõrvalehoidumise puhul sellist konkreetset täpsustust teha ei ole võimalik. Kuid oluline on märkida, et nii osalisele kui ka täielikule tööjõumaksudest kõrvalehoidumisele aitavad töötajad kaasa sama palju, kui tööandja seda teha soovivad.

Deklareerimata töötasude maksmine käibe varjamise kaudu

Ümbrikupalgast rääkides kerkib alati küsimus, et millistest vahenditest on äriühingul võimalik maksta oma töötajatele palka ning seda mitte deklareerida. Järgnevalt on autor analüüsinud, mis annab äriühingutele sellise võimaluse.

Paljud äriühingud ei maksa makse ettevõtlustulu pealt, kuigi mõned paistavad petvat rohkem kui teised. Ettevõtlustulu pealt maksude mitte tasumist on aga tavaliselt seostatud sularaha sissetulekuga. Näiteks kui mõni rõivapoe omanik müüb kleidi sularahas, siis ei pruugi ta seda tehingut mitte kuskil kajastada ning seeläbi toimubki tegelikku käibe varjamine. Tavalised majandusanalüüsid näitavad, et maksukohustuse täitmise otsuse vastuvõtmisel võrreldakse omavahel maksude maksmisel tekkivat kulu maksude vältimisest saadava kasu ja kuluga, mis võib tekkida maksustamisest, intressides ja trahvidest, mis maksude vältimisele võivad järgneda.⁷²

Tugevat seost maksudest kõrvalehoidumise ja sissetuleva tulu vahel kinnitab asjaolu, et peamiseks põhjuslikuks teguriks, mis kõrvalehoidumist selgitab, on võimalikkus. Töötajad, kelle tööandja on võtnud vastu otsuse täita tööjõumaksude deklareerimisele kehtestatud reegleid, ei saa ka iseseisvalt nii lihtsalt petta, kuna tööandja deklareerib vastavalt seadustele nende töötasu. Märksa keerulisem on aga selliste indiviidide puhul, kes töötajana on samal ajal ka äriühingu juhid. Tänu viimasele staatusele on neil märksa lihtsam ka töötajana oma isiklikke sissetulekuid

⁷¹ Williams, C.C., Nadin, S. Joining up the Fight Against Undeclared Work in Europe. – Management Decision 2012/50, 1758-1771, p 1760

⁷² Morse, S. C., Karlinsky, S., Bankman, J. Cash Business and Tax Evasion. – Stanford Law & Policy Review 2009/20, 37-68, p 37-38

varjata ja seeläbi petta. Seetõttu lähtutaksegi isikute sissetulekuid puudutavas kirjanduses maksudest kõrvalehoidumisel otseselt majandussektorist, kus tegutsetakse suuremas mahus sularahatehingutega – see juba ennustab kõrget maksudest kõrvalehoidumise taset sektoris ja identifitseerib sektorit kui peamist maksukohustuse täitamatajätmise algpõhjust.⁷³

Sissetulevate vahendite või maksustatavate allikate varjamine võib toimuda läbi sellise tegevuse, kus maksustatavad allikad või vahendid pannakse nõ ohutusse kohta, eesmärgiga, et selleks pädevatel asutustel ei oleks võimalik seda tuvastada. Seejärel toimub varjamine läbi tegevusetuse, mille puhul tulu ei deklareerita, kuna sellele järgneks seadusest tulenevalt maksustamine.⁷⁴

Eeltoodu põhjal on autor jõudnud järeldusele, et enamasti toimub ümbrikupalkade maksmine läbi käibe varjamise äriühingus. Kui äriühing varjab käivet ning ei deklareeri seda täies ulatuses ning seaduses sätestatud korras, siis ongi see tulu nõ avalikkusele mitte näiv ning nendest vahenditest saab maksta deklareerimata töötasu väljamakseid. Seega ei riku tööandjad seadust mitte ainult töötasude deklareerimata jätmisega vaid ühtlasi ei deklareerita seaduses sätestatud korras ka käibemaksuga maksustatavat käivet ja tulumaksuga maksustatavat ettevõtlusest väljaviidud tulu. Hõlpsasti on võimalik käivet läbi sularahatehingute varjata majandussektorites, kus sularahas arveldamine on igapäevane. Kui kliendid maksavad toodet või teenust ostes sularahas, siis on võimalik seda kassast läbi mitte lüüa ning sissetulnud sularaha kõrvale panna. Kuna kassast tehingud läbi ei käi, siis ei jõua info tõenäoliselt ka raamatupidamisse. Ning kui selline tegevus toimub järjepidevalt, siis lõppkokkuvõttes deklareeritakse käivet oluliselt vähem, kui see tegelikkuses oli. Sellise tegevuse tagajärjel ongi võimalik äriühingul maksta töötasu väljamakseid selliselt, et neid ei deklareerita, kuid raamatupidamises on samaaegselt kõik korras.

2.2. Kõrvalehoidumise teisi variante

Kui jätta kõrvale varasemalt järeldatud seisukoht, et äriühingud maksavad deklareerimata töötasu nii täies ulatuses kui ka mõnikord osaliselt, siis on veel võimalusi, läbi mille ettevõtted töötasu väljamaksete õigest deklareerimisest kõrvale hoiduvad.

⁷³ Morse, S. C., Karlinsky, S., Bankman, J., *op.cit.*, p 40

⁷⁴ Hotea, M. A. The Infractions of Tax Evasion. – Lex ET Scientia International Journal 2009/16, 217-224, p 219

Juhatuse liikme tasu ning dividendide väljamaksmine töötasu asemel

Tihti teevad äriühingu juhatuse liikmed samuti ettevõttes mingil määral tööd. Sõltuvalt tehtavast tööst, on juhatuse liikmetele võimalik maksta kas töötasu, juhatuse liikme tasu või teha dividendi väljamakse.

Juhatuse liikme tasu mõistet reguleerib äriseadustiku (ÄS) § 180¹ - see, kui suures osas juhatuse liikmele tasu makstakse ja kuidas toimub maksmise kord, määratakse kindlaks osanike otsusega. Juhul, kui ettevõttel on olemas ka nõukogu, siis teeb vastavasisulise otsuse nõukogu.⁷⁵ Töölepingu seaduse (TLS) § 1 lg 5 kohaselt ei rakendata töölepingu kohta sätestatud nõudeid äriühingu juhtorgani ehk juriidilise isiku juhtorgani liikmele.⁷⁶ Juhatuse liikme kohustuse täitmiseks võivad äriühing ning selle nõukogu ja juhatuse liige küll lepingu sõlmida, kuid sellisel juhul ei ole tegemist mitte töölepinguga, vaid võlaõigusliku lepinguga, millele ei laiene enam TLS-st tulenevad nõuded.⁷⁷

Kui äriühingu ning selle nõukogu või juhatuse liikme vahel sõlmitakse leping, mille alusel on isiku tööks midagi muud peale juhatuse liikme kohustuste täitmise, siis käsitletakse seda kui tavapärase töö tegemist ning kohaldamisele kuulub TLS. Juhul, kui aga juhatuse liige on ühelt poolt lepingu alusel küll juhatuse liikme kohustusi täitev isik, kuid teisel poolt on isiku ja äriühingu vahel sõlmitud ka tööleping, siis töölepingu alusel tehtavad töötasu väljamaksed maksustatakse ka tööjõumaksude ja –maksetega. Juhatuse liikme tasu ei kuulu aga töötuskindlustusmakse objektide hulka ning seetõttu ei maksustata juhatuse liikme tasu ei tööandja ega ka kindlustatu töötuskindlustusmaksega.⁷⁸

Sellest tulenevalt võiks järeldada, et juhatuse liikmete huvi on eelkõige maksta välja ning saada siiski juhatuse liikme tasu, kuna seeläbi on võimalik kulusid kokku hoida. Seejuures on oluline märkida, et selline tegevus on kasulik juhatuse liikmetele, kes samaaegselt ka ettevõtte omanikud on, mistõttu ei pruugi neid ohustada töötuks jäämine. Olenemata asjaolust et töötuskindlustusmakse, mida sellel puhul kinni ei peeta ega tööandja poolt ei arvestada, on väike võrreldes näiteks sotsiaal- või tulumaksuga, on tegemist siiski äriühingu poolt mingisuguse kokkuhoiuga ning ja juhatuse liikmele jääb juhatuse liikme tasu saades rohkem reaalselt raha kätte.

⁷⁵ ÄS. RT I, 21.03.2014, 21

⁷⁶ TLS. RT I, 22.12.2012, 30

⁷⁷ Maksu- ja Tolliamet. Juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele tehtud väljamaksete maksustamine töötuskindlustusmaksega. www.emta.ee/?id=1454 (31.03.2014)

⁷⁸ *Ibid.*, (31.03.2014)

2014. aasta 1. mail jõustus tööturuteenuste ja –toetuste seaduse (TTTS) muudatus, mille kohaselt ei ole lubatud enam äriühingu juhatuse liiget töötuna arvele võtta (§ 6 lg 5 p 4). Juhul, kui antud kuupäeva seisuga on veel juhatuse liikmeid, kes on töötuna arvel, siis neile annab TTTS võimaluse olla töötuna arvel kuni 01.11.2014.⁷⁹ TTTS muudatusega nähti ette, et juhatuse liikmel, kes on töötuna arvel, on võimalik otsustada, kas ta jätkab äriühingu juhtimist selliselt, et tasu selle eest ei saa; kas lepitakse kokku tasu, mille eest juhatuse liige tööd teeb või kas juhatuse liige lõpetab äriühingu juhatuse liikme kohustuse täitmise.⁸⁰

Siinkohal tekib aga mingil määral õiguslik vastuolu. Kui juhatuse liige töötab äriühingus töölepingu alusel ning saab selle eest ka töötasu väljamakseid, deklareeritakse need ning makstakse väljamakstud töötasu pealt ka töötuskindlustushüvitist, mille eesmärgiks on tagada hüvitis töö kaotuse korral. Samas ei ole võimalik TTTS alusel enam juhatuse liiget töötuna arvele võtta ning seega ei ole tal ka õigust saada töötuskindlustushüvitist. Vastuolu seisneb selles, et tavalisel töölepingu alusel töötaval töötajal on võimalus töö kaotuse korral saada hüvitist, kuid juhatuse liikmel selline võimalus puudub. Seega võib juhatuse liikme seisukohast olla hoopis kasulikum sõlmida hüvitise saamise eesmärgil tööleping ning sellest tulenevalt saada juhatule liikme tasu asemel töötasu.

Teine võimalus, mida võidakse tööjõumaksudest kõrvalehoidumise eesmärgil kasutada on selline, mille puhul äriühingu kontrollorgani liikmed ehk juhatuse liikmed küll töötavad äriühingus ning teevad tööd, mis ei näe ette juhatuse liikme kohustuste täitmist, kuid töötasu väljamakseid ega juhatuse liikme tasusid välja ei maksta ega deklareerita. Selle asemel makstakse välja dividende, muidugi eeldusel, et juhatuse liikme näol on tegemist ettevõtte omanikuna ning äriühing tegutseb kasumlikult, kuna vastasel juhul ei oleks võimalik dividendi väljamakseid teha.

Isikul, kes omab ettevõtet ning on samaaegselt oma ettevõttes ka töötaja on vähemalt kaks võimalust, kuidas omandada ligipääs äriühingul tekkinud tulule. Osanikuna on võimalik ligipääs dividendide näol. Alternatiivina sellele võidakse välja maksta ka kas töötasu või boonuseid.

⁷⁹ TTTS. RT I, 24.04.2014,3

⁸⁰ Jõgiste, Ö., Jefrosinina, M. Seletuskiri tööturuteenuste ja –toetuste seaduse ja ning töötuskindlustuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. <http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=ffb16d81-f2f8-48e1-b50a-f0ebd371434f&> (06.05.2014)

Tänu sellele eksisteerib aga märkimisväärne majanduslik stiimul suurte sissetulekutega töötajaozanikele – asendada töötasu, mida endale muidu maksuma peaks, hoopis dividendidega.⁸¹

Dividendide väljamakse sätestab TuMS § 18 lg 2, mille kohaselt loetakse dividendiks väljamakset, mida juriidilise isiku, selleks äriühingu pädeva organi poolt vastu võetud otsuse alusel, maksustatakse eelmiste majandusaastate kasumitest, mida pole varasemalt veel jaotatud, või siis puhaskasumist. Tuleb ära märkida, et dividendi maksete saaja osalus on ettevõttes samuti oluline.⁸² Sellest järeldeb, et ainuüksi sellest ei piisa, et tegemist on juhatuse liikmega. Oluline on, et juhatuse liikmel oleks samaaegselt ka vähemalt minisugune osalus ettevõttes. Põhjused, miks selliselt tehakse – st ei maksta juhatuse liikmetele mitte töötasu vaid dividende – on seotud samuti sooviga vähendada maksukoormust.

Dividendide väljamakseid ei maksustata samadel alustel kui töötasu väljamakseid. Kui töötasu väljamakseid maksustatakse tulu- ja sotsiaalmaksuga ning kogumispensioni ja töötuskindlustusmaksuga, siis dividendide väljamaksmise ja deklareerimise korral maksustatakse neid vaid tulumaksuga. Kuna sotsiaalmaksu tasumine on töötasude väljamaksmisel ja nende deklareerimisel ettevõtte kõige suurem maksukulu, siis võib sellest järeldada, et maksukohustuse vähendamiseks või vältimiseks on äriühingutel otstarbekam maksta oma osanikele töötasu asemel dividende. Seetõttu on maksuhalduril üheks oluliseks ülesandeks tuvastada, millal on tõepoolest tegemist dividendi väljamaksega ning millisel juhul üritatakse seeläbi varjata töösuhet, töötasude väljamaksmist ning sellest tulenevaid tööjõumakse.

Maksuhalduri seisukoht on, et isik, kes on lepingulises suhtes ning tegutseb ettevõttes aktiivselt, peab oma tegevuse eest saama ka tulu, mis on sotsiaalmaksuga maksustatav.⁸³ Tallinna Ringkonnakohus (TlnRnK) tühistas oma 04.03.2009. aasta otsusega MTA maksuotsuse, millega oli maksuhaldur tõlgendanud MKS § 84 alusel dividendi väljamakset osaliselt ümber töötasudeks ning määranud sellest tulenevalt ka tööjõumaksud. TlnRnK leidis, et ei ole põhjendatav anda maksueelist ettevõttele, kus töötajatele, kes samaaegselt ka ettevõtte osanikud on, makstakse töötasu suurusjärgus, mis on oluliselt väiksem, kui sama töö eest makstav tasu tööturul. Samuti leidis TlnRnK, et dividende võib lugeda töötasuks, kui juhatuse liikmele ei maksta juhatuse liikme tasu või kui talle makstakse töölepingu alusel väga väikest töötasu. Kui

⁸¹ Wincester, R. Working For Free: It Ought to be Against (Tax) Law. – Mississippi Law Journal 2006/76, 227-296, p 227-228

⁸² TuMS. RT I, 23.12.2013, 23

⁸³ Lass, E. Kas varjatud kujul töötasu maksmine? Toimetaja Jaan Alver teoses Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs. TTÜ kirjastus, Tallinn 2012, lk 70-71, lk 70

juhatuse liige ja osanik tegutseb aktiivselt sisulises ettevõtte tegevuses ning ettevõtte kasum tekib tema aktiivse tegevuse tulemusena, on sellise tegevuse eest põhjendamatult madala töötasu maksmine maksukohustuse vähendamise eesmärgiline tegevus ning MKS § 84 tõlgendamine võib kerkida asjakohaseks.⁸⁴

Küll aga ei nõustunud TlnRnK eeltoodud kohtuotsuses maksuhalduri meetodikaga, läbi mille oli välja arvatud igakuine brutotöötasu, mida äriühing oleks pidanud juhatuse liikmele välja maksta. Lisati, et maksumaksjal peab olema võimalus selgelt välja arvestada oma maksukohustus.⁸⁵ MTA koostas seejärel juhendi dividendide ja töötasu eristamise kohta⁸⁶. Et aga juhend kõigile võimalikult selge oleks ning ühtlasi ka kõrge praktilise väärtuse omastaks, saadeti MTA koostatud juhend hindamiseks juhtivatele Eesti advokaadibüroodele ning audiitorfirmadele.⁸⁷

Kuna dividendide ümberkvalifitseerimine töötasuks saab toimuda eelkõige MKS § 84 alusel, siis IFA-Eesti (Rahvusvahelise Maksuõiguse Ühingu Eesti liikmeid koondav ühing) leidis, et koostatud juhendit saab rohkem käsitleda kui MTA ametnikele suunatud dokumenti, mitte selgitava dokumendina maksukohustuslasele. Töögrupp leidis ühtlasi, et MKS § 84 tõlgendamise kohta ei ole võimalik anda välja juhendit, kuna dividendide puhul on väga keeruline väita, et tehingu majanduslik sisu erineb tehingule antavast vormist. Pigem võib lahenduseks pidada seda, kui muudatused tuleneksid maksuseaduste muutmisest, mis annaksid omakorda maksuhaldurile võimaluse aktiivse juhatuse korral määrata mingi maksumäär, mitte võimaluse ja põhjuse kvalifitseerida dividendid ümber MKS § 84 alusel.⁸⁸ Ka Euroopa kohus on lahendis C-425/06 öelnud, et kui maksukohustuslasel on võimalik valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima tehingut, mille puhul maksukohustus oleks kõrgeim. Maksukohustuslasel on vastupidiselt õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, et tema maksukohustust hoopis väheneb.⁸⁹ Ka Riigikohtu halduskolleegium (RKHK) on sellele tähelepanu juhtinud, märkides, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha toimingud ning arvestada seejuures maksunduslike

⁸⁴ TlnRnKo 3-08-364

⁸⁵ Lass, *op.cit.*, lk 70

⁸⁶ Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend. http://www.koda.ee/public/Failid/MTA_juhendi_kavand.pdf (07.05.2014)

⁸⁷ Plakk, L. MTA saadab juhendi hindamiseks juhtivatele maksukonsultantidele. www.emta.ee/index.php?id=26071&tpl=1026 (07.05.2014)

⁸⁸ IFA-Eesti. Maksu- ja Tolliamet poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA-Eesti töögrupi poolt. http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA_Eesti_arvamus_MTA20090918.pdf (07.05.2014)

⁸⁹ EKO 01.02.2008, C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze jt.*

kaalutlustega. Keegi ei ole kohustatud korraldama oma tegutsemist viisil, mis toob endaga kaasa suurema maksukoormuse.⁹⁰

Käsitledes juhatuse liikme tasu ning dividendide töötasuks ümberkvalifitseerimise võimalikkust on autor jõudnud järeldusele, et MKS § 84 kohaldamine selle sisu mõistes ei pruugi olla sellistel juhtudel alati väär. Eelkõige omab seejuures tähtsust asjaolu, et ümberkvalifitseerimine eeldab täiendavaid muudatusi maksuhalduri tegevuse osas.

MKS § 150 lg 2 kohaselt lasub maksuhalduril tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida ainult tema valdab.⁹¹ Seega oleks selliste ümberkvalifitseerimiste osas oluline koguda võimalikult palju tõendeid, et vaidluste korral oleks võimalus tõestada, et äriühingu juhatuse liige teeb ettevõttes reaalselt tööd, mille tulemusena tekib ettevõttes ka kasum. Õiguslikust analüüsist lähtuvalt ei ole keelatud maksta juhatuse liikmele ja omanikule osaluse alusel dividende või juhatuse liikme tasu ning äriühingul on vabadus kaaluda, mis viisidel tehinguid ettevõtte korralda.

Kõrvalehoidumine läbi kõrvaliste äriühingute

Maksuhalduri praktikas tuleb ette ka olukordasid, kus töötasuks määratakse äriühingute vahel toimunud tehingute maksumus. Tegemist on juhtumitega, kui äriühingu A juhatuse liige või mõni töötaja, kes töö- või käsunduslepingu alusel selles ettevõttes tööd teeb, loob enda nimele veel teise äriühingu B, milles on ta ühtlasi ka ainus juhatuse liige. Sellistel puhkudel ei ole tavaliselt äriühingul B teisi tehingupartnereid ning muud tegevust peale teenuse osutamise, mida ta osutab äriühingule A. Seejärel hakkab äriühingu A juhatuse liige või töötaja pakkuma äriühingu B kaudu A-le mõnda teenust. Iseenesest ei ole keelatud osta ettevõttele teenuseid teistelt äriühingutelt, kuid sellistel puhkudel jääb arusaamatuks, miks ei teostatud teenust läbi töö tegemise äriühingus A.

Kui töötajaga sõlmitud töölepingus on selgesõnaliselt kajastatud ka tööülesanded, mida ta äriühingus A teeb ning kui ta hakkab samu, lepingus sätestatud töid, teostama teenuse osutamise kaudu läbi äriühingu B, siis tegelikkuses teeb ta sama tööd siiski äriühingu A hüvanguks, ning ei ole õigustatud kirjutada selle eest teenuse osutamise arve äriühingult B äriühingule A.

⁹⁰ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

⁹¹ RKHKo 3-3-1-23-09

Kui sellised teenusearveid esitatakse, on maksuhalduri jaoks oluline välja selgitada, milliseid töid teenuse osutamisega täpsemalt on teostatud. Selle eesmärgiks on ühest küljest nii sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse tuvastamine ning teisest küljest ka võimalike töösuhete tunnuste tuvastamine. Seejuures on maksuhalduril võimalus vaadata ja uurida, mis tingimustega sama teenust teistele klientidele osutatakse ehk teisisõnu – kas tegemist on äriühingu poolt reaalse pakutava teenusega või on teenuse osutamise taga peidus hoopis varjatud töötasu maksmine. Kahlust tekitavaks asjaoluks oleks eelkõige see, kui leping, mis maksuhalduris kahtlusi tekitab, on ainuke, mida teenust osutav ettevõtte kellegagi on sõlminud või kui leping erineb suuresti ka muus osas. Kui lepingus on juba eelnevalt fikseeritud teenuse osutamise hind, tööde üleandmis- ja vastuvõtmiseakte ei ole koostatud ja kui ei dokumenteerita ajakulu ega muud olulist seoses teenuse osutamisega, siis sellised asjaolud võivad viidata sellele, et tegemist ei ole reaalse teenuse osutamisega.⁹²

Autori järelduste kohaselt seisneb sellise teenuse osutamise juhul äriühingu A maksueelis selles, et kui äriühing A maksaks oma töötajale selle töö tegemise eest samas ulatuses töötasu, mis on kajastatud teenuse osutamise arvel, tuleks deklareerida seda kui äriühingu A töötasu väljamakset ning tasuda vastavalt seadustele selle pealt tööjõumaksud ja –maksed. Lõppkokkuvõttes saaks äriühingu A töötaja äriühingu B juhatuse liikmena töötasu asemel (äriühingust A) tulu kätte läbi dividendi väljamaksete, mida tal on võimalik äriühingust B endale välja maksta ning tasuda selle pealt vaid tulumaksu vastavalt seaduses sätestatud korrale.

Vabatahtlik tegevus

Samuti on maksuhalduri praktikas tulnud kontrolli teostamisel ette äriühinguid, milles väidetavalt töötavad isikud vabatahtlikult ning seetõttu ei maksta ega deklareerita neile töötasu väljamakseid. Selleks võib olla näiteks pereettevõtte, kus töötavad pereliikmed või siis mõni üritusi korraldav äriühing, mis kasutab ürituste läbiviimisel vabatahtlikke. Seega on oluline käsitleda järgnevalt vabatahtliku tegevuse õiguslikku temaatikat ning seda, mis ajendab ettevõtet kasutama vabatahtlikku tööjõudu.

Õigusnormide tasemel ei ole tänaseni sätestatud vabatahtliku tegevuse või vabatahtliku töö mõistet.⁹³ Küll aga on kodanikuühiskonna arengukavas välja toodud, et vabatahtliku tegevuse

⁹² Lass, E. Kas varjatud töötasu maksmine? 28.08.2013. bdo.ee/2012/08/kas-varatud-tootasu-maksmine/ (07.05.2014)

⁹³ Maksu- ja Tolliamet. Vabatahtliku tegevuse maksustamine. Oktoober, 2013. www.emta.ee/index.php?id=34703 (07.04.2014)

aluseks on inimeste poolt omaalgatuslikult tehtav töö, mille eest rahalist tasu ei saada. Et aga suur osa vabatahtlikest ei ole end vabatahtlikuna määratlenud, moodustavadki enamiku kõikidest vabatahtlikest sellised inimesed, kes mingis konkreetses tegevuses või ettevõtmises loovad kaasa ühekordselt ning kes ise sellised ettevõtmisi ei algata.⁹⁴ Seetõttu on ka üsna raske ka järeldada, kui palju on üldse kokku inimesi, kes vabatahtlikku tööd teevad. Paljud, kes näiteks erinevatel üritustel vabatahtlikena kaasa löövad, ei jäta sellest jälge maha.

Siseministerium on tellinud ka analüüsi vabatahtliku tegevuse õiguskeskkonna kohta mille on 2013. aastal koostanud Alari Rammo (Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liidust) ning Toomas Seppel (Hendman Partners AB). Analüüsist selgub, et vabatahtlik tegevus hõlmab endas järgmisi peamisi iseloomuomadusi:

- tegemist ei ole kohustusliku ega sunniviisilise, vaid vabast tahtest tuleneva tegevusega;
- rahalist ega materiaalist tasu ei saada; saada võib vaid kasu (oskused, teadmised jmt);
- tegutsetakse mitte oma kodu, perekonna vaid kellegi kolmanda või ühiskonna heaks.⁹⁵

Õiguslikust aspektist lähtudes erinebki vabatahtlik tegevus töötamisest selle poolest, et töötamise eest on ette nähtud töötasu. Samuti tulenevad töö tegemise tingimused, selle eest saadav tasu ja muud töö tegemist selgitavad asjaolud töölepingust, mis on töötajale kohustusi panev dokument. Töölepingu alusel on töötaja kohustatud tööd tegema, seega ei ole töötamise puhul tegemist vabast tahtest tuleneva tegevusega. Eeldatakse, et isik asub tööle küll vabast tahtest, kuid töö tegemine tuleneb juba sõlmitud töölepingust. Ühtlasi on ka töö tegemise eest saadav tasu tihti isiku enda hüvanguks, mis tähendab, et kellegi kolmanda või ühiskonna heaks inimene üldjuhul tööd sellisel kujul ei tee.

Tihti otsivad tööandjad võimalusi vähendada nii üldiseid kulusid kui ka tööjõukulusid. Palgakulu ei hõlma tööandja jaoks endas mitte ainult töötaja tunni- või kuutasu, vaid sellele lisanduvad ka maksud, mis tööandja on kohustatud tasuma. Kui ettevõtted vähendavad tööjõudu, otsivad nad teinekord ka alternatiivset tööjõudu, mis ei läheks neile nii kulukaks – näiteks vabatahtlikke.⁹⁶ Oma olemuselt on vabatahtliku tegevuse näol tegemist võlaõigusliku suhtega vabatahtliku ja

⁹⁴ Siseministerium, Tartu Ülikooli sotsiaalteaduslike rakendusuringute keskus. Kodanikuühiskonna arengukava 2011-2014. www.siseministerium.ee/public/KODAR_VV_.pdf (07.05.2014)

⁹⁵ Rammo, A., Seppel, T. Vabatahtliku tegevuse õiguskeskkonna analüüs. Tallinn, 2013. www.siseministerium.ee/public/Vabatahtliku_tegevuse_oigusanaluus.pdf (07.04.2014)

⁹⁶ Stevens, C. B., Karpinsky, C. Traps to Avoid in Cutting Payroll Costs – No Such Things as a Free Ride: How Employers Get into Trouble Trying to Cut Payroll Taxes. – New Hampshire Bar Journal 2009/50, 60-65, p 60

isiku vahel, kes vabatahtliku kaasab. Selline õigussuhe võib omandada erinevaid võlaõiguslikele suhetele omaseid tunnuseid ja sarnaneda tänu sellele nii töölepingulise, töövõtu kui ka käsundi suhtega.⁹⁷

Enamasti kasutavad vabatahtlike tööd mittetulundusühingud (MTÜ) ja sihtasutused. Nende põhitegevuseks ega eesmärgiks ei ole tulu teenimine oma majandustegevuse kaudu.⁹⁸ MTÜ on seega ka rohkem õigustatud valima oma tegevusesse vabatahtlikke poolt pakutavaid teenuseid.⁹⁹ Vastupidiselt MTÜ-dele ja sihtasutustele on äriühingute (aktsiaseltsid ja osaühingud) eesmärgiks tulu saamine läbi oma majandustegevuse. Üldiselt kasutavad äriühingud oma majandustegevuses ka palgalist tööjõudu. Kui äriühing kasutab oma palgalisele tööjõule lisaks ka vabatahtlikke, kellega on sõlmitud võlaõiguslik leping, siis vabatahtlikele antud hüved tuleb maksustada samadel alustel töötajatele antud hüvedega. Päevaraha või taskuraha, mida vabatahtlikele välja makstakse, kuuluvad maksustamisele palgatuluna ning neid tuleb deklareerida kui töötasu ning maksta sellele omased maksud ja maksed.¹⁰⁰

Juhul, kui füüsiline isik osaleb äriühingu majandustegevuses eesmärgiga teenida isiklikku majanduslikku kasu, siis ei ole tegemist enam vabatahtliku tegevusega selle tavapärasel moel. Seoses sellega tekibki füüsilise isiku ja äriühingu vahel võlaõiguslik suhe ning see võib olla sarnane töölepingulisele suhtele, käsundile või ka töövõtulisele suhtele. Kõikide selliste liikidega kaasnevad mõlemale poolele teatud ülesanded, kohustused ja vastutused, mistõttu on maksuhalduri ülesandeks esmalt alati hinnata, kas töötamise puhul on tegemist vabatahtlikku tegevusega või teeb füüsiline isik konkreetset tööd, mille eesmärgiks on tasu saamine.¹⁰¹

Kuigi TLS reguleerib töötamist töölepingu alusel, ei ole vabatahtlikku tegevust veel seaduse tasemel reguleeritud, mistõttu võib õiguslikust vaatepunktist olla teinekord keeruline hinnata, kas isik tegutseb ettevõttes tõesti vabatahtlikult või vabatahtliku tegevuse näitamisega proovib äriühing varjata tegelike töötasude maksmist. Sellele õigusliku hinnangu andmiseks oleks vajalik reguleerida vabatahtlik tegevus seaduse tasemel, mis võiks aidata kaasa ka selliste vaidluste lahendamisele.

⁹⁷ Maksu- ja Tolliamet. (viide 93), (07.04.2014)

⁹⁸ *Ibid.*, (07.04.2014)

⁹⁹ Stevens, C. B., Karpinsky, C., *op.cit.*, p 64

¹⁰⁰ Maksu- ja Tolliamet. (viide 93), (07.04.2014)

¹⁰¹ *Ibid.*, (07.04.2014)

2.3. Deklareerimata tööjõu levimus

Mõistmaks paremini, kui kahjulik on riigile deklareerimata tööjõu levimus, tuleks esmalt uurida, kas ja kui ulatuslikult on selline nähtus üleüldse levinud. Selle kaudu on hõlpsam teha järeldusi selles osas, kui suurt kahju tööjõumaksudest kõrvalehoidumine riigile tekitab. Maksukahju lähemalt ning selle ulatust Eestis on autor käsitlenud alapeatükis 2.4., kuid käesolevas peatükis tuleb uurimise alla, kui levinud on deklareerimata tööjõu nähtus Euroopa Liidus üldisemalt.

Euroopa Liidu tasandil on deklareerimata tööd käsitletud kui igasugust tegevust, mille eest saadakse tasu ning mis oma olemuselt seaduslik on, kuid mida riiklikes asutustes ei deklareerita, võttes siinkohal arvesse erinevusi liikmesriikide õigusliku reguleerimise süsteeme.¹⁰² Kuna deklareerimata tööd ei jälgita ega otseselt ei registreerita ning kuna see võib olla siseriiklike õigusaktidega erinevalt määratletud, siis on rakse saada usaldusväärseid hinnanguid selles osas, kui võrd levinud on ümbrikupalga nähtus Euroopa Liidu liikmesriikides.¹⁰³

Kolme viimase aastakümne jooksul on välja töötatud lai valik meetodeid, et mõõta deklareerimata tööjõu nähtust. Meetodite väljatöötamisega sooviti parandada teadmisi selle nähtuse mõõtmetest ja põhjustest. Laias laastus võib meetodid jagada kaheks – otsesed ja kaudsed mõõtmismeetodid. Kuid mõlemal on omad tugevad ja nõrgad küljed. Kaudsete meetodite peamiseks eesmärgiks on mõõta või hinnata deklareerimata töö suurust. Sisuliselt tõlgendavad need meetodid vaadeldavat nähtust kui nähtamatu majanduse osa. Kõige silmapaistvamaks on seejuures lahknemise meetod, mis põhineb andmete võrdlusel (tööjõuuuringuid võrreldakse näiteks ettevõtlusstatistikaga). Otsesed mõõtmismeetodid on aga küsitlustel põhinevad ning need toetuvad teabele, mis on saadud otse elanikkonnalt. Sellist uurimismeetodit on viimastel aastatel paljudes riikides ka kasutatud. Selliste meetodite eeliseks on asjaolu, et võimalik on peale deklareerimata töö levikut mõõta ka selle nähtuse struktuuri ning selles osalejaid.¹⁰⁴

Deklareerimata tulu on tõsine probleem paljudes riikides. 2007. aastal viis Euroopa Komisjon läbi deklareerimata töötasu väljamakseid puudutava uuringu, kasutades selle uuringu läbiviimisel

¹⁰² Euroopa Ühenduse Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. 24.10.2007. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0628&from=EN> (07.05.2014)

¹⁰³ European Union. Shadow Economy and Undeclared Work. ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/07_shadow_economy.pdf (26.03.2014)

¹⁰⁴ European Commission. Undeclared Work in the European Union. May 2014. http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_402_en.pdf (07.05.2014)

Euroopa Liidus elavate üksikisikute representatiivset valimit. Uuringu käigus intervjueriti peaaegu 27 000 inimest 27-st liikmesriigist ning neilt küsiti spetsiifilisi küsimusi oma tööandjalt sularahas kätte saadud töötasude kohta. Uuringu tulemusena selgus, et 5% kõikidest tööandja alluvuses olevatest vastanutest tunnistasid, et on viimase kaheteistkümne kuu jooksul saanud kas täielikku või osalist ümbrikupalka. Euroopa Liidu siseselt on selles osas märkimisväärne ebahüüatus, kuna uuringu tulemusena selgus, et deklareerimata töötasu väljamaksed on eriti omased just Kesk- ja Ida – Euroopa piirkonnas asuvates riikides.¹⁰⁵ Läbiviidud uuringus vaadeldi ka nende isikute ametikohti, kes on seotud deklareerimata tööjõuga. Selgus, et kaks kõige levinumat kategooriat selles valdkonnas olid töötud ning füüsilisest isikust ettevõtjad. Uuringuga tuvastati, et ka õpilastel on suur osakaal deklareerimata tööjõu nähtusel (välja arvatud Kesk- ja Ida – Euroopas).¹⁰⁶

Ei ole keeruline teha järeldusi selles osas, miks moodustavad töötud suure osa nendest isikutest, kes deklareerimata tööga on seotud. Isikul, kes on töötuna on õigus võtta ennast töötuna arvele. Eeldades, et selline isik varasemalt on tööl käinud ja ametlikku palka saanud, on tal töötuna võimalik saada töötuskindlustushüvitist. Töötuks jäänud inimesel on aga raske kohaneda uue ning tihti ka kehvema elukvaliteediga, mistõttu üritatakse leida võimalusi, kuidas seda parandada. Töötuna arvel olles ja saades töötuskindlustushüvitist kuid samal ajal tehes ka tööd, mille eest saadakse deklareerimata töötasu, on inimesel võimalus saada rohkemaid rahalisi vahendeid toimetulekuks ja elukvaliteedi tõstmiseks.

Europarameetri poolt 2013. aastal läbiviidud uuringust selgus, et 4% vastajatest tunnistasid, et on olnud mitteametlikus töösuhtes. Samas 11% vastanutest mõõnnud, et nad olid eelmisel aastal ostnud teenuseid või kaupu, mida tehes oli neil piisavalt põhjust eeldada, et tegemist oli deklareerimata tööga. Siiski on deklareerimata töö ulatuse kindlaksmääramine endiselt raskusi valmistav. Seetõttu on väga raskes töötada välja vastavad poliitilised abinõud või tõhustada

¹⁰⁵ Tonin, M. Underreporting of Earnings and the Minimum Wage Spike. IZA discussion paper no. 5942, 2011. www.econstor.eu/bitstream/10419/55132/1/675936411.pdf (24.03.2014)

¹⁰⁶ International Labour Office. Labour inspection and labour administration in the face of undeclared work and related issues of migration and trafficking in prisons: Practices, challenges and improvement in Europe towards a labour inspection policy. October 2009. www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_dialogue/---lab_admin/documents/genericdocument/wcms_116069.pdf (08.05.2014)

kontrollkäike, mis aitaksid riigil hoida ära, vähendada või jälgida vähemalt deklareerimata töö ilmumist.¹⁰⁷

Eeltoodu põhjal võib teha järeldusi selles osas, et deklareerimata tööjõu ja ümbrikupalga maksmise tuvastamine on keeruline ja seda mitte üksnes Eestis vaid ka Euroopa Liidus üldisemalt. Selle keerulisuse üheks õiguslikuks aspektiks on kindlasti see, et ei ole loodud kindlat meetodit, mis annaks parima tulemuse selle nähtuse mõõtmise. Euroopa Liidus üldisemalt. Sellise paikapidava meetodi väljatöötamisel valmistab tõenäoliselt raskusi ka see, et reaalsuses ei ole võimalik tuvastada kõiki isikuid, kes selle nähtusega seotud on. Ettevõtjad, kes maksavad oma töötajatele ümbrikupalga eesmärgiga hoiduda maksude tasumisest kõrvale, ei ole huvitatud, et selline info avalikuks tuleb, kuna sellele võivad järgneda siseriiklikud sanktsioonid. Ka töötajad pelgavad avalikult tunnistamast, et saavad ümbrikupalga, kuna selle tunnistamisel võivad nad kaotada oma nõ suurema sissetuleku. Üldistatult võib öelda, et liikmesriikidel oleks vaja võtta kasutusele ühtne meetod, mille abil deklareerimata tööjõu ulatust kindlaks määrata. Seeläbi on võimalik koguda andmeid samade kriteeriumite põhjal, mis kokku annaksid tervikliku pildi.

2.4. Maksukahju ja selle seotus ümbrikupalgaga

Järgnevas alapeatükis on kajastatud maksukahjuga seonduvad. Kõigepealt on analüüsitud maksukahju mõistet ning mida endast maksukahju üleüldiselt endast kujutab. Seejärel on MTA poolt koostatud statistika põhjal kajastatud seda, kui suurt maksukahju põhjustab Eestis ümbrikupalgade maksmine ja tegelikke töötasu väljamaksete deklareerimata jätmine. Ning lõpetuseks on analüüsitud maksukahju vähendamise võimalikkust.

Maksukahju

On olemas palju erinevaid tegevusi, mis maksukahju põhjustavad. Sellisteks tegevusteks võivad olla:

- sissetulekud, millest ei teatata niimoodi, nagu peab;
- maksude mahaarvamised, mida võidakse üle hinnata;

¹⁰⁷ Euroopa Komisjon. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu otsus deklareerimata töö ennetamise ja tõkestamise alast koostööd edendava Euroopa platvormi loomise kohta. 09.04.2014. <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/files/download/082dbcc5452b14840145515ce37a0bd0.do> (08.05.2014)

- õiguslike meetodite kasutamine, millega minimeeritakse või vähendatakse investorite maksustavat tulu ja seega ka maksukohustust;
- välispankade, välisettevõtete investeringute ja hoiuste kasutamine eesmärgiga vältida maksustamist;
- maksude, mis puudutavad sissetulekuid, tööhõivet, aktsiise ja kütust, deklareerimata jätmine.¹⁰⁸

Maksukahju juures on oluline märkida, et raskused maksude sissenõudmisel tekivad suuresti seetõttu, et muutujad, mis maksubaasi mõjutavad, ei ole tavaliselt märgatavad. Ilma üksikasjalike andmeteta, mis puudutavad maksukohustuslase tehinguid ning tema üleüldist finantsseisundit ja muud maksudega seotut, ei ole võimalik mitte kellelgi teisel, peale maksukohustuslase enda, teada saada, kas andmed ja deklaratsioonid, mis maksuhaldurile esitatakse on tõesed ja täpsed. Teataval määral on maksuhaldurile esitatavate andmete õigsust võimalik kontrollida läbi ettevõtte kontrolli. Samuti võib abi olla teabel, mida võivad anda kolmandad osapooled, näiteks pangad ja töötajad. Eeldades, et viimati loetletud teave on antud õigeaegselt ning see leitakse olevat ka täpne, saab maksubaasi juba täpsemalt kontrollida. Teistel juhtudel aga, kui näiteks maksukohustuslane on seotud tehingutega, mis on maksuhalduri võimekusulatusest ja ametlikust statistikast väljas, kaasa arvatud juhul, kui tegemist on sissetulnud sularahatehingutega, on maksubaasi peaaegu võimatu kontrollida.¹⁰⁹

Seega on võimalik järeldada, et kindlaid andmeid maksuaugu ulatuse osas ei saa eksisteerida, kuna pole võimalik saada täielikult täpseid andmeid selle kohta, kui õigesti maksude laekumine on toimunud ning kui suur peaks täiendav maksustamine reaalsuses olema.

On oluline täiendavalt märkida, et ükskõik, kui suureks maksukahju ka ei hinnata, ei ole mingit garantiid, et kõik kaotatud maksud on mingil moel võimalik hüvitada. Ühtlasi oleks ka ebareaalne eeldada vastupidist. Maksudest kõvale hoidumine on maailmas alati eksisteerinud ja ei ole kahtlust, et selline tegevus eksisteerib ka edaspidiselt. Igasugune mõistlik poliitiline reaktsioon Euroopa Liidus peaks keskendumisele eelkõige maksukahju vähendamisele, mitte aga selle likvideerimisele.¹¹⁰

¹⁰⁸ Malamud, R. B., Parry, R. O. It's Time to Do Something About the Tax Gap. – Houston Business and Tax Law Journal 2008/19, 1-32, p 5

¹⁰⁹ Leviner, *op. cit.*, p 387

¹¹⁰ Murphy, R. Closing the European Tax Gap. A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament.

Maksukahjul on ka mitmeid mõjusid ühiskonnale. Esiteks mõjub maksukahju avalikkusele seeläbi, et väheneda võivad teenused, mida valitsus maksumaksjatele hetkel pakub. Samuti vähenevad kindlasti teenused, mida ühiskonnal oleks võimalik saada, kui maksukahju ei eksisteeriks. Maksude kogumine ongi seega üks olulisi riigi tuluallikaid, mille eest on võimalik pakkuda ühiskonnale erinevaid teenuseid. Seega, kui suured summad makse jääb aastas kogumata, peaks valitsus vähendama kulutusi või suurendama riigivõlga, et oma püüdlusi rahaliste vahenditega toetada.¹¹¹

Analüüsi kaudu on võimalik siinkohal järeldada, et maksukahju ei ole tekitatud vaid tööjõumaksudes kõrvalehoidumise kaudu, vaid seda tekitavad ka muud tegevused, mis on suunatud maksudest kõrvalehoidumisele. Kuna on teada, et tööjõumaksud moodustavad suure enamuse riigile laekuvast maksutulust, võib järeldada, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumine tekitab ka valdava osa riigi maksukahjust. Maksukahju konkreetne hindamine on raskendatud eelduslikult ka seetõttu, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumist ei ole võimalik täpselt mõõta vastavate paikapidavate meetodite puudumise tõttu ning sellest tulenevalt ei ole võimalik ka selgelt piiritleda maksukahju ulatust.

Ümbrikupalgaga seotud maksukahju Eestis ning tööjõumaksude laekumine

MTA on koostanud statistikat selles osas, kui suur on Eestis maksukahju. Autor on töös kasutanud andmeid perioodi jaanuar 2012 – september 2013 (kaasa arvatud) kohta, kuna töö kirjutamise hetkeks ei olnud hilisemat statistikat MTA poolt veel koostatud.

Äriühinguid, kes tekitavad umbrikupalgaga seotud maksukahju oli vaadeldaval perioodil kokku 44 043. Joonises 2 on välja toodud 13 579 ettevõtet, kes on jaotatud tegevusalade lõikes. Need tegevusalad tekitavad kõige suuremat umbrikupalgaga seotud maksukahju. Lisaks joonises 2 toodud ettevõtetele (13 579) on veel 30 464 ettevõtet, kes umbrikupalga kahju tekitavad, kuid viimased ei ole eraldi määratletud tegevusalade kaupa. Sinna alla kuuluvad kõik muud tegevusalad kokku, mida joonises 2 välja toodud ei ole. Täpsustavalt olgu välja toodud, et statistikas kajastuvad valdkonnad on seotud tegevusaladega, millega äriühingud tegelevad.

www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf
(08.04.2014)

¹¹¹ Stritz, S. The Key to Closing the Tax Gap: Understanding. – West Virginia Law Review 2010/112 1053-1094, p 1055-1056

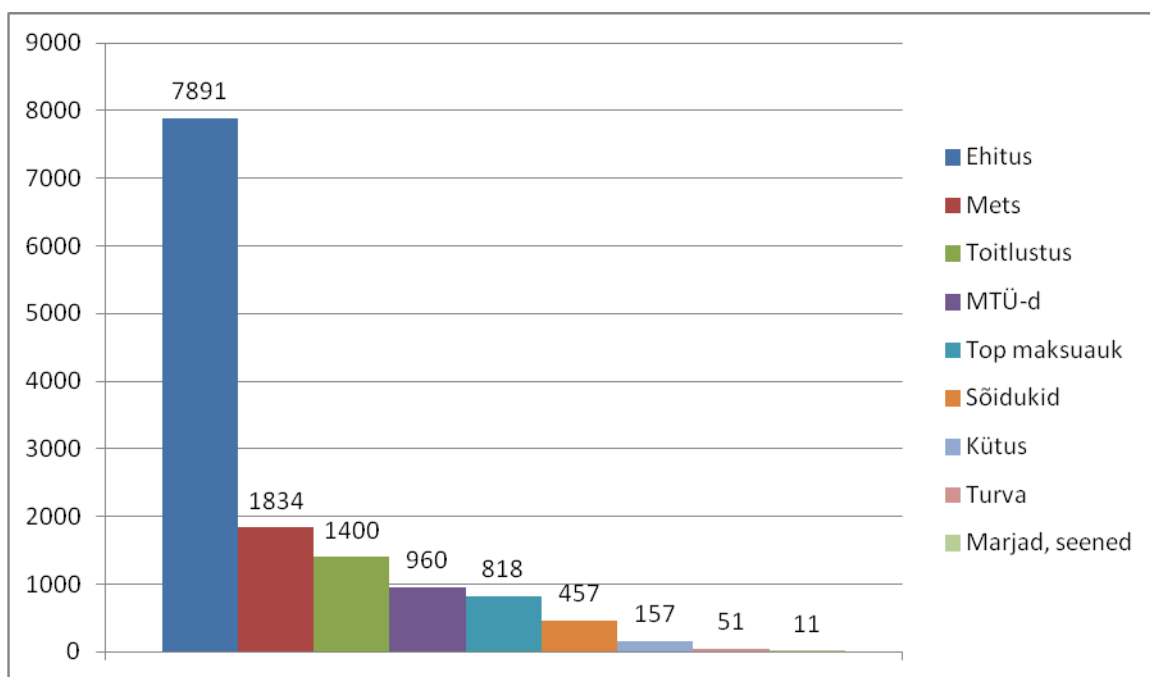
Tegevusalad jaotuvad Eesti majanduse tegevusalade klassifikaatori (EMTAK) järgi, mis on rahvusvaheliselt ühtlustatud klassifikaatori rahvuslik Eesti versioon.¹¹² Mõistmaks paremini, millised on nende valdkondade tegevusalad, on järgnevalt EMTAK-i järgi välja toodud nende valdkondade põhitegevused:

- ehitus: valdkonda kuuluvad ettevõtted, mis tegelevad hoonete ning rajatiste üld- ja eriehitusega (EMTAK klassid 41, 42, 43);
- mets: valdkonda kuuluvad ettevõtted, mis tegelevad metsa majandamisega ning metsa varumisega (EMTAK klass 02);
- toidlustus: valdkonda kuuluvad ettevõtted, mis tegelevad nii toidu kui ka joogi serveerimisega (EMTAK klass 56);
- sõidukid: valdkonda kuuluvad ettevõtted, mis tegelevad mootorsõidukite ja mootorrataste hulgimüügiga, jaemüügiga ning sõidukite remondiga (EMTAK klass 45);
- kütus: valdkonda kuuluvad ettevõtted, kes tegelevad kütuse vahendamisega (EMTAK kood 36121);
- turva: valdkonda kuuluvad ettevõtted, kelle tegevusalaks on turvatöö pakkumine; siinjuhul ei kuulu turvatöö pakkumise alla avalik korrakaitse (EMTAK kood 80101)¹¹³;
- marjad/seened: siia alla kuuluvad isikud, kes müüvad spetsialiseerimata kauplustes aia- ja metsasaadusi (eraldi EMTAK-i klassifikaator puudub);
- MTÜ: valdkonda kuuluvad vaid need äriühingud, mis on ennast äriregistris registreerinud MTÜ-na;
- TOP maksuauk: valdkond ei ole määratletud konkreetse tegevusvaldkonna kaudu; TOP maksuauk on üks MTA töögruppidest, kes tegeleb selliste äriühingute kontrolliga, mis tekitavad riigile kõige suuremat maksukahju ning selliste äriühingute poolt tekitatud maksukahju hindamisel võetakse arvesse kõiki makse (mitte ainult tööjõumakse); samuti kuuluvad TOP maksuauku hulka ettevõtteid kõikidest erinevatest valdkondadest (sh joonises 2 toodud valdkonnad).

¹¹² Registrate ja Infosüsteemide Keskus. EMTAK tegevusalad. www.rik.ee/et/e-ariregister/emtak-tegevusalad (08.05.2014)

¹¹³ Portaal eesti.ee. Eesti majanduse tegevusalad. EMTAK klasside ja koodide järgi www.eesti.ee/est/teenused/ettevotja/emtak/emtak.html (16.04.2014)

Joonis 2¹¹⁴. Ümbrikupalgaga seotud maksukahju tekitajate arv tegevusvaldkondade lõikes

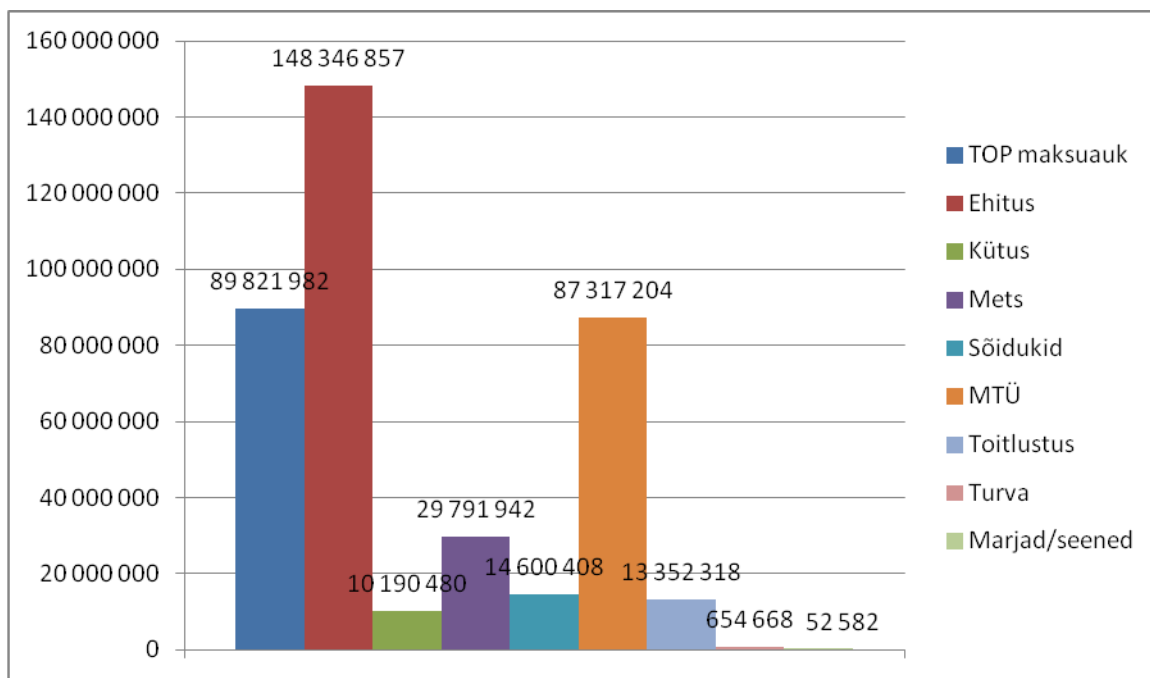


Vaadeldavast joonisest nähtub, et suurimat ümbrikupalgaga seonduvat maksukahju tekitavad ehitusvaldkond, metsa valdkond ning toitlustusega tegelevad ettevõtted. Ei ole üllatav, et sellises statistikas on esikohal just ehitussektor. Meedias on korduvalt toodud välja, et ehitussektoris on ümbrikupalga maksmine väga suur nähtus, mistõttu suunab MTA pidevalt oma tegevust ka võitlemaks selle vastu. Ehitussektoris pakutakse inimestele tihti tööotsi mõneks kindlaks perioodiks ja mõneks kindla objektiga seonduvalt, millest saab aga järeldada, et ehitusvaldkonnas ei pruugi olla töö tegemine alati järjepidev. See suurendab ka tööjõu liikuvust ning hõlbustab ümbrikupalkade maksmist.

Ümbrikupalgaga seotud maksukahju analüüsimisel on autor kasutatud järgmisi andmeid. Joonises 3 on välja toodud kui suures ulatuses on äriühingud tegevusvaldkodade lõikes tööjõumakse tasunud ning joonises 4 on kajastatud seda, kui suur on potentsiaalne tööjõumaksude (sotsiaalmaks ja kinnipeetud tulumaks) tasumine nende valdkondade poolt. Nende kahe näitaja põhjal on võimalik tuvastata kui suurt maksukahju ettevõtted tekitavad, ning tuvastatud andmed on välja toodud joonises 5. Kõikide jooniste puhul on kajastatud tegevusvaldkondi, mis on peamised kahju tekitajad. Joonistelt on välja jäetud eraldi grupp (30 464 ettevõtet), mille alla kuuluvad siis kõik muud seni nimetamata tegevusvaldkonnad, kuid selle grupi andmed on kajastatud töös edaspidiselt joonises 6.

¹¹⁴ Joonis koostatud autori poolt lähtudes Maksu- ja Tolliameti andmebaasidest saadud teabest. Teave asub autori valduses.

Joonis 3¹¹⁵. Äriühingute poolt tasutud tööjõumaksud (eurodes) tegevusalade lõikes

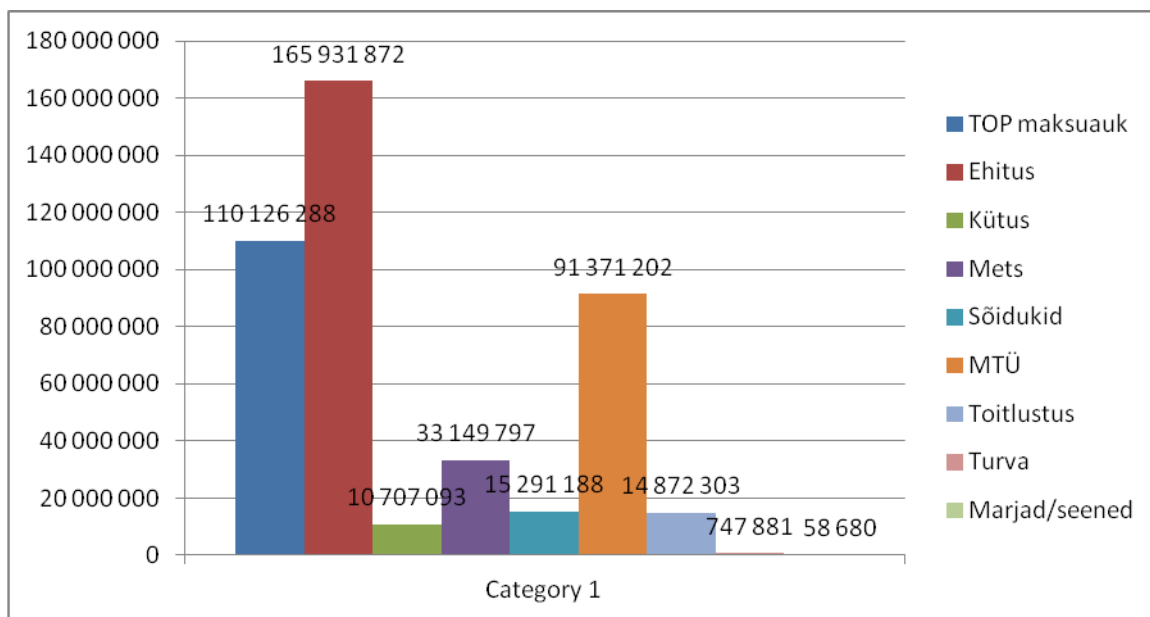


Joonisest 3 lähtuvalt on autor analüüsinud, et kõige suuremas mahus on tööjõumakse deklareerinud ettevõtted, mis tegelevad jällegi ehitusega (tööjõumakse tasutud 148 346 857 euro ulatuses). Ehitusvaldkonnale järgnevad TOP maksuauk alla kuuluvad ettevõtted ning MTÜ-d. Kõige vähem deklareerivad nendest valdkondadest tööjõumakse turvateenuseid pakkuvad ettevõtted ning marjad/seened, kus tööjõumakse on perioodil jaanuar 2012 – september 2013 (kaasa arvatud) deklareeritud vastavalt 654 668 ja 52 582 eurot. Kuna ehitusvaldkond on ühtlasi ka selline, mis omab kõige rohkem tööjõudu, vaatamata sellele, et paljud neist töötavad mitteametlikult, ei ole keeruline järeldada, et sellest valdkonnast laekub ka kõige suurem osa tööjõumaksudest.

Nagu nähtub joonisest 4, on riigil eeldus saada potentsiaalselt kõige suuremaid tööjõumaksude laekumisi samuti ehitussektorist, suurimatelt maksukahju tekitajatelt (TOP maksuauk) ning MTÜ-delt. Ning riigile laekuvate tööjõumaksude hulk on potentsiaalselt kõige väiksem samuti turvateenuseid pakutavate ettevõtete ning marjade/seente valdkonnas. Enamvähem samale tasemel jäävad potentsiaalsete tööjõumaksude tasumise poolest sõidukitega ning toitlustusega tegelevad ettevõtted.

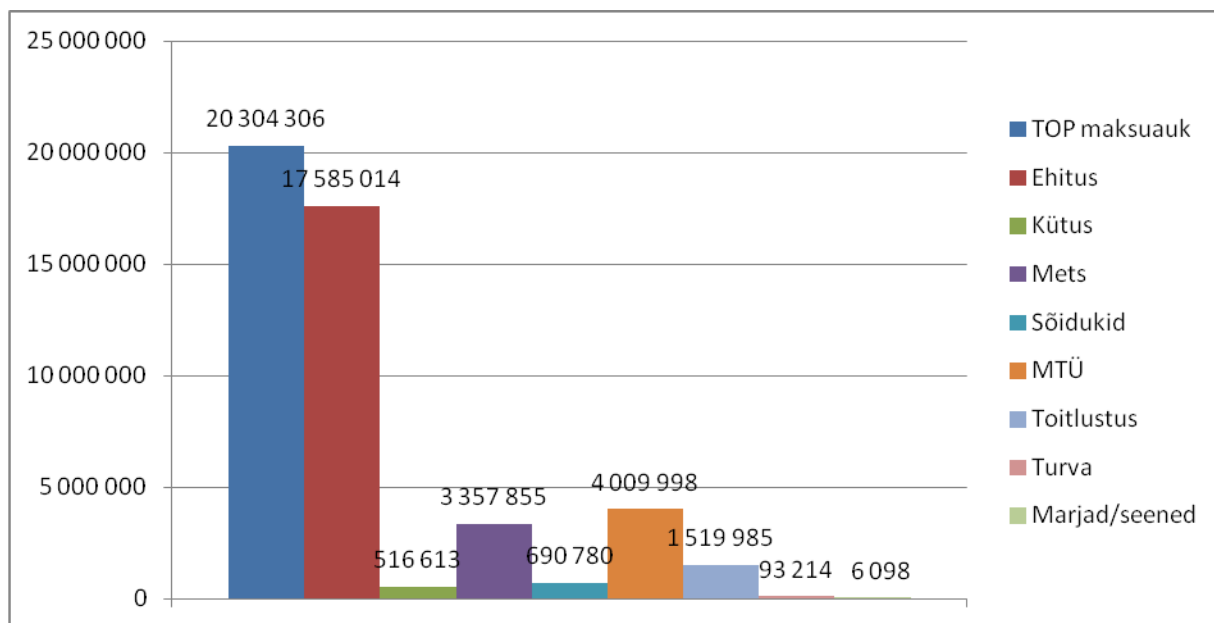
¹¹⁵ Joonis koostatud autori poolt lähtudes Maksu- ja Tolliameti andmebaasides saadud teabest. Teave asub autori valduses.

Joonis 4¹¹⁶. Potentsiaalne tööjõumaksude tasumine (eurodes) tegevusalade lõikes



Tuvastades tööjõumaksud, mis vaadeldavas perioodis on riigile laekunud, ning maksude laekumise potentsiaali, on võimalik tuvastada, millised valdkonnad tekitavad tööjõumaksude deklareerimata jätmisega riigile kõige suuremat maksukahju.

Joonis 5¹¹⁷ Arvutatud maksukahju sotsiaalmaksu ning kinnipeetud tulumaksu osas



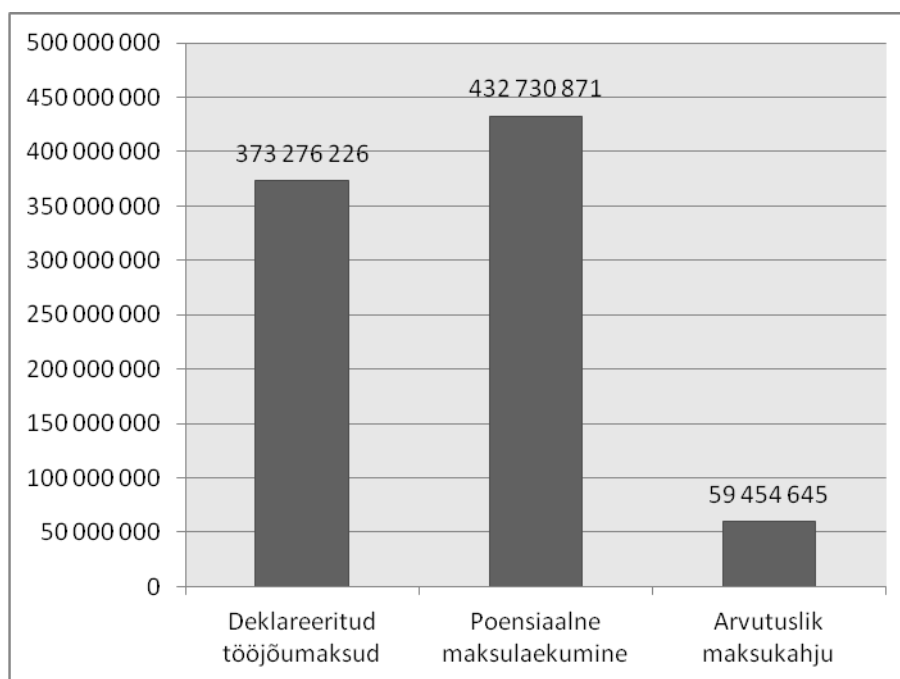
¹¹⁶ Joonis on koostatud autori poolt lähtudes Maksu- ja Tolliameti andmebaasidest saadud teabest. Teave asub autori valduses.

¹¹⁷ Joonis on koostatud autori poolt lähtudes Maksu- ja Tolliameti andmebaasidest saadud teabest. Teave asub autori valduses.

Tuginedes joonisele 5, tekitavad märkimisvääset maksukahju tööjõumaksude deklareerimimata jätmisega ehitussektor ning teised suurimad maksukahju tekitajad. MTA on oma strateegias aastateks 2013 – 2016 võtnud eesmärgiks vähendada maksuauku ehitussektoris, kus maksutulu, mis riigile laekumata jääb, on juba pikemat aega olnud valdkonnaks, mis tekitab suurimat maksukahju. Eelkõige ongi eesmärk seatud selleks, et võidelda ümbrikupalgaga (ning ka käibmaksupettustega). Ka tegelemine suurimate maksukahju tekitajatega on aastatel 2013 -2016 seatud eesmärgiks. Sellised ettevõtted saavutavad läbi maksupettuste turul eeliseid ning kuna tegemist on ettevõtetega, kes omavad ka suuremat turuosa, siis läbi oma pettuste mõjutavad need ettevõtted ka konkurentsitingimusi.¹¹⁸

Nagu töös on eelnevalt mainitud, tekitavad maksukahju ka muudes valdkondades tegutsevad ettevõtted. Järgnevas joonises on selliste ettevõtete maksukäitumine ja nende poolt tekitatud maksukahju ka välja toodud.

Joonis 6¹¹⁹. Muudes valdkondades tegutsevate ettevõtete maksukäitumine ja maksukahju (eurodes)



Joonisest 6 nähtub, et kõikidel muudel tegevusaladel tegutsevad äriühingud on vaadeldaval perioodil tekitanud maksukahju ligi 60 miljoni euro ulatuses. Kui võrrelda ehitussektorit, kus

¹¹⁸ Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013 – 2016, rahandusministri 12.03.2013.a käskkirja nr 40 lisa. Tallinn, 2013, lk 15-16. www.emta.ee/doc.php?34037 (16.04.2014)

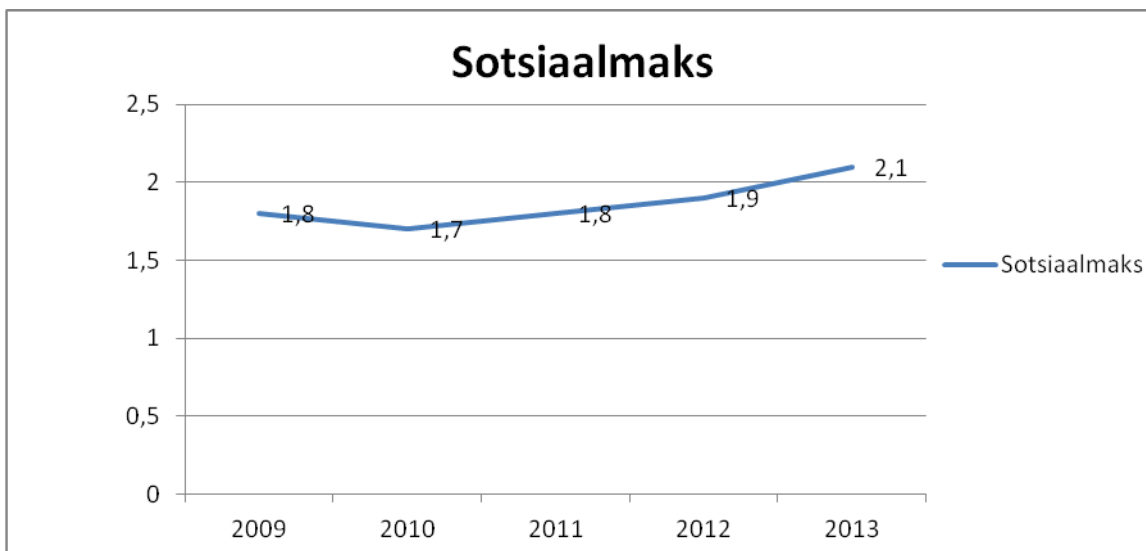
¹¹⁹ Joonis on koostatud autori poolt lähtudes Maksu- ja Tolliameti andmebaasidest saadud teabest. Teave asub autori valduses.

tekitati maksukahju vaadeldaval perioodil ligi 18 miljonit eurot, saab järeldada, et maksukahju terviklikult on väga suur. Kuigi valdkonniti on ehitussektor ning suuremat maksukahju tekitavad äriühingud peamised, siis ei saa unustada, et tegevusvaldkondi on väga palju erinevaid ning maksukahju võidakse tekitada neis kõikides.

Autor on seadnud lõputöö hüpoteegiks väite, et tööjõumaksude laekumine riigi maksutuludesse on suurenenud. Sellise hüpoteesi seadmine on seotud autori enda igapäevase tööga maksuhaldurina, kontrollides ettevõtetes peamiselt ümbrikupalka kuid ka käibe varjamist. Hüpoteesi tõestamiseks või ümberlukkamiseks oli vajalik eelnevalt analüüsida, kui suures osas laekub riigile tööjõumakse ning vaadeldavaks perioodiks on valitud 2009 – 2013.

Järgnevalt on analüüsi tulemusena toodud joonistes 7 ja 8 välja tööjõumaksude laekumine riigieelarvesse perioodidel 2009 – 2013. Maksude laekumine on toodud välja joonistena seetõttu, et laekumise muutused oleksid paremini nähtavad. Kahe erineva joonisega selle väljatoomine on tingitud asjaolust, et maksulaekumiste ulatus on maksude lõikes väga erinev. Joonistes on kajastatud tööjõumaksude laekumiste, mis laekuvad otse riigile – füüsilise isiku tulumaks ning sotsiaalmaks. Graafikutes kajastuvad analüüsitud andmed on saadud MTA koduleheküljelt, kus kajastatakse maksude laekumisi riigieelarvesse.

Joonis 7.¹²⁰ Sotsiaalmaksu laekumine aastatel 2009 – 2013 (miljardites eurodes)



¹²⁰ Maksu- ja Tolliamet. Riigieelarve tasumiste aruanne. Maksu- ja Tolliameti 2009 – 2013. aasta detsembri tasumiste aruanne ja 2009 – 2013. tasumiste aruanne aastate algusest detsembrikuu lõpuni. www.emta.ee/index.php?id=14183 (21.04.2014)

Joonis 8.¹²¹ Füüsilise isiku tulumaksu laekumine aastatel 2009 – 2013 (miljonites eurodes)



Kuna Eestis kehtib valuutana euro alates 2011. aastast, siis on autor arvanud joonistes kasutatavate andmete puhul 2009. ja 2010. aasta andmed ümber eurodesse kursiga 15,6466. Magistritöö lisas 1 on aga toodud välja joonistes 7 ja 8 toodud andmed vastavalt valuutaga, mis igal konkreetsel aastal kehtis.

Analüüsitud andmetest järeldub, et sotsiaalmaksu laekumine on riigieelarvesse tõusnud alates 2010. aastast ning 2013. aastal on laekumine saavutanud viimase vaadeldava perioodi kõrgeima tulemuse – 2,1 miljardit eurot. Füüsilise isiku tulumaks laekumine riigieelarvesse on tõusnud juba alates 2009. aastast, kuid märkimisväärne tõus on olnud 2013. aastal. Seega saab öelda, et autori poolt püstitatud hüpotees on leidnud tõestamist. Järgnevalt on analüüsitud, milliste tegurite tagajärjel on joonistes 7 ja 8 toodud andmed suurenenud.

Üks põhjus, miks tööjõumaksude laekumine riigieelarvesse suureneb, on seotud kindlasti iga-aastase töötasu alammääraga tõusuga, mistõttu suurenevad ka tööjõumaksud teataval määral. Samas võib see olla seotud ka muude faktoritega – näiteks töötuse määra muutustega. Eestit 2008. aastal tabanud majanduslangus¹²² tõi endaga kaasa ka olulise töötuse määra suurenemise – üha enam suurenes majanduslangese ajal registreeritud töötute arv.

¹²¹ Maksu- ja Tolliamet. Riigieelarve tasumiste aruanne. Maksu- ja Tolliameti 2009 – 2013. aasta detsembri tasumiste aruanne ja 2009 – 2013. aasta tasumiste aruanne aastate algusest detsembrikuu lõpuni. www.emta.ee/index.php?id=14183 (21.04.2014)

¹²² Reiljan, J. Eesti tee majanduskriisi ja selle õppetunnid: tööjõukulu aspekt. Riigikogu Toimetised 2013/28. www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14446 (08.05.2014)

2009. aastal oli töötuse määraks 13,8%, mis 2010. aastaks tõusis 16,9 protsendini. Seejärel hakkas töötuse määr langema, olles 2011. aastal 12,5% ja 2012. aastal juba 10,2%¹²³. Sellest tingituna võib järeldada, et üks tööjõumaksude laekumise suurenemise põhjustest on just asjaolu, et töötuse määr on langenud – tööl käivate inimeste arv on tõusnud, mille tulemusena suureneb ka tööjõumaksude laekumine.

Kolmandaks teguriks võib aga välja tuua MTA tegevuse, mis ühest küljest on loomulikult suunatudki maksude tasumise ja selle õigsuse kontrollile, kuid teisalt on MTA oma strateegiates seadnud tihtipeale eesmärgiks just ümbrikupalade tuvastamise. MTA strateegias aastateks 2009 – 2012 oli üheks eesmärgiks suurendada kontrolli- ja mõjutusmeetmete arendamise kaudu õiguskülekust.¹²⁴ Kontrollimeetmete arendamise tulemusel muutuvad ka läbiviidavad kontrollid efektiivsemaks, mis omakorda tagab suuremaid laekumisi riigi maksutulusse. Nagu eelnevalt on töös välja toodud, on ka MTA arengukavas aastateks 2013 – 2016 seatud ümbrikupalga vastane tegevus (eelkõige ehitussektoris) üheks oluliseks eesmärgiks.¹²⁵

Ümbrikupalgaga seotud maksukahju analüüsimisel statistiliste andmete kaudu on võimalik järeldada, et kuigi ettevõtteid, kes maksukahju tekitavad, on palju, moodustavad suurima osa maksukahjust endiselt ehitussektoris tegutsevad ettevõtted. Kuigi selle valdkonna tööjõumaksude laekumine riigi maksutuludesse on suurim, on antud valdkonna potentsiaalne maksulaekumine samuti kõige kõrgem. Seega on antud sektoris võitlemine ümbrikupalgaga ka igati õigustatud eesmärk MTA strateegias. Autor on ühtlasi ka kinnitanud tööle seatud hüpoteesi, et tööjõumaksude üldine laekumine riigi maksutuludesse on suurenenud.

Maksukahju vähendamine

Empiirilised andmed näitavad, et täiendavate maksude sissenõudmisel üksi on maksukahju vähendamisele piiratud mõju. Enamus maksukahjust on seotud sellist liiki teatamata sissetulekutega, mida on raske avastada ja mis ei hõlma kolmandate isikute poolt teabe edastamist.¹²⁶

¹²³ Rosenbald, Y., Pettai, Ü. Labour Market. Eesti Statistika Aastaraamat 2013. Statistikaamet, Tallinn 2013, lk 156. http://www.stat.ee/publication-download-pdf?publication_id=34208 (08.05.2014)

¹²⁴ Maksu- ja Tolliamet. MTA strateegiline plaan 2009 – 2012. www.emta.ee/doc.php?24126 (08.05.2014)

¹²⁵ Maksu- ja Tolliamet. (viide 118), (08.05.2014)

¹²⁶ Rifkin. D. An Overview of the Tax Gap. – Taxes: The Tax Magazine 2008/86, 27-68, p 33

Suurem teabe edastamine parandab maksukohustuse täitmist. Üldiselt suureneb maksukohustuse täitmine selle võrra, mida kolmandad osapooled oma maksuhaldurile esitatud deklaratsioonides näitavad. Põhjus, miks maksukohustuse täitmine oluliselt seeläbi (kolmandate osapoolte poolt teabe andmine maksuhaldurile) suureneb on asjaolu, et teised maksukohustuslased on siis teadlikult, et vastav informatsioon maksuhaldurile laekub. Seega vähendab sellisel viisil suurenev teabe andmine deklaratsioonide ja tegelike andmete mittevastavust ja ka maksukahju.¹²⁷ Siinkohal saab õiguslikust aspektist lähtuda järgnevast. Kui äriühing, kes soetab kelleltki kolmandalt mingit kaupa või teenust, on tal õigus kauba või teenuse eest tasutud käibemaks arvestada deklareeritava käibe käibemaksust maha. Sellist ettevõtet kontrollides on maksuhalduril võimalik tuvastada, kas äriühing, kellelt kaup või teenus on soetatud, on sellest tekkinud käivet seaduses sätestatud korras deklareerinud ning kui seda tehtud ei ole, rakendada vajadusel kontrollimeedet. Seejuures ongi kaupa või teenust müünud äriühingul teadlikkus, et tehingu toimumine võib maksuhaldurini jõuda.

Teadusuuringutel ja tehnoloogial on samuti oluline roll maksukahju vähendamisel. Tehnoloogia moderniseerimine ja teadustöö on vajalik, et maksuhalduri personal saaks tõhusamalt funktsioneerida. Teadusuuringud on aga vajalikud selleks, et identifitseerida deklaratsioonide mittevastavuse allikad. Maksuhaldur saaks seeläbi oma täitetoimingud suunata õigesti ja oma ressursse kasutada tõhusalt. Teadustöö võimaldab maksuhalduri piiritleda, millised valdkonnad on kõige enam mittevastavuse allikaks.¹²⁸ Tehnoloogia poole pealt on Eestis viimase aja suurimaks läbimurdeks olnud töötajate registri loomine MTA poolt, mida on lähemalt analüüsitud järgnevas peatükis.

Teadlased on märkinud, et maksualased karistused, mis tuginevad pigem sotsiaalsele karistusele kui majanduslikule või seadusandlikule sanktsioonile, võivad olla tõhusamad maksukohustuse täitmise tagamisel. Häbistamine võib tagada maksudest mitte kõrvalehoidumist seeläbi, et see väljendab ühiskonna hukkamõistu petmise osas ja ka seeläbi, et isikud, kellel on maksukuulekusega raskusi, on kõigile näha.¹²⁹ Ka Eestis on maksuvõlgalaste otsing avalik päring.¹³⁰ Päringusse äriühingu registrikoodi kirjutades, on võimalik tuvastada, kas äriühingul esineb maksuvõlga või mitte. Seeläbi on näiteks tööle asuval inimesel võimalik oma tulevase tööandja suhtes eelnevalt näha, kas ettevõttel on maksude tasumisega raskusi ning selle teadmise

¹²⁷ Rifkin. D., *Ibid.*, p 33

¹²⁸ *Ibid.*, p 34

¹²⁹ *Ibid.*, p 34

¹³⁰ Maksu- ja Tolliamet. Maksuvõlgalaste otsing. apps.emta.ee/e-service/doc/i0301.xsql (09.04.2014)

võib määrata ka tööle asumise fakti. Samuti on ettevõtetel võimalik päringu läbi uurida oma tulevaste võimalike tehingupartnerite maksuvõlgu ja otsustada, kas tegemist on usaldusväärse tehingupartneriga.

Maksukahju vähendamise võimalike lahenduste hulka võiks kuuluda kokkuvõtvalt täiendavad õigusaktid ning ühtlasi ka täiendavad ressursid. Ühtlasi oleksid abiks ka teadusuuringud, mis oleksid rohkem üksikasjalikud ning rohkemate rahaliste vahendite panustamine maksukahju valdkonnas.¹³¹

Eeltoodut analüüsidest võib maksukahju vähendamise võimalikkust tõlgendada samuti nagu tööjõumaksudest kõrvalehoidumist. Maksukahju on olnud alati olemas ning selle kõrvaldamine on väga keeruline, et mitte öelda võimatu. Eestis aitab selle vähendamisele loodetavasti kaasa töötajate registri loomine, mille kasutuselevõttu on plaanitud alustada alates 01.07.2014. Ka täiendavate ressursside panustamine kontrollitegevusse võiks olla üks võimalustest, kuidas jõuaks rohkemate maksudest kõrvalehoidujateni.

3. Kontrollitegevus, kohtupraktika ja preventatsioon

Tööjõumaksudest kõrvalehoidumist kontrollib MTA ehk maksuhaldur, kelle ametnikele on määratud vastavad ülesanded seaduse poolt. Järgnevas peatükis on analüüsitud maksuhalduri poolt läbiviidavaid kontrole, läbi mille on võimalik tuvastada tööjõumaksudest kõrvalehoidumist ning käsitletud on ka maksumenetluse protsessi, et saada parem ülevaade sellise menetluse aspektidest. Samas on analüüsitud ka tõendeid, millele tuginedes on maksumenetluses võimalik määrata maksusumma ning välja toodud, millised on olulisemad tõendid maksumenetluses kontrollide puhul, mille eesmärgiks on tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamine. Ühtlasi on mõningate kohtulahendite analüüsi kaudu selgitatud välja, millele võivad tugineda kohtupraktikas maksuhalduri argumendid tööjõumaksude määramisel ning millele on vastavate argumentide tuginenud Riigikohus. Lõpetuseks on autor analüüsinud ka seda, milline on olnud Eestis ennetustegevus tööjõumaksudest kõrvalehoidumise osas.

¹³¹ Luscombe, M. A. Tax Trends – Taxes: The Tax Magazine 2007/85, 3-44, p 4

3.1. Maksuhalduri võimalused tuvastada tööjõumaksudest kõrvalehoidumist läbi kontrolli teostamise

Maksude arvestamise ja tasumise õiguse kontrollimine ning samuti jälgimine, et seaduses sätestatud suuruses ka makse tasutakse ja maksukohustusi kohaldatakse, on muuhulgas maksuhalduri üks peamisi ülesandeid.¹³²

Maksuhalduri poolt läbiviidud kontrolle on üldiselt määratletud kui kontrolle, läbi mille uuritakse, kas maksukohustuslane on õigesti hinnanud ja teatanud läbi deklaratsioonide oma maksukohustusest ning täitnud muid kohustusi seoses maksuseaduste ja maksusüsteemiga üldiselt. Vaadates rangelt läbi avalikkuse pilgu, siis võib öelda, et traditsiooniliselt määratletakse maksukontrolli läbiviimist kui maksuhalduri tegevust läbi tagakiusamise, et avastada osaliselt või täielikult deklareerimata maksukohustuse. Mõeldes maksukontrollide läbiviijate peale, meenuvad kõige enam avalik-õiguslik organisatsioon, riigiametnik või –teenistuja, integreeritud riiklik organisatsioon või valitsusasutus.¹³³

MKS-i kohaselt jaguneb kontroll üksikjuhtumi kontrolliks ja revisjoniks. Revisjoni käigus kontrollitakse kogu maksumaksja tegevust tervikuna. Kuna revisjoni puhul on eesmärk selgitada välja kõik kontrollitava maksukohustusi puudutavad asjaolud, see võib endas hõlmata ka mitme maksu kontrollimist ning mitut maksustamisperioodi. Tänu sellele on revisjon, võrreldes üksikjuhtumi kontrolliga, pikaajalisem ja järjepidevam. Kui tegemist on üksikjuhtumi kontrolliga, siis selle käigus kinnitatakse või siis lükatakse ümber asjaolud, mis olid teadaolevad juba enne kontrollimise algust. Üksikjuhtumi kontrollimise ajendiks võib olla näiteks teave, mis on saadud välismaalt; teave, mis on saadud riiklikust registrist; teave, mis on saadud pangalt või teave, mis on saadud läbi teise maksukohustuslase kontrollimise.¹³⁴

Lisaks eeltoodule, võib kontrolli ajendavaks asjaoluks olla ka MTA-le laekunud vihje. Kui näiteks vihje on teinud mõni töötaja selle kohta, et ettevõttes, kus isik töötab makstakse ümbrikupalka, on maksuhalduri hõlpsasti võimalik kontrollida, kas sellise ettevõtte deklaratsioonidel kajastub töötajaid selles ulatuses, mis majandustegevuse kindlaks toimimiseks võiks vajalik olla. Kui see aga nii ei ole, võibki maksuhaldur alustada selle vihje põhjal kontrolli. Üldistatult võib öelda, et tööjõumaksud tuvastamiseks alustatakse just üksikjuhtumi kontrolli,

¹³² MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹³³ Arenas, P., Torres, B. Opinion Poll About Tax Audit. – Managerial Auditing Journal 2004/19, 979-1005, p 979

¹³⁴ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 136

kuna menetluse eesmärgiks on välja selgitada asjaolud vaid seoses tööjõumaksudega. Kui kontrolli käigus peakski selguma ka täiendavaid asjaolusid, mida tuleks kontrollida, on maksuhalduril alati võimalus korralduse alusel kontrollitavaid makse või kontrolliperioodi laiendada.

3.1.1. Maksumenetlus ja selle protsess

Maksumenetluse puhul on tegemist ühe haldusmenetluse eriliigiga, mistõttu tuleb maksumenetlust läbi viies kohaldada kõiki haldusmenetluse üldpõhimõtteid. Kuna aga teatud küsimused maksu- ja haldusmenetluse puhul on siiski erinevad, jõustati 2002. aastal uus MKS, mis reguleeribki neid erinevusi iseseisva ja tervikliku õigusaktina. Muuhulgas sätestab MKS ka maksumenetluse korra.¹³⁵

Kokkuvõtvalt võib öelda, et maksumenetlus jaguneb järgmiselt:

- 1) tuvastamismenetlus – maksustamise jaoks tähtsust omavate asjaolude tuvastamine kas maksudeklaratsiooni esitamise või maksuhalduri poolt kogutud tõendite kaudu;
- 2) otsustusmenetlus – maksuhaldur kas otsustab määrata maksusumma või kinnitab maksumaksja poolt esitatud maksusumma;
- 3) sooritusmenetlus – määratud maksusumma kas vabatahtlik või sundkorras täitmine;
- 4) uuendusmenetlus – maksuasja teistkordne läbivaatamine (haldusakti muutmise või tühistamise näol).
- 5) vaidemenetlus – menetlusosalise õigus kaitsta kohtuväliselt oma õigusi, mida on võimalik teha maksuhalduri poolt antud haldusakti vaidlustamise kaudu; sellele võib järgneda taaskord uuendusmenetlus.¹³⁶

Maksuhaldur on kohustatud viima menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ning ka efektiivselt. Menetluse läbiviimisega peaks vältima kulutusi, mis oleksid üleliigsed, ning kindlasti tuleb vältida ka ebamugavusi maksumaksja jaoks. Kõige selle juures tuleb järgida haldusmenetluse põhimõtteid ning tagada menetlusosalistele nende õiguste kaitse. Vormivabaduse all peetakse silmas seda, et maksuhaldur määrab kaalutusõiguse alusel ise vorminõuded ja menetluskorra. Tegemist on ühe haldusmenetluse põhimõttega, mis eristab haldusmenetlust näiteks

¹³⁵ Maksu- ja Tolliamet. Kontrolli hea tava. 18.08.2010.

www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc (09.05.2014)

¹³⁶ Pily, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus 2006, lk 10.

kohtumenetlusest (kus on täpselt reguleeritud taotluste esitamise kord, mis järjekorras viiakse läbi toiminguid jne).¹³⁷

Veel üheks oluliseks põhimõtteks on proportsionaalsus – st isikutele kohustuse panemine ja õiguse piiramine võib toimuda vaid sellises ulatuses, mis on mõõdupärane, vajalik ning kohane. Toimingud, mida menetluse käigus läbi viiakse peavad olema vastavuses eesmärgiga, milleni soovitakse jõuda.¹³⁸ Seega saab öelda, et maksumenetluses on proportsionaalsuse põhimõte seotud sellega, et maksuhaldur võib teostada menetlustoiminguid vaid selles ulatuses, mis on vajalikud ning seotud menetleva asjaga.¹³⁹

Uurimispõhimõte tähendab seda, et maksuhaldur on kohustatud välja selgitama kõik asjaolud, mis võivad asja lahendamisel tähtsust omandada, sealhulgas tuleb arvesse võtta nii maksukohustust vähendavaid kui ka suurendavaid asjaolusid. Muuhulgas on selle all peetud silmas ka seda, et kui maksuhaldur tuvastab iseseisvalt maksukohustust vähendavad asjaolud, tuleb ka need arvesse võtta. Maksuhaldur otsustab ise vajaminevate toimingute ulatuse ning asja lahendamiseks tõendeid.¹⁴⁰

Kaalutusõigus tähendab kontrollimenetluses seda, et maksuhaldurile on antud seadusega volitus kaaluda erinevate abinõude kohaldamist või valida, millist abinõud on kõige otstarbekam kasutada. Kaalutusõigust tuleb teostada volituste piires ning õiguse üldpõhimõtetega kooskõlastatult. Seejuures tuleb arvestada kõiki asjas tähendust omavaid asjaolusid ning huve ja kasutada kaalutusõigust ratsionaalselt. Kaalutusõiguse rakendamisel arvestatakse ka proportsionaalsuse põhimõtet.¹⁴¹

Maksukohustuslase ärakuulamise näol on samuti tegemist olulise põhimõttega, mille sätestab MKS § 13. See tähendab, et enne, kui antakse välja maksukohustuslast puudutav haldusakt, on maksukohustuslasel õigus maksuhaldurile esitada oma vastuväited või arvamus. Üldjuhul on maksumenetluse puhul tegemist menetlusega, mille algatajaks ja alustajaks on maksuhaldur ning see menetlus lõpeb koormava haldusakti väljaandmisega. Seetõttu on väga oluline tagada maksukohustuslasele tema ärakuulamisõigus.¹⁴² Ära kuulamise näol, sh ka maksukohustuslase

¹³⁷ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 107

¹³⁸ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Casus Tax Services: Tartu 2013. MKS § 10 lg 3, lk 44

¹³⁹ Lind, K. Maksusaladus kehtivas õiguses. – *Juridica* 2009/7, 455-464, lk 457

¹⁴⁰ Põlv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. *op.cit.*, lk 31

¹⁴¹ Maksu- ja Tolliamet. (viide135), (09.05.2014)

¹⁴² Lehis (2012), *op. cit.*, lk 110

ärakuulamise näol, on tegemist ühtlasi ka hea halduse ühe põhimõttega. Lisaks eelnevale loetakse ärakuulamisõiguse alla ka õigust teada menetluse alustamise ja selle eesmärkidega seotud asjaolusid, õigust kaitsjale või esindajale ning samuti dokumentidele juurdepääsõigust.¹⁴³ Seetõttu ongi oluline teavitada menetlusosalist sellest, millised olulised asjaolud on menetluse käigus tuvastatud ning vajadusel tutvustada maksuhaldurile asjas kogutud tõendeid sest vaid sellisel juhul saab maksukohustuslase ärakuulamisõiguse põhimõtet rakendada õiglaselt.

MKS § 14 sätestab teabe andmise maksukohustuslasele. Juhul, kui maksukohustuslane on teinud vastava taotluse, peab maksuhaldur andma maksukohustuslasele teavet maksude kohta, mis kuuluvad tasumisele; korra koht, mille alusel maksusumma välja arvutati ning ka aluste kohta, mille kohaselt maksusumma määrati. Võibolla üks kõige olulisemaid aspekte teabe andmise juures on see, et kõikide maksuhalduri poolt kogutud andmetega on maksukohustuslaselt õigus tutvuda. Samuti võib viimane teha neist vajaduselt ka koopiaid ja väljavõtteid.¹⁴⁴ Sellest seaduse paragrahvist tulebki välja hea halduse põhimõte, mille alla kuulub dokumentidega tutvumise õigus. Tihti soovivad kontrollitavad ettevõtted tutvuda enda kohta kogutud andmete ja tõenditega enne, kui esitavad näiteks eriarvamust, sest kogutud andmetest lähtuvalt on neid võimalik näha, millistele asjaoludele tuginedes on maksuhaldur maksusumma määranud.

Maksumenetluse üldpõhimõtete alla kuulub ühtlasi ka maksusaladuse kaitse. Kui haldusmenetlus ning selle lõppedes tehtud otsused on üldjuhul avalikud, siis maksumenetluses sellist asja ei ole. Kui toimub maksude määramine, siis selle aluseks on tavaliselt teave, mis on maksumaksja enda valduses. Maksusaladuse kaitse põhimõtteks on see, et selle kaudu peab tagama usaldusliku sideme maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel.¹⁴⁵ Maksusaladuse all peetakse silmas kogu maksukohustuslast puudutavat teavet, sh andmekandjaid, teavet andmekandjate olemasolu kohta, ärisaladust, pangasaladust ning kogu muud teavet, mis on maksuhaldurile teatavaks saanud teenistus- või tööülesandeid täites. Teenistussuhte lõppemisega aga maksusaladuse hoidmise kohustus ei lõppe¹⁴⁶, mis tähendab, et kogu teave maksukohustuslase kohta, mis on teenistus- või töösuhte ajal maksuhaldurile teatavaks saanud, tuleb hoida saladuses ka peale seda kui teenistus- või töösuhte lõppenud on.

Eeltoodu põhjal saab jõuda õiguslikule järeldusele, et kui maksuhaldur viib läbi kontrolli, mille eesmärgiks on tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamine, on oluline, et menetluse käigus

¹⁴³ Parrest, N. Hea halduse põhimõte Euroopa Liidu põhiõiguste hartas. – *Juridica* 2006/1, 24-33, lk 31

¹⁴⁴ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁴⁵ Lehis (2013), *op.cit.*, MKS § 26-30, lk 47

¹⁴⁶ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

järgitaks kõiki eelpool nimetatud põhimõtteid (mis on muidugi olulised ka kontrollide puhul, mille eesmärgiks on muude maksude arvestamise ja tasumise kontrollimine). Efektiivsuse põhimõtete rakendades peaks maksuhaldur enne kontrolli alustamist enda jaoks selgeks tegema, milliseid toiminguid peaks teostama, et kõige paremini tuvastada deklareerimata tööjõud. Efektiivsuse põhimõtte on otseses seoses seega ka kaalutusõiguse põhimõttega. Maksuhaldur peab kaaluma, kas valitavad toimingud võivad täita kontrolli eesmärki ehk deklareerimata tööjõu tuvastamist ning kui kaalumise tagajärjel leiab maksuhaldur, et esialgu valitud toimingud ei pruugi oma eesmärki täita, peab efektiivse menetluse läbiviimiseks valima võimalikult kiiresti uued meetmed. Nii enne kontrolli kui ka kontrolli kestel lasub maksuhalduril ka uurimispõhimõtte teostamine. Ümbrikupalga kontrolli puhul tuleb koguda tõendeid nii maksukohustuslase enda kui ka kolmandate isikute (töötajate) kohta. Kui maksukohustuslase poolt esitatud deklaratsioonil on näiteks töötaja, kellele deklareeritakse miinimum töötasu, kuid kelle puhul on maksuhaldur, uurimispõhimõtet rakendades, tuvastanud et isikul on suuremad laenukohustused panga ees, võib see asjaolu viidata sellele, et osaliselt jäetakse sellele töötajale töötasu väljamaksed deklareerimata. Sellisel juhul tuleks saada teavet ka sellelt kolmandalt isikult ning proportsionaalsuse põhimõttele tuginedes oleks see ka õigustatud. Töötajale kohustuse andmine (näiteks kohustus anda teavet) on vajalik ja kohane, et välja selgitada, kas temale deklareeritav töötasu vastab tegelikkusele. Deklareerimata tööjõu tuvastamisel tuleb selgitada maksukohustuslasele, mis suuruses tuleb tööjõumakse täiendavalt deklareerida (selgitamis- ja teavitamiskohustus) ning seejärel on maksukohustuslase ärakuulamise põhimõttele tuginedes õigus maksukohustuslasel anda omapoolseid selgitusi tuvastatud asjaolude kohta.

3.1.2. Tõendid ja tõendite kogumine ümbrikupalga tuvastamisel

Järgnevalt on välja toodud, millised on maksumenetlus eksisteerivad tõendid, millele tuginedes on võimalik maksuhalduril maksusumma määrata. Ühtlasi on autor käsitlenud ka seda, millised tõendid on ümbrikupalkade tuvastamisel kõige olulisemad ning milliste tõendite kogumisele pöörab maksuhaldur selliste kontrollide käigus enam tähelepanu.

Tõendite kogumine ja hindamine on oluline selleks, et haldusakti motiveerida. Tõendite all peetakse silmas kõiki maksuasjas kogutud andmeid:

- maksukohustuslase poolt, kolmandate isikute poolt või riigi-, valla- või linnaasutuse poolt saadud teave;

- dokumendid ja asjad, mis on küsitud välja maksukohustuslaselt või mis on ära võetud vaatluse käigus;
- muud asjaolud, mis on tuvastatud vaatluse läbiviimisel;
- eksperdiarvamus, kui seda läheb vaja maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks.¹⁴⁷

Üheks peamiseks tõendite liigiks on maksuarvestuse dokumendid, sest üldjuhul on just need maksude arvutamiste ja selle põhjal koostatud arvepidamiste aluseks. Kuna suurem osa maksukohustuslasi on ühtlasi ka raamatupidamiskohustuslased, siis peab sellist arvestust pidama raamatupidamise seaduse alusel. Sealjuures tuleb järgida, et raamatupidamisarvestus oleks korraldatud selliselt, et tehingute toimumistest ning maksustamise seisukohast tähtsust omavatest asjaoludest oleks võimalik ülevaade saada mõistliku aja jooksul.¹⁴⁸ Lubamatu on esitada maksuhaldurile näiteks kulutšekid kilekotiga ning eeldada, et maksuhaldur hakkab ise neid sorteerima et saada seeläbi ülevaade tehtud kulutustest.

Samuti on maksumenetluses tõendiks ütlused, mis on antud maksukohustuslase poolt. Maksuhalduril on õigus saada maksukohustuslaselt teavet, mis on vajalik saavutamaks kontrollieesmärki. Teavet võib nõuda maksukohustuslaselt kas kirjalikul teel või kutsuda maksukohustuslase esindaja maksuhalduri ametiruumidesse suuliste selgituste andmiseks. Viimase korral on oluline, et maksukohustuslasele saadetakse vastav korraldus.¹⁴⁹ Õiguslikult aspektist lähtudes võiks järeldada, et maksukohustuslase kutsumine ametiruumidesse selgitusi andma võiks olla otstarbekam, kuna sellisel moel on selgituste andmise käigus võimalik maksukohustuslaselt küsida täiendavaid küsimusi, mis vestluse käigus esile võivad kerkida. Samuti on sellisel moel selgituste andmisega tagatud, et ütlused on antud vaid maksukohustuslase poolt ning need ei ole samaaegselt mõjutatud. Vahetu seletuste võtmine tagab ka rohkemal määral seletuste usaldusväarsuse.

Kui kontrollitakse ümbrikupalka ning üritatakse seda tuvastada tuleb maksukohustuslaselt kindlasti küsida muuhulgas küsimusi seoses töötajatega – kui palju äriühingus töotajaid on, mis ajast on iga töötaja tööle asunud, millised on iga töötaja tööülesanded ning kes neid töötajale jagab, kui suur on iga töötaja töötasu ning millest see sõltub. Samuti on oluline välja selgitada, kas töötajatele on makstud välja preemiad, boonuseid või muid lisatasusid peale töötasu, sest

¹⁴⁷ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 126

¹⁴⁸ *Ibid.*, lk 127

¹⁴⁹ Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. *op.cit.*, lk 58

tihti jäetakse sellised väljamaksed teadmatuses või teadlikult deklareerimata. Küll aga tuleb selliseid väljamakseid deklareerida samal moel kui töötasu väljamakseid ning sellega rikuvad ettevõtted tihti seadustes sätestatud deklareerimiskohustust.

MKS § 61 sätestab teabe nõudmise kolmandalt isikult. Kolmanda isiku all peetakse silmas isikut, keda haldusakt või toiming võib puudutada. Samuti loetakse kolmandaks isikuks ka krediitiasutust, kelle poole võib teabe nõudmiseks pöörduda, kui see peaks menetluses tähtsust omavate asjaolude väljaselgitamiseks vajalik olema. Siinjuures tuleb silmas pidada, et enne kolmanda isiku poole pöördumist peab teabe nõudmiseks pöörduma ka maksukohustuslase poole. MKS § 61 lg 2 kohaselt ei vaja see nõue täitmist juhul, kui andmed maksukohustuslase elu- või asukoha kohta maksuhalduril puuduvad. Samuti juhul, kui maksukohustuslast ei saa teadaolevalt aadressilt kätte või kui maksukohustuslane takistab maksumenetlust.¹⁵⁰

Kontrollide puhul, kus on tuvastamisel ümbrikupalk, on olulisteks kolmandateks isikuteks just töötajad, kellel lasub maksumenetluses samuti kaasaitamiskohustus. Kui maksukohustuslane on juba andnud maksuhaldurile teavet seoses ettevõtte töötajatega, siis on maksuhalduril õigus pöörduda juba korraldusega ka nende samade töötajate poole, kelle osas on varasemalt selgitusi antud. Selleks võib olla mitmeid põhjuseid, miks maksuhaldur peab vajalikuks pöörduda kolmanda isiku poole. Kui maksuhalduri hinnangul ei pruugi olla maksukohustuslase poolt antud selgitused tõesed, siis oleks mõistlik pöörduda ka kolmanda isiku poole. Samuti võib olla põhjuseks see, et maksukohustuslase poolt öeldu võib vajada kinnitamist ka kolmanda isiku poolt. Krediitiasutuste poole võidakse ümbrikupalka kontrollides pöörduda näiteks sellisel juhul, kui maksukohustuslane ei ole esitanud oma pangakonto väljavõtet, millest nähtuksid töötasu väljamaksed kolmandatele isikutele ehk töötajatele. Ümbrikupalga kontrolli puhul on tavaline, et maksukohustuslane ei soovi näidata, kui suures ulatuses on ta tegelikult väljamakseid kolmandatele isikutele teinud ning seega ei pruugi ta esitada maksuhaldurile ka pangakonto väljavõtteid. Sellisel juhul on põhjendatud maksuhalduri pöördumine krediitiasutuse poole teabe saamiseks.

MKS § 62 annab maksuhaldurile võimaluse nõuda nii maksukohustuslaselt kui ka kolmandatelt isikutelt nende valduses olevaid dokumente ja sularaha ettenäitamist. Juhul kui nimetatud teavet

¹⁵⁰ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

soovitakse saada kolmandalt isikult, siis kehtib ka selle puhul (nagu selgituste andmise puhul) piirang, mis nõuab, et sama oleks varem küsitud juba maksukohustuslaselt endalt.¹⁵¹

Tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel on kindlasti oluline küsida maksukohustuslaselt dokumendid, mis on aluseks töötasude väljamaksmisel. Sellisteks võivad olla pangakonto väljavõtted, tööaja graafikud, töötajatega sõlmitud töö- ja käsunduslepingud, muud töötajate poolt koostatud avaldused (näiteks puhkuste kohta) kuid samuti ka raamatupidamise pearaamat, milles kajastuvad kanded töötajatele tehtud väljamaksete kohta. Selliste dokumentide kontrollimise kaudu on võimalik maksuhalduril välja selgitada, kas töötajatele väljamakstud töötasud vastavad tegelikkusele. Näiteks tööaja graafikutes kajastuvate töötundide korrutamisel töölepingus kajastava tunnipalgaga (juhul, kui töötajal on kuupalga asemel tunnipalk) on võimalik võrrelda saadud tulemust maksukohustuslase poolt esitatud TSD-ga. Ümbrikupalga kontrollide puhul on kolmandalt isikult dokumentide küsimine seotud üldiselt kolmanda isiku pangakonto väljavõttega. Maksuhalduril ei ole võimalik alati veenduda selles, et andmed, mis näiteks maksukohustuslase pangakontolt nähtuvad ehk töötasu väljamaksete kolmandale isikule, võiksid olla tõesed. Seda eriti juhtudel, kui äriühingus on suuremal määral sularahaarvestust. Kolmanda isiku pangakonto kaudu on võimalik tuvastada, kas ta on muudelt ettevõttega seotud äriühingutelt või isikutelt saanud ülekandeid või pannud kuu kindlatel kuupäevadel sularaha oma pangakontole. Sellised asjaolud võivad viidata sellele, et tegemist võib olla varjatud töötasuga.

Maksuhaldur võib tõendina kasutada ka riigi-, valla- või linnaasutuse poolt omatud teavet, kui selline teave võib maksumenetluses tähendust omada. Samuti on maksuhalduril olemas liigipääs erinevatele riigi andmekogudele. Sellistes registrites ja andmekogudes võib samuti olla teavet, mis võib maksustamisel tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel olla oluline.¹⁵² Selleks teeb maksuhaldur taotluse vastavale asutusele. Maksuhalduri taotlust, et pea riigi-, valla- või linnaasutus täitma vaid sellisel juhul, kui neil on seadusest tulenev õigus mitte teavet anda.¹⁵³

Veel üheks tõendiks maksumenetluses on eksperdiarvamus. Eksperdiksi loetakse asjatundlikku erialaspetsialisti, kes omab mingis kindlas valdkonnas laialdasi erialaseid teadmisi ning eksperdi poolt koostatud akti loetakse maksumenetluses iseseisvaks tõendiks. Üldiselt kaasatakse ekspert maksumenetlusesse kas maksuhalduri algatusel või maksukohustuslase taotlusel. Arvamus

¹⁵¹ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁵² Lehis (2012), *op. cit.*, lk 130

¹⁵³ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

esitatakse eksperdi poolt kirjalikult ning vajadusel on võimalik eksperti kaasata menetlustoimingu juurde. Sellisel juhul võib ekspert oma arvamuse esitada ka suuliselt, mis protokollitakse menetlustoimingu protokollis, mille allkirjastab muuhulgas ka ekspert.¹⁵⁴

Sageli esitatakse maksuhaldurile töötajatega sõlmitud lepingud, mis ei ole töötaja enda poolt allkirjastatud vaid lepingul on kajastatud vaid tööandja ehk kontrollitava ettevõtte volitatud isiku allkiri. Sellistel puhkudel ei saa maksuhaldur käsitleda esitatud lepingud tõesena kuna sellel puuduvad kõikide osapoolte allkirjad. Maksuhalduri palvel esitatakse üldjuhul puudulikud lepingud hiljem juba ka kõigi poolt allkirjastatuna. Sellistel puhkudel võib tekkida kahtlus, kas lepingul olev töötaja on omakäeliselt lepingu allkirjastanud või võib tegemist olla võltsitud allkirjaga. Seda enam, kui lepingu tingimused võivad viidata asjaolule, et need on soodsamad tööandjale ning et need ei pruugi olla töötaja poolt aktsepteeritavad. Sellise kahtluse korral on maksuhalduril algatusel eksperdi kaasamine põhjendatud ning viimane võib ekspertiisi käigus selgitada välja, kas lepingul olev allkiri on võltsitud või mitte. Kuna ümbrikupalkade maksmine on ühtlasi seotud ka käibe varjamisega, siis ei ole välistatud, et ekspert kaasatakse näiteks kassaprogrammis kajastuvate käibeandmete õigsuse tuvastamiseks.

Ka mõõturite ja tõkendite paigaldamine maksuhalduri poolt on tegevus, läbi mille on võimalik koguda tõendeid maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks. Kui mõõtur võimaldab näiteks kaupade kogust või liikumist kontrollida, siis tõkendi paigaldamise puhul on eesmärgiks tagada see, et objekti puutumatus oleks tagatud ning et selle põhjal oleks võimalik kontrollitoiminguid hiljem läbi viia. Tõkendina saab nõuda näiteks mõne seadme, hoidla või mahuti inventari pitseerimist või plommimist kuid ühtlasi ka maa-ala sulgemist. Samuti on maksuhalduril võimalik paigaldada seadmeid maksukohustuslase tegevuskohta.¹⁵⁵

Kuna on teada, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumine toimub eelkõige läbi äriühingusse sisstulnud sularaha varjamise, siis praktikas on võimalik maksukohustuslase tegevuskohta paigaldada seadmeid, mis tuvastavad kaasaaparaadiga tehtud tehinguid. Seda kasutatakse eelkõige sellistel juhtudel, kui äriühingu poolt esitatud dokumentidest on näha, et sularaha osakaal on äriühingus oluliselt väiksem, kui teistel samal tegevusala tegutsevate äriühingute sularahaosakaal. Läbi seadme paigaldamise on maksuhalduril võimalik tuvastada, kui suures ulatuses tuleb äriühingusse sularaha tegelikult sisse ning selle põhjal on võimalik tuvastada nii ümbrikupalga maksmist, kui selgub, et tegelik sularahaosakaal pidi olema äriühingus suurem.

¹⁵⁴ Pily, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. *op.cit.*, lk 61

¹⁵⁵ Lehis (2012), *op. cit.*, lk 131

MKS § 72 annab maksuhaldurile võimaluse viia läbi vaatlusi, mis on ümbrikupalga tuvastamisel ehk üks kõige olulisemaid toiminguid, läbi mille on võimalik tõendeid koguda. Vaatluse läbiviimiseks on maksuhalduril õigus siseneda äriühingu poolt kasutuses olevale maatükile, ehitisse ja muudesse ruumidesse. Kuigi üldjuhul on kohustuslik teatada vaatlusest ette ning viia see läbi maksukohustuslase juuresolekul, on MKS-is ette nähtud ka erand, mis ümbrikupalga tuvastamise puhul on äärmiselt oluline. Antud seaduse § 72 lg 3 annab õiguse vaatlusest mitte ette teatada, kui selline tegevus ohustaks eesmärki, mida vaatluse läbiviimisega soovitakse saavutada.¹⁵⁶

Vaatluse läbiviimine on üks kõige tõhusamaid toiminguid, mida tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tõestamiseks on võimalik läbi viia. Üldiselt on vaatluse eesmärgiks tuvastada tegevuskohas olevad töötajad, kelle osas ei ole äriühing töötasu väljamakseid deklareerinud. Kui sellise vaatluse läbiviimisest äriühingule ette teatatakse, võib olla üsna kindel, et vaatluse teostamise hetkel viibivad tegevuskohas kõik need isikud, kelle töötasud on äriühingu poolt TSD-I deklareeritud. Samuti on oluline teostada taolised vaatlused etteteatamata, kuna sellisel viisil on võimalik saada selgitusi töötajatelt ning nende poolt antud selgitused ei ole varasemalt äriühingu poolt mõjutatud.

Samuti on oluline tuua välja, et MKS § 72 lg 5 p 6 annab maksuhaldurile võimaluse võtta selgitusi äriühingu majandustegevuse asukohas olevatelt isikutelt.¹⁵⁷ See on samuti üks erandeid, mille puhul ei pea kolmandalt isikult teabe saamiseks eelnevalt pöörduma samas küsimuses maksukohustuslase poole. Etteteatamata vaatluse läbiviimisel on olulise tähtsusega kõikide kohalolevate töötajate fikseerimine ning nendelt selgituste võtmine. Üldiselt küsitakse ümbrikupalga tuvastamiseks kolmandatelt isikutelt ehk töötajatelt küsimusi seoses nende töötamisega äriühingus, sh kui kaua nad on kontrollitavas äriühingus töötanud, kas nendega on sõlmitud leping ning mis viisil ja millise isikuga on leping sõlmitud. Oluline on välja selgitada ning küsida töötajatelt ka teiste äriühingus töötavate isikute kohta, kuna ka sel viisil on võimalik tuvastada isikuid, kes äriühingus küll töötavad, kuid kellele ei ole äriühing töötasu väljamakseid deklareerinud. Kõige olulisem on aga selliste kontrollide puhul küsida töötajatelt, kui suur on nende töötasu (sh lepingu järgi); kuidas neile töötasu välja makstakse; kui töötasu makstakse välja sularahas, siis kes töötasu välja maksab; kas töötajatele on välja makstud preemiaid, boonuseid või muid lisatasusid jms. Etteteatamata vaatluse läbiviimisel on maksuhalduril

¹⁵⁶ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁵⁷ *Ibid.*

võimalus saada ka asjas tähendust omavaid dokumente otse maksukohustuslase tegevuskohast – näiteks töötajatega sõlmitud lepinguid, tööajagraafikuid ja muud taolist informatsiooni.

Autor on käesolevas magistritöös kasutanud ka MTA poolt koostatud andmeid, mis kajastavad perioodil II kvartal 2012 (alates 01.04.2012) – I kvartal 2014 (kuni 31.03.2014) läbiviidud kontrollid töötajate maksudest kõrvalehoidumise tuvastamiseks, kontrollidega saavutatud tulemit ning kontrollide läbiviimisel vaatluste läbiviimise valikut, nagu nähtub joonisest 9. Andmed on võetud just sellise perioodi kohta seetõttu, et alates 2012. aasta II kvartalist hakkas MTA analüüsima andmeid ning koostama statistikat teisiti, kui varasematel perioodidel ning seega ei oleks varasemate perioodide andmed vaadeldava perioodi andmetega võrreldavad.

Tabel 2.¹⁵⁸ Läbiviidud kontrollid ja nende tulemused perioodil II kvartal 2012 – I kvartal 2014

Periood	Läbiviidud kontrollid kokku	Läbiviidud kontrollide puhul teostatud vaatlusi	Väärteokoosseisu edastamine MTA kohtuvälistele menetlejatele	Tulemi summa	Realne laekumine tulemist
01.04.2012–31.03.2013	755	257	22	3 532 939	1 254 476
01.04.2013–31.03.2014	1464	355	15	1 554 095	667 489
Kokku	2219	612	37	5 087 033	1 921 965

Kuigi protsentuaalselt on vaatluste läbiviimise protsent kõikidest läbiviidud kontrollidest langenud (vastavalt 34,1% ja 24,2%), on näha, et vaatlust on hakatud siiski rohkem ümbrikupalga kontrollide puhul üheks kontrollitoiminguks valima. Vaadeldavatest andmetest nähtub, et vaatlusi, on teostatud ~27,5% (612) kõikidest läbiviidud kontrollidest (2219). Kindlasti tuleks sellist kontrollitoimingud praktikas kasutada rohkem, sest tegu on kõige efektiivsema toiminguga tuvastamiseks töötajate maksudest kõrvalehoidumist. Kuigi tulemi summat vaadates võiks eeldada, et rohkemate vaatluste teostamine kontrollide läbiviimisel mõjutab

¹⁵⁸ Maksu- ja Tolliamet. Joonis koostatud autori poolt lähtudes Maksu- ja Tolliameti andmebaasidest saadud teabest. Teave asub autori valduses.

tugineb maksuotsuse koostamisel kas konkreetsetele faktidele ja tõenditele, mida maksumenetluse käigus on kogutud, või siis hindab MKS-ile tuginedes tehingu majanduslikku sisu.

Maksmenetlust läbi viies küsitakse maksukohustuslaselt välja eelkõige raamatupidamisdokumendid raamatupidamise pearaamatu näol. Tulenevalt raamatupidamise seadusest §-le 12 on raamatupidamiskohustuslaselt kohustus säilitada raamatupidamise algdokumente seitse aastat.¹⁶⁰ Seega on maksuhalduril võimalus vajaduse korral nõuda hiljem välja ka algdokumendid, mille alusel on kanded pearaamatusse tehtud. MTA on oma maksuotsustes tuginenud tööjõumaksude määramisel sellele, mis nähtub esitatud dokumentidest ning raamatupidamisdokumente ei ole peetud usaldusväärseks juhul, kui need on tehtud tagantjärele. RHKHK otsuses nr 3-3-1-54-11, millega sooviti tühistada maksuotsus muuhulgas ka tööjõumaksude määramise osas, on kolleegium asunud seisukohale, et asjaolu, et raamatupidamisdokumente koostati ebaõigesti ning nõuetele mittevastavalt kuni maksumenetluseni, ei võta maksukohustuslaselt õigust ega võimalust olemasolevate andmete põhjal viia oma raamatupidamine vastavusse raamatupidamisele esitatavate nõuetega.¹⁶¹ Seega ei ole maksuhalduril alati õiguslikult võimalik tugineda raamatupidamisdokumentide ebausaldusväärsele, kuigi need võivad olla koostatud alles hetkel, mil on alustatud maksumenetlus. Kui lisaks sellele ei ole kindlaid tõendeid, mis tööjõumaksudest kõrvalehoidumist kinnitaksid, võiks tugineda ehk MSK §-le 84.

Maksuhalduril on õigus lähtuda tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust, kui on tuvastatud, et tehing või toiming on sooritatud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Sellise õiguse annabki MKS § 84.¹⁶² RKKHK otsuses nr 3-3-1-86-10 on samuti vaidluse all tehingu tegeliku majandusliku sisu tõlgendamise küsimus. Maksuhaldur oli tuvastanud et Eesti äriühingu ja töötajate vahel sõlmitud töölepingutes oli vääralt tõlgendatud töölähetust ning et tegelikkuses oli siiski tegemist töötamisega välisriigis. Seega tugineski maksuhaldur tehingu tegelikust sisust lähtudes MKS §-st 84 ning määras äriühingule täiendavad tööjõumaksud ja maksed, kuna majanduslikuks sisuks oli töötamine väljaspool Eestit. Halduskohus oli antud küsimuses leidnud, et maksustamise aspektist on tööandjal soodsam maksta lähetuse päevarahasid, mis teatud ulatuses on maksuvabad, ning seega võidi eelistada töötegemise kohana Eesti märkimist töölepingusse, kuigi tegelikkuses tehti tööd väljaspool Eestit. Sellisel juhul võis tegu olla

¹⁶⁰ RPS. RT I, 13.03.2014, 50

¹⁶¹ RKKHKo 3-3-1-54-11

¹⁶² MKS. RT I, 31.01.2014, 14

maksudest kõrvalehoidumise eemärgiga, mille puhul on §-le 84 tuginemine seadusest tulenev õigus. Ka TlnRnK leidis, et antud paragrahvile tuginemine on õigustatud, selgitades, et lepinguvabaduse põhimõtte pole kooskõlas sellega, et maksuvaba päevaraha maksmine ja seega maksudest hoidumine on eesmärk, miks lepingus märgitakse töötegemise koht tegelikest asjaoludest erinevalt. Asjaolu, et töölepinguga lepiti kokku võimalik töötegemine ka väljaspool Eestit, ei anna alust käsitleda töötegemist väljaspool Eestit lähetusena. Samuti nõustus halduskohtu ja TlnRnK arvamusega RKHK, märkides, et MKS § 84 kohaldamine oli põhjendatud, et hinnata töölepingutest võrsunud õigussuhteid. Samuti märkis RKHK, et kui lähetus tuvastamist ei leia, tuleb väljamakstavaid päevarahasid käsitleda palgatuluna. Kuna aga maksuhaldur tugines muuhulgas oma maksuotsuses ka sellega, et tegemist oli renditööjõuga, siis ei nõustunud RKHK sellega, et varasemates kohtuastmetes ei olnud sellele tähelepanu pööratud. RKHK märkis, et tuvastama peab seda, kas tegemist oli renditööjõuga ning seda, kas Eesti äriühingul oli tekkinud püsiv tegevuskoht välisriigis, kuna tulumaksuga maksustamisel mängib see aspekt rolli. Samuti juhtis RKHK tähelepanu sellele, et tööjõumaksude määramisel võib maksuotsus puudutada ka füüsilisi isikuid, muutes ka nende maksukohustust ning seetõttu oleks maksuhaldur pidanud maksumenetluse kaasama ka füüsilised isikud.¹⁶³

Kuigi RKHK andis eeltoodu uuele arutamisele Tallinna Halduskohtule, andis see lahend kinnitust sellele, et töölepingute vormistamisele tuginedes võib maksuhaldur lähtuda sellest, milline on töölepingu vormistamisega määratud tegelik majanduslik sisu. Kui varasemad kohtud oleks tuvastanud renditööjõu eksisteerimise või maksuhaldur oleks kaasanud menetluse ka kolmandad isikud, kelle maksukohustust võib maksuotsus muuta, poleks ilmselt RKHK kassatsioonikaebust rahuldanud. Seega on maksuhalduril õigus tõlgendada MKS § 84, kui selleks peaks vajadus tekkima. Tihti üritatakse mingite tehingutega või toimingutega varjata nende tegevuste tegelikku majandusliku sisu – seda ka tööjõumaksudest kõrvalehoidumisel.

Kaasamisest, tööjõumaksude määramisel, räägib ka RKHK otsus nr 3-3-1-67-09, milles maksuhaldur hindas käsunduslepingu alusel töötavatele füüsilisest isikust ettevõtjatele tehtud väljamaksed ümber töötasudeks ning määras sellest tulenevalt tööjõumaksud ja –maksed. Maksuotsuse peale esitati kaebus halduskohtusse ning halduskohus tühistas maksuotsuse tuginedes sellele, et isikuid, kellega käsunduslepingud sõlmiti, teavitati, et nad ei ole äriühingu töötajad ja et nad tegutsevad iseseisvalt; samuti sellele, et sõlmiti tüüp-käsunduslepingud, milles pooled leppisid kokku, et tegemist ei ole töölepinguga ja seda sellisel viisil ei tõlgendata ja see ei

¹⁶³ RKHKo 3-3-1-86-10

tekita töösuhteid ega sellest tulenevaid õigusi ega kohustusi. MTA esitas apellatsioonkaebuse ning tuginedes siiski äriühingu poolt esitatud lepingutele märkides, et lepingud vastavad TLS-st tulenevatele sätetele ning töölepingu tunnustele. Samuti leidis maksuhaldur, et arvestada tuleb töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhtes ja selle määra. Ringkonnakohus rahuldab MTA poolt esitatud apellatsioonkaebuse. Äriühingu poolt esitatud kassatsioonkaebuses tugineti muuhulgas asjaoludele et tõlgendamisõigust on käsitletud liiga laialdaselt ning pole hinnatud tehingu majanduslikku sisu. Samuti leiti, et materiaalõigusnorme on kohaldatud väärtalt. RKHK leidis, et maksuhaldur võib maksumenetluse käigus anda poolte vahel tehtud tehingutele teistsuguse, majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata maksuotsusega tasumisele kuuluv maksusumma, kuid maksu määramiseks ei piisa tehingu ümberkvalifitseerimisest. Selleks aga tuleb tugineda MKS § 83 lg-le 4 või §-le 84 ning tuvastada tahtlus saada maksueelist. Samuti heitis RKHK ette seda, et füüsilisest isikust ettevõtjaid ei kaasatud maksumenetlusse. Ainuüksi see, et neilt on menetluse käigus võetud seletusi, ei tähenda veel haldusmenetluse põhimõtte kohaselt nende kaasamist maksumenetlusse. Kuna maksuotsus puudutab ka füüsilisest isikust ettevõtjate maksukohustust, oleks tulnud kontrollida nende maksude arvestamise ja tasumise õigsust. Seega oli nende mitte kaasamise näol tegemist menetlusliku rikkumisega.¹⁶⁴ Ka selles lahendis toob riigikohus välja, et majanduslikule sisule vastava hinnangu andmine maksuhalduri poolt on aktsepteeritav kuid samaaegselt ei saa jätta ära nende isikute kaasamist maksumenetlusse, keda kohustusi panev haldusakt võib samuti puudutada. Füüsilisest isikutest ettevõtjate mitte kaasamine saigi peamiseks formaalseks põhjuseks, miks maksuotsus tühistati.¹⁶⁵

Kuigi eelnevalt on välja toodud vaid kolm erinevat kohtulahendit, milles on uuritud, mis asjaoludele maksuhaldur maksuotsuse koostamisel tugineb, võib siiski öelda, et eelkõige tuginetakse siiski maksukohustuslase poolt esitatud dokumentidele. Olgu nendeks siis kassadokumendid, muud raamatupidamisdokumendid, töötajatega sõlmitud töölepingud või muud võlaõiguslikud lepingud. Oluline on tööjõumaksude määramisel samuti tõlgendamise küsimus, mis tähendab, et juhul kui maksuhaldur on tuvastanud, et maksudest kõrvalehoidumise eemärgil on vormistatud dokumente või tehtud tehinguid, siis realselt võib tõlgendada need ümber lähtudes toimingute või tehingute tegelikust majanduslikust sisust

¹⁶⁴ RKHKo 3-3-1-67-09

¹⁶⁵ Huberg, M. Maksuamet või töövaidluskomisjon? EML ajakiri Maksuaksjad 2010/8. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1099> (30.04.2014)

TlnRnK on oma otsuses nr 3-08-1809 viidanud sellele, et maksumenetluses võetud seletused ei ole tsiviilkohtumenetluse seadustiku (TsMS) § 251 lg 1 tähenduses tunnistaja ütlused.¹⁶⁶ Antud paragrahv TsMS käsitleb seda, et üle kuulata võib tunnistajana igäuhe, kes võib omada asjas tähendust omavat informatsiooni kui ülekuulata ei ole menetlusosaline.¹⁶⁷ Kuid maksumenetluses ei saa kolmanda isiku seletusi käsitleda tunnistaja poolt antud ütlustega seetõttu, et maksumenetluses on ka kolmas isik menetlusosaline tulenevalt MKS § 43 lg 3.¹⁶⁸ Siiski on nimetatud otsuses ringkonnakohus maininud, et kohus peab ja võib kolmanda isiku poolt maksumenetluses antud seletuste kohta koostatud protokollis arvestama kui tõendit. Selleks annavad aluse koosmõjus haldusmenetluse seadustiku § 16 lg 1, TsMS § 229 lg 1 ja § 442 lg 8.¹⁶⁹ TsMS § 229 lg 1 käsitleb tõendite mõistet. Antud paragrahvi lõike 1 kohaselt on tõendiks igasugune teave, mille alusel teeb kohus kindlaks asjaolud või asjaolude puudumise, lähtudes poolte poolt esitatud nõuetest või vastuväidetest. Sama seaduse § 442 lg 8 sätestab, et otsuse põhjendavas osas märgitakse asjaolud, mis on kohtu poolt tuvastatud ning samuti nende põhjal tehtud järeldused ja tõendid, millele kohus oma järeldustes tuginenud on.¹⁷⁰

Seega võib teha järelduse, et maksumenetluses on väga oluline saada infot ka kolmandatelt isikutelt ning võtta neilt selgitusi asjaolude kohta, mis maksustamise seisukohast võivad omada tähtsust. Tööjõumaksude määramise puhul on sellisteks oluliseks kolmandateks isikuteks just töötajaid ning nende poolt antud ütlused, mis on protokollitud, võivad ka hilisemates kohtuvaidlustes olla oluliseks tõendiks, mis makshalduri seisukohti ja maksuotsuses toodud asjaolusid toetavad.

RKHK on otsuses 3-3-1-15-13 märkinud ka seda, et kuna maksupettustel on konspiratiivne iseloom, on maksuhalduril tihti raske või lausa võimatu esitada nii maksuotsuses kui ka kohtule otseseid tõendeid selliste rikkumiste kohta. Seetõttu kinnitavad maksupettuses osalemise kahtlust ka enamasti asjaolud ning kaudsed tõendid kogumis. Kuna põhjendatud kahtluse tõendamise piir maksumenetluses on oluliselt madalam, kui süüteomenetluses, siis piisab maksumenetluses ka mõistlikust kahtlusest, mida on põhjendatud ning mis on ka eluliselt usutav.¹⁷¹

¹⁶⁶ Maksu- ja Tolliamet. Haldusasi nr 3-08-1809. 01.02.2011. www.emta.ee/index.php?id=29691 (30.04.2014)

¹⁶⁷ TsMS. RT I, 13.03.2014, 100

¹⁶⁸ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁶⁹ Maksu- ja Tolliamet. (viide 166), (30.04.2014)

¹⁷⁰ TsMS. RT I, 13.03.2014, 100

¹⁷¹ RKHKo 3-3-1-15-13

Kuna tööjõumaksudest kõrvalehoidumise näol on samuti tegu pettusega maksude tasumise osas, siis võib viimati nimetatud kohtulahendile tuginedes järeldada, et kui maksuhaldur suudab põhjendada, millistele kogutud tõenditele maksusumma määramisel on tuginetud ning põhjendada nende elulist usutavust, on võimalik ka kaudsete tõendite kogumis vaadatuna määrata maksusumma.

3.3. Preventsioon

Võitluses deklareerimata tööga on traditsiooniliselt domineerinud repressiivne lähenemisviis, mille eesmärgiks on selle nähtuse välja juurimine. Deklareerimata töötajaid vaadeldakse kui ratsionaalses majanduses osalejaid, kelle pealt püüavad ettevõtted maksude tasumist vältida seni, kuni kõrvalehoidumisest saadav kasu on suurem kui vahelejäämisega järgnevad võimalikud sanktsioonid. Seega on selle deklareerimata tööjõu vastases võitluses seatud eesmärgiks selline tulu ja kulu suhe kaotada, ennetamaks ettevõtete tahtlust maksude tasumisest kõrvale hoiduda.¹⁷² Repressiivne lähenemisviisi kasutamine ei ole aga peamine võimalus, mille kaudu on võimalik võidelda deklareerimata tööjõu vastu.¹⁷³ Järgnevalt on autor analüüsinud, milliseid meetmeid on Eestis võetud kasutusele võitlemaks tööjõumaksudest kõrvalehoidumise ja ümbrikupalgaga ning milline on nende preventiivsete meetodite õiguslik alus.

MTA on viimastel aastatel proovinud erinevaid meetmeid, kuidas võidelda tööjõumaksudest kõrvale hoidumise ja ümbrikupalgaga. 2008. aasta jaanuaris saatis MTA märgukirju 1000 ettevõttele, kellel esines kõrge ümbrikupalga maksmise risk. Samuti saadeti märgukirjad ka 2000 töötajale, kes nendes ettevõtetes töötasid. Märgukirjade saatmise tulemusena parandas 46% märgukirja saajatest oma maksukäitumist. Tegemist oli olulise meetodiga MTA kontrolliosakonna tegevussuunas deklareerimata töötasude maksmise tõkestamisel.¹⁷⁴ 2009. aastal alustati koostöös Tallinna linnaga kampaaniat, mille eesmärgiks oli avalikkuse teavitamise kaudu hoida ära maksualaseid õigusrikkumisi. Kampaania nägi endas ette märgukirjade saatmist ettevõtetele, kelle puhul oli tuvastatud ümbrikupalga maksmise kõrge risk. 2009. aasta veebruarikuus saadeti välja märgukirjad 254-le äriühingule, kelle poolt jäi riigieelarvesse laekumata hinnanguliselt vähemalt 1,8 miljonit eurot. Märgukirjades paluti ettevõtetel kontrollida üle maksude ja raamatupidamisega seonduv ning viia sisse vastavad parandused, kui

¹⁷² Williams, C. C., Windebank, J., Baric, M., jt. Public Policy Innovations: the Case of Undeclared Work. – Management Decision 2013/51, 1161-1175, p 1164

¹⁷³ Williams, C. C. Evaluating Public Sector Management Approaches Towards Undeclared Work in European Union. – International Journal of Public Sector Management 2008/21, 285-294, p 287

¹⁷⁴ Rum, P. Märgukirjade saatmine vähendas ümbrikupalga maksmist. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 11.06.2008. www.emta.ee/index.php?id=24233&tpl=1026 (28.04.2014)

selleks tekib vajadus. Ümbrikupalga vastane kampaania hõlmas endas muuhulgas välireklaamide avaldamist, artiklite avaldamist, mis rääkisid ümbrikupalga maksmisega esinevatest riskidest, loengute pidamist gümnaasiumi õpilastele ning samuti põhikooli lõpuklaaside õpilastele. Kampaania läbiviimisega soovitati saavutada tauniv suhtumine sellisesse nähtusesse ühiskonna poolt.¹⁷⁵

MKS § 14¹ annab maksuhaldurile õiguse saata maksukohustuslasele meeldetuletusi ja muud teda puudutavat informatiivse sisuga teavet, kusjuures seaduses on märgitud, et seda on õigus saata sidevahendi kaudu, mille maksukohustuslane on maksuhaldurile teatavaks tehtud.¹⁷⁶ Seega ei ole eelpool nimetatud märgukirjade saatmine kampaania raames õiguslikust aspektist keelatud. Asjaolu, et äriühing on maksuhalduri huviorbiiti ümbrikupalga maksmise riskiga sattunud, võib kindlasti olla informatiivseks teabeks maksukohustuslasele ja sellest teada andmine läbi märgukirja saatmise annab maksukohustuslasele võimaluse kontrollida üle esitatud deklaratsioonid ja muud andmed. Kuigi seaduses on märgitud, et teavet võib anda läbi sidevahendi, mille maksukohustuslane on maksuhaldurile andnud, siis siinkohal võiks seda andmist õiguslikult käsitleda ka kui äriregistrisse märgitud sidevahendit, kuna maksuhalduril on ligipääs äriregistri andmetele ja selle kaudu on võimalik maksuhaldurile sidevahendid kindlaks teha.

Ka 2011. aasta teisel poolel avaldatud pressiteate kohaselt alustas MTA kirjade saatmist ettevõtetele, kes maksavad oma töötajatele madalamat palka kui samal tegevusalal ning samas maakonnas tegutsevad teised ettevõtted. Kirjade saamist ajendas asjaolu, et sellised näitajad võivad viidata väljamaksetele, mida tehakse mitteametlikult. Märgukirjade saatmisega anti nendele ettevõtetele võimalus teatud aja jooksul parandada oma maksukäitumist. Kui ettevõtte puhul, kellele küll märgukiri saadeti, maksukäitumine ei paranenud ning samuti ei osatud selgitada selliste majandusnäitajate eksisteerimist, alustati selliste ettevõtete kontrollimist maksude arvestamise ja tasumise tuvastamiseks. Märgukirjade saatmine oli jällegi üheks meetmeks mitteametlike palkade tuvastamiseks ja tõkestamiseks.¹⁷⁷

Küll aga sai MTA selline tegevus kriitikat, kuna leiti, et pressiteates välja toodu ei vastanud tegelikkusele tegevusele. Maksuhaldur saatis välja märgukirjad, mis käsitlesid informatsiooni

¹⁷⁵ Portaal tallinn.ee. Maksu- ja Tolliamet alustas koos Tallinna linnaga ulatuslikku ümbrikupalga vastast kampaaniat, 18.03.2009. www.tallinn.ee/est/ettevotjale/uudised?id=25040 (27.04.2014)

¹⁷⁶ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁷⁷ Osvelt, A. Maksuhaldur annab 1300 ettevõttele võimaluse parandada oma maksukäitumist. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 24.11.2011. www.emta.ee/index.php?id=31405&tpl=1026 (27.04.2014)

küsimist kontrollivajaduse otsustamiseks. Märjukirjadega sooviti kindlaks kuupäevaks vastuseid küsimustele, mis puudutasid äriühingu majandustegevust ning samuti paluti esitada ka äriühingu pangakonto väljavõte. Sellise tegevuse puhul leiti olevat seadusest mittetuleneva tegevusega, kuna saadetavad märjukirjad ei vastanud haldusaktile esitatud nõuetele – neis puudusid viited maksukohustuslase õigustele ja kohustustele ning viited sellele, mis viisil ja kuidas on maksukohustuslasel võimalik vaidlustada maksuhalduri tegevus.¹⁷⁸

MKS § 60 sätestab maksuhalduri õiguse nõuda maksukohustuslaselt teavet. Antud paragrahvi lõike 1 kohaselt on maksuhalduril õigus nõuda maksumenetluses tähtsust omavate asjaolude tuvastamiseks sellekohast teavet maksukohustuslaselt. Juhul, kui isik kutsutakse teabe andmiseks välja maksuhalduri ametiruumidesse, tuleb maksukohustuslasel väljastada sellekohane korraldus. Ka dokumentide nõudmise õigus tuleneb MKS §-st 62. Menetluses tähtsust omava teabe kindlakstegemiseks on maksukohustuslasel õigus maksukohustuslaselt nõuda dokumente, valduses olevaid asju ning esitajaväärtpabereid.¹⁷⁹

Ettevõtetele 2011. aastal saadetud märjukirjades paluti ettevõtetal anda majandustegevust puudutavad teavet ning esitada dokumente pangakonto väljavõtete näol. Küll aga käsitleb MKS sellist õigust vaid maksumenetluse käigus. Saadetavates märjukirjades ei olnud teavet selle kohta, et ettevõtte suhtes alustatakse kas üksikjuhtumi kontrolli või revisjoni. Märjukirjas kajastati, et soovitakse teavet kontrollivajaduse otsustamiseks. Seega oleks teabe ja dokumentide nõudmise korral pidanud maksuhaldur alustama ettevõtte suhtes kontrolli. Kuna seda ei tehtud, siis MKS-i sätete alusel oli maksuhalduri poolt välja saadetavates märjukirjades toodud kohustused seadusevastased.

Lisaks märjukirjade saatmisega alustati 2011. aasta teisel poolel ka jätkukampaaniaga, mille teemaks oli „Maksmata maksud jätavad jäljed“ ning millega algselt alustati juba 2010. aasta jaanuaris. Kampaania eesmärgiks oli tõsta inimeste teadlikust selles osas, kuidas riigile laekuvat maksuraha reaalsuses kasutatakse. Ühtlasi selgitati kampaaniaga, et maksude tasumine on täiesti loomulik tegevus ning kõikide inimeste ühine kokkulepe, mille tulemusena on riigil võimalik toimida paremini ning inimestel võimalik saada vajalikke ja oodatud sotsiaalseid garantiisid.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Kivistik, V., Kõlv, M. Maksuhaldur nõuab ebaseaduslikult andmeid. Äripäev, 03.01.2012. [/leht.aripaev.ee/images/publicationimages/9813c6c2-6df0-4fa5-8e43-b70aa8defff1-Paper/issue.pdf](http://leht.aripaev.ee/images/publicationimages/9813c6c2-6df0-4fa5-8e43-b70aa8defff1-Paper/issue.pdf) (27.04.2014)

¹⁷⁹ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁸⁰ Osvet, A. Jätkub teavituskampaania „Maksmata maksud jätavad jälje“. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 10.10.2011. www.emta.ee/index.php?id=27073 (30.04.2014)

Üheks võibolla kõige olulisemaks meetmeks, mis annab MTA-le võimaluse võidelda deklareerimata töötasude maksimisega, on töötajate registri loomine, mis oli MTA 2013. – 2016. aasta strateegias ka üheks eesmärgiks. Tegemist on uue lahendusega, mis annab ettevõtjatele võimaluse pidada oma töötajate ja teenust pakkuvate isikute kohta arvestust elektroonselt.¹⁸¹

Aastal 2008 koostati MKS-i muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, mille kohaselt töötajate registreerimise süsteemi õiguslik alus sätestati MKS-iga. Registri loomine ei olnud vajalik ja kasulik mitte ainult MTA-le, vaid see vähendab ka Eesti Töötukassa, Tööinspektsiooni, Sotsiaalkindlustusameti, Eesti Haigekassa ja Politsei- ja Piirivalveameti halduskoormust ning dubleeriva tegevuse. Kokkuvõtlikult võib tõdeda, et nimetatud registri loomise ja töötamise registreerimise eesmärkideks oli vähendada deklareerimata tööjõu kasutamist, kindlustada tööd tegevatele isikutele parem kaitse nende sotsiaalsete õiguste osas, tõhustada maksuhalduri poolt deklareerimata tööjõu kontrollimisega seonduvate maksude ja maksete kontrollimist, koondada kogu töötamisega seotud informatsioon süsteemi, mis on ühtne ning mida haldavad mitmed erinevad asutused. Seetõttu oli töötajate registri loomisel nii eri- kui üldpreventiivne eesmärk, mille tagamist nähti ette sunniraha rakendamisega ja väärtetemenetluste teostamisega. Töötajate registri loomisega täiendati ka MKS-ist tulenevaid maksuhalduri ülesandeid ning lisati uueks ülesandeks töötajate registreerimise kohustuse täitmise üle järelevalve pidamine. Õiguslikult oli vältimatu lisada selline ülesanne maksuhalduri pädevusse, kuna töötajate registri näol on tegemist maksukohustuslase registri ühe alamregistriga, mille vastutavaks töötajaks on MTA. Registri volitatud isikuteks muutmise seaduse eelnõu kohaselt olid Eesti töötukassa ja Tööinspektsioon.¹⁸²

Ühtlasi tulevad seaduse muudatustega seadusesse sisse ka uued mõisted – tööd võimaldav isik ja tööd tegev isik. Õigusliku hinnangu alusel on selliste mõistete lisamine vajalik, kuna see võimaldab eristada tööandjat, töötajat ja töövõtjad. Viimasena nimetatud mõisteid on võimalik käsitleda vaid piiratud ulatusega kontekstis – töövõtu- ja töölepinguid käsitledes. Kuna seaduse muudatuse eesmärgiks on aga tagada kõikide tööd tegevate isikute registreering nende töötamise kohta ning lepingud selleks võivad olla ka teised, on oluline isikute ringi koondamine üldistatud mõistete alla.¹⁸³

¹⁸¹ Helm, M. Maksu- ja Tolliameti strateegia 2013 – 2016. Mai 2013. www.emta.ee/doc.php?34311 (28.04.2014)

¹⁸² Põldma, I., Lorents, K. Maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, 21.08.2013. http://www.koda.ee/public/12_08_2013_MKS_SK.rtf (28.04.2014)

¹⁸³ *Ibid.*, (28.04.2014)

Riigikogu kiitis heaks MKS-i muudatused ning võttis need vastu 26.03.2014, kuid seaduse rakendumise ajaks on planeeritud 01.07.2014. Töötajat registri loomine muudab ka tööandjate tegevuse mõnevõrra lihtsamaks. Hetkel on tööandjal aega seitse päeva, et registreerida töötaja näiteks haigekassasse. Töötamise registri rakendumisel aga tuleb tööd tegeva isiku kohta käivad andmed lisada registrisse enne faktilist tööle asumist ning haigekassale eraldi ei ole vajalik enam andmeid esitada. Kuna riigiasutused saavad kogu vajaliku info kätte töötamise registrist, väheneb seeläbi ka tööandja halduskoormus ning riigiga suhtlemine muutub samuti lihtsamaks. Ka tööd tegevatel isikutel on tänu registrile võimalus vaadata, kas tööandja on töötamise juba registreerinud ning töötasu väljamaksete pealt deklareerinud makse, millest tulenevad tööd tegeva isiku sotsiaalsed tagatised.¹⁸⁴

Kuna on teada, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumine saab toimuda läbi varjatud käibe, siis on oluline ka MTA koostöö Eesti Hotellide ja Restoranide Liiduga. 2014. Aasta juulikuusse on planeeritud pilootprojekt, mille eesmärgiks on sularahakäibe tuvastamine majutus- ja toitlustussektoris. Projekti sisuks on testida, kas tehnoloogiliselt on võimalik viia kassasüsteemid üle veebipõhiseks. Sellise tehnilise lahenduse kaudu peaks olema võimalik tagada ettevõtte kassasüsteemist läbikäidava müügiandmestikku säilimine ning hilisemad muudatused ja kustutamised selles osas peaksid muutma võimatuks. Pilootprojekti läbiviimiseks on andnud nõusoleku hotell Strand ning tulemustest lähtuvalt alustavad MTA ja Eesti Hotellide ja Restoranide Liit veebipõhise kassalahenduse ettepanekute välja töötamist.¹⁸⁵

4. Ettepanek tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks

Maksuhalduri poolt läbiviidavate kontrollide raames on väga oluline tuvastada võimalikult kiiresti ja efektiivselt maksustamise seisukohast tähendust omav informatsioon. Kontrollide puhul, mille eesmärgiks on tuvastada tööjõumaksudest kõrvalehoidumine, on oluline saada teavet ka kolmandatelt isikutelt ehk äriühingu töötajatelt.

Tavaliselt satuvad sellise riskiga ettevõtete hulka äriühingud, kellel on näiteks majandustegevuse registris registreeritud üks või mitu tegevuskohta, kuid kes väljamakseid töötajatele ei deklareeri.

¹⁸⁴ Aasmäe, M. Töötamise register sai riigikogu heakskiidu. Rahandusministeerium, 26.03.2014. www.fin.ee/tootamise-registreerimine-sai-riigikogu-heakskiidu/ (28.07.2014)

¹⁸⁵ Tampere, U. MTA ja EHRL katsetavad tegeliku sularahakäibe tuvastamiseks uut lahendust. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 15.04.2014. www.emta.ee/index.php?id=35317&tpl=1026 (28.04.2014)

Samuti äriühingud, kes deklareerivad küll töötajatele väljamakseid, kuid need on põhjendamatult väikesed või oluliselt väiksemad kui näiteks samal tegevusalal tegutsevad teised ettevõtted.

Üheks oluliseks tõendiks maksumenetluses võib saada kolmanda isiku seletuste kohta koostatud protokoll ning ümbrikupalga tuvastamisel on seda eelkõige võimalik saada vaatluste läbiviimise käigus. Maksuhalduri seisukohast on oluline, et töötajate poolt antud seletused ei oleks mõjutatud muudest faktoritest – st, et äriühingu juhatuse liige ei oleks varasemalt andnud juhiseid selles osas, milliseid seletusi maksuhaldurile anda. Töötajate seletused, mis võivad olla moonutatud, saadakse üldjuhul siis, kui äriühingu juhatuse liige on teadlik ajast, millal maksuhaldur tegevuskohas vaatlust teostab ning sellisel juhul ei täida vaatlus justkui oma eesmärki.

2011. aastal jõustunud MKS-i muudatus avardas maksuhalduri võimalusi teostada vaatlusi, millest etteteatamine ei ole ilmtingimata vajalik.¹⁸⁶ Seadusemuudatus andis võimaluse vaatlusest mitte ette teatada juhul, kui see vaatluse eesmärki võib ohustada.¹⁸⁷ Kuna tööjõumaksudest kõrvalehoidumise kontrollimise puhul ongi vaatluste eesmärk tuvastada deklareerimata tööjõud ning saada vaatluse läbiviimise hetkel majandustegevuse kohas olevatelt töötajatelt selgitused, mille võimaluse annab MKS § 72 lg 6¹⁸⁸, siis on see piisav motivatsioon, miks sellistest vaatlustest ette ei teatata.

MKS § 72 lg 6 annab olulise õigusliku aluse saada maksustamise seisukohast olulist teavet kolmandatelt isikutelt viisil, mis ei pruugi olla mõjutatud, kuid sellist õiguslikku alust on võimalik kasutada vaid vaatluste läbiviimise kaudu. Samas kontrollitakse ka selliseid äriühinguid, kellel esineb küll ümbrikupalga risk, kuid kellel puuduvad majandustegevuse registris registreeritud tegevuskohad. Selliste kontrollide puhul on võimalik kontrollimeetmeks valida eelkõige dokumentide kontroll. Siiski ei piisa üldiselt vaid sellest, et vaadatakse läbi äriühingu poolt esitatud dokumendid, vaid üldjuhul on vaja saada lisateavet nii maksukohustuslaselt endalt kui ka kolmandatelt isikutelt.

Nagu töös varasemalt on välja toodud, peab enne kolmandalt isikult teabe nõudmist, pöörduma ka maksukohustuslase poole, välja arvatud MKS § 61 lg 2 nimetatud alustel ja ka vaatluste

¹⁸⁶ Eesti Maksumaksjate Liit. Maksuseaduste muudatused 01.01.2011. www.maksumaksjad.ee/modules/AMS/article.php?storyid=339 (04.05.2014)

¹⁸⁷ Maksukorralduse seaduse muutmise seadus. RT I, 10.12.2010, 4

¹⁸⁸ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

läbiviimisel – MKS § 72 lg 5 p 6.¹⁸⁹ Riigikohus on oma lahendis 3-3-1-98-10 selgitanud, et MKS §-s 61 lg-s 2 sätestatud piirang ei tähenda seda, et esineb nõue pöörduda enne kolmandalt isikult teabe nõudmist maksukohustuslase poole ükskõik mis küsimuses, vaid seda, et konkreetselt samas küsimuses, mille kohta soovitakse saada teavet kolmandalt isikult, pöörduks enne ka maksukohustuslase poole.¹⁹⁰

Tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel annab selline seisukoht maksukohustuslasele võimaluse takistada maksuhaldurit tuvastamast kõiki olulisi asjaolusid. Kui äriühingu dokumentide kontrollist peaks ilmnema seotus kolmandate isikutega, siis et kolmandalt isikult teavet nõuda, peab sama küsimuse osas eelnevalt pöörduma maksukohustuslase poole. Ka sellisel juhul ei ole välistatud, et kolmandalt isikult saadav teave pole otsene ja vahetu.

Siinkohal leiab töö autor, et maksuhalduri õigusi, seoses kolmandalt isikult teabe nõudmisega, tuleks laiendada. Selle eesmärgiks oleks tagada mingilgi määral kolmandalt isikult (va krediitiasutused) saadava teabe usaldusvärsus. Autor leiab, et MKS § 61 lg 2 tuleks täiendada selles osas, millal on õigustatud pöördumine kolmanda isiku poole enne maksukohustuslase poole pöördumist.

Enne kontrolli alustamist on maksuhalduril võimalik tuvastada, kas äriühingu suhtes on läbi viidud varasemaid kontrole, mis eemärgil on need läbi viidud ja mida on tuvastatud. Juhul, kui hakataksegi kontrollima äriühingut tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamiseks ning äriühingu suhtes on läbiviidud varasem kontroll samal eemärgil, siis olenemata varasema kontrolli tulemusest võiks see olla üheks aluseks, mille puhul võiks vajaduse korral pöörduda enne maksukohustuslase poole pöördumist kolmanda isiku poole.

Maksuhalduril on õigus ja võimalus teavitada äriühingut temal lasuvatest riskidest. Juhul, kui maksuhaldur on tuvastanud, et äriühingul on kõrge ümbrikupalga risk, siis sellekohase teavituskirja saatmine äriühingule on õigustatud. Autor näeb siinkohal ette, et kui sellist äriühingut, keda varasemalt on riskidest teavitatud, kuid kelle majandusnäitajad vaatamata teavitusele ei ole paranenud, hakatakse kontrollima, siis sellisel juhul oleks samuti õigustatud pöördumine kolmanda isiku poole enne maksukohustuslast.

Mõlema eeltoodud variandi puhul võiks laiendada MKS § 61 lõiget 2, mille muudatuse on autor välja toonud magistritöö lisa 2. Kui äriühingut on varasemalt kontrollitud tööjõumaksudest

¹⁸⁹ MKS. RT I, 31.01.2014, 14

¹⁹⁰ RKHKo 3-3-1-98-10

kõrvalehoidumise tuvastamiseks ning sama riskiga on äriühing taas maksuhalduri huviorbiiti sattunud, võib see märk olla sellest, et äriühing tegutseb jätkuvalt maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Juhul, kui äriühingut on aga teavitatud temal lasuvatest riskidest, kuid sellele vaatamata ei muuda äriühing oma maksukäitumist, siis võib samuti järeldada, et maksukohustuslane ei soovi käituda maksukuulekalt. Sellised äriühingud on tihti riskantsed, millest võib tuleneda ka mitte usaldusväärse teabe andmine. Samuti ei ole välistatud, et sellised maksukohustuslased suunavad nendega seotud kolmandaid isikuid selles osas, millist teavet nõudmise korral maksuhaldurile anda.

Kokkuvõte

Maksukahju on mitte ainult Eesti, vaid ülemaailmne probleem, mis on tingitud maksudest kõrvalehoidumisest. Kuna Eestis moodustavad tööjõumaksud suure enamuse riigile laekuvast maksutulust, on tööjõumaksudest kõrvalehoidumine ja ümbrikupalkade maksmine probleem, mille vastu tuleb järjepidevalt võidelda. Ei ole võimalik eeldada, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumist on võimalik ühiskonnas täielikult kaotada, kuid tarvitusele tuleb võtta meetmeid selle nähtuse tõkestamiseks.

Ühelt poolt oli autor magistritöö kirjutamisel seadnud eesmärgiks selgitada välja tööjõumaksude olemus, selle seotus varimajandusega ning tuua välja tööjõumaksudest kõrvalehoidumise põhjuseid ja sellest tingitud tagajärgi nii töötajatele kui ka tööandjatele. Lähtudes Eestis kehtivatest õigusaktidest, maksustatakse töötajatele tehtavaid väljamakseid sotsiaalmaksuga, tulumaksuga, töötuskindlustusmaksuga ning kohustusliku kogumispensioni maksega (nende isikute osas, kes kohustusliku kogumispensioni sambaga liitunud on) ning nende maksude ja maksete deklareerimise ja riigile tasumise kohustus lasub täies ulatuses tööandjal. Enamus tööandjaid käitub selles osas seadusekuulekalt, kuigi ollakse teadlikud, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumise teel on võimalik saada rahalist kasu. Suurem maksukohustuse täitmise tase leitakse olevat sellistel maksukohustuslastel, kellel on tugevamad moraalsed veendumused selles osas, et maksudest kõrvalehoidumine on väär. Varimajanduses tegutsevate isikute eesmärgiks aga ongi suurendada rahalist tulu, kuid selline tegevus jätab olulise jälje riigi maksulaekumisse. Ühtlasi ei lase selline tegevus toimida ka ausal konkurentsil.

Tööjõumaksudest kõrvalehoidumise juures on oluline välja tuua ümbrikupalga käsitus. Asjaolu, et töötajale makstakse töötasu välja sularahas, ei määratle veel ümbrikupalka. Ümbrikupalga all peetakse silmas töötasu maksmist, mida tööandja on seadustes ettenähtud korras deklareerimata jätnud ja mille pealt on maksud riigile tasumata jäetud. Selline tegevus saab toimida tööandja ja töötaja koosmõjul ning selle eesmärgiks on mõlema osapoole rahalise kasu saamine. Peamiseks põhjuseks selle tegevuse juures on seadustega määratud maksukoormus, mida peetakse kõrgeks ning sellest tulenevalt võivad tööandjad pidada vajalikuks maksukoormust vähendada tööjõumaksudest kõrvalehoidumise kaudu. Sellise tegevuse tuvastamisel on võimalik karistada tööandjat MKS paragrahvi alusel, mis käsitleb maksude maksmisest kõrvalehoidumist. Kuigi töötajale seadusest tulenevaid sanktsioone ei järgne, on sellise tegevuse tagajärjed töötaja jaoks pigem sotsiaalsed, kuna sotsiaalmaksu kogumise eesmärgiks on ravikindlustuse ja

pensionikindlustuseks vajaliku tulu saamine riigisiselt. Töötuskindlustusmakse tagab töötajale aga hüved, mis võivad vajalikuks osutada töö kaotuse korral. Magistritöö autor on uurimise käigus jõudnud seisukohale, et tööjõumaksudest kõrvalehoidumise ja seaduste eiramise juures ei mõtle tööandjad riigile tekkiva maksukahju peale. Samuti ei pruugi ümbrikupalgaga nõustuvad töötajad pidada vajalikuks sotsiaalseid hüvesid, vaid leitakse, et sellisel viisil on võimalik teenida suuremat töötasu.

Autor on ühtlasi seadnud eesmärgiks analüüsida ka võimalusi, mida kasutatakse tööjõumaksudest kõrvalehoidumisel ning ühes sellega käsitleda maksukahju olemust koos tööjõumaksude laekumisega riigile. Deklareerimata töötasu võib esineda mitmel erineval viisil. Ühest küljest võib tegu olla täielikult deklareerimata töötasuga, mille eesmärgiks on täielikult vältida riigi poolt seadustega kehtestatud tööjõumakse ning tööõigusest tulenevaid õigusi ja kohustusi. Kuna ümbrikupalka käsitlevas kirjanduses on tihti jõutud järeldusele, et töötasu saab olla kas ametlik või mitteametlik, pole enne viimase aastatuhande vahetust diskuteeritud võimaluse üle, et töötasu väljamakse saab olla samaaegselt nii ametlik kui ka mitteametlik. Sellises olukorras maksab tööandja töötajale kahte palka, millest üks deklareeritakse seaduses sätestatud korras ning mille pealt tasutakse ka maksud ja maksed. Teine palk makstakse välja aga deklareerimata kujul ametlikule palgale lisaks. Autor on siinkohal jõudnud seisukohale, et sellisel viisil töötasu maksmisel ei ole eesmärgiks mitte enam täielik tööjõumaksudest kõrvalehoidumine vaid peamiselt maksukoormuse vähendamine. Samuti võib eesmärgiks olla töötajale sotsiaalse kindlustuse tagamine, mis on ühtlasi töötaja poolt vaadatuna vastuvõetav faktor. Töötaja pealt on küll maksud riigile tasutud, kuid tegelikkuses on võimalik teenida siiski suuremat töötasu kui kogu väljamakstava töötasu deklareerimisel.

Samuti on töö autor analüüsi käigus tuvastanud, et tööjõumaksudest on võimalik kõrvale hoiduda ka dividendide või juhatuse liikme tasu väljamaksete kaudu. Juhatuse liikmed teevad tihti ka ise äriühingus tööd ning selle eest ei ole keelatud maksta juhatuse liikme tasu eeldusel, et tööülesanneteks on juhatuse liikme kohustuste täitmine. Dividendide saamiseks peab juhatuse liige olema äriühingu omanik ning omama ka osalust äriühingus. Nii juhatuse liikme tasu kui dividendide väljamaksed ei ole kehtivate seaduste kohaselt maksustavad samadel alustel nagu töötasu väljamaksed. Dividendide väljamaksete pealt tuleb tasuda vaid tulumaksu ning juhatuse liikme tasu ei kuulu töötuskindlustusmakse alla, mistõttu võidakse sellised väljamakseid teha samuti maksukoormuse vähendamise eesmärgil.

Erinevatel viisidel tööjõumaksudest kõrvalehoidumisest on Euroopa Liidu tasemel raske hinnata, kuna deklareerimata tööjõudu üldjuhul ei fikseerita ning siseriiklike õigusaktidega võib see olla erinevalt määratletud. Ka maksukahju ulatust on Euroopa Liidu tasemel raske fikseerida. Reaalsuses teavad vaid maksukohustuslased ise, kuidas nad oma tehinguid dokumenteerivad ning töötajatele töötasu väljamakseid teostavad ning kõikide maksukohustuslaste kontrollimine paraku võimalik ei ole. Seetõttu puudub võimalus saada täpseid andmeid selles osas, kui suur on maksukahju tegelikkuses. Autor on magistritöö kirjutamisel analüüsinud MTA andmebaasidest saadavaid statistilisi andmeid perioodi I kvartal 2012 – III kvartal 2013 osas ning tuvastanud, et Eestis tekitasid antud perioodil ümbrikupalkade maksmisest tulenevat kahju kokku 44 043 äriühingut, kellest enamuse moodustasid ehitussektoris tegutsevad ettevõtted. Maksukahju analüüsimisel on autor tuvastanud, et tööjõumakse on vaadeldaval perioodil riigile tasutud ~ 767 miljoni euro ulatuses. Potentsiaalne tööjõumaksud laekumine riigile on aga ~ 874 miljonit eurot. Sellest tulenevalt on Eestis tööjõumaksudest kõrvalehoidumisest tekkiv maksukahju umbes 107 miljonit eurot.

Kuigi maksukahju Eestis on suur, on autor magistritöö hüpoteesiks seadnud väite, et tööjõumaksud laekumine riigi maksutuludesse on suurenenud ning hüpoteesi kinnitamiseks või ümber lükkamiseks on autor analüüsinud statistilisi andmeid sotsiaalmaksu ja füüsilise isiku tulumaksu laekumiste osas perioodil 2009 – 2013. Analüüsi tulemusena leidis tööle püstitatud hüpotees kinnitust. Autor on tuvastanud, et sotsiaalmaksu laekumine riigieelarvesse on olnud tõusujoonel alates 2010. aastast ning füüsilise isiku tulumaks alates vaadeldava perioodi algusest.

Lõpetuseks on autor seadnud eesmärgiks välja selgitada võimalused tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks läbi kontrolli teostamise ning preventsiiooni. Samuti analüüsida mõningaid riigikohtulahendeid, et teha järeldusi selles osas, millele on maksuhaldurid kontrolle läbi viies ning maksukohustuse suurenemise tuvastamisel maksuotsuses tuginenud ning millised on olnud riigikohtu seisukohad. Maksumenetluse läbiviimiseks annab õigusliku aluse MKS, mis muuhulgas sätestab ka maksuhalduri kohustused, mida võib tõlgendada kui maksumenetluse läbiviimisel kehtestatud põhimõtteid – näiteks kaalutusõigus ja uurimispõhimõte. Samuti sätestab MKS maksuhalduri õigused, millest tulenevad ka tõendid, millele maksumenetluses on võimalik tugineda, sh maksukohustuslase või kolmanda isiku poolt antud seletuste protokoll või maksukohustuslase poolt esitatud dokumendid. Autor on tuvastanud, et ka riigikohus on võtnud seisukoha, et maksumenetluse käigus protokollitud kolmandate isikute suulised seletused on tõendiks, millele maksuhaldur saab tugineda. Muuhuglas juhinduvad maksuhaldurid oma

maksuotsustes ka MKS §-le 84, mis annab õiguse tõlgendada tehingut ümber vastavalt selle tegelikule majanduslikule sisule ning selline tõlgendamine on teatud juhtudel aktsepteeritav ka riigikohtu hinnangul

Maksuhalduri poolt läbiviidavate kontrollide puhul, mille eesmärgiks on tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamine, on oluline saada teavet ka kolmandatelt isikutelt ehk äriühingu töötajatelt. Paraku leiab MTA praktikas tihti aset olukordi, kus kolmanda isiku poolt antav teave ei ole usaldusväärne. Selles tulenevalt on autor seisukohal, et MKS § 61 lg 2 vajab täiendamist osas, millal võib teabe saamiseks pöörduda enne maksukohustuslase poole pöördumist kolmanda isiku poole. Autor on omalt poolt koostanud MKS muutmise eelnõu, mille kohaselt võiks olla õigustatud pöördumine kolmanda isiku poole enne samas küsimuses maksukohustuslase poole pöördumist juhul, kui äriühingu tööjõumaksude arvestamise, deklareerimise ja tasumise õigust on varasemalt kontrollitud. Samuti juhul, kui äriühingut on kirjalikult teavitatud, esinevatest, tööjõumaksudega seotud, maksuriskidest. Autor on seisukohal, et kui äriühingut on varasemalt kontrollitud või teavitatud eksisteerivatest riskidest, kuid sellest hoolimata satub äriühing taas maksuhalduri huviorbiiti tööjõumaksude riskiga, võib tegemist olla äriühinguga, kes hoidubki tööjõumaksude õigest deklareerimisest ja tasumisest kõrvale. Sellisel juhul võib tegu olla riskantse äriühinguga ning ei ole ka välistatud, et äriühingu juhatuse liikme poolt ei oleks mõjutatud kolmanda isiku poolt antav teave.

MTA on püüdnud tõkestada tööjõumaksudest kõrvalehoidumist peale kontrollide läbiviimise ka muul preventiivsel viisil. Korraldatud on erinevaid kampaaniaid ning saadetud äriühingutele, kellel esinevad tööjõumaksudest kõrvalehoidumise riskid, välja märgukirju. Kõige olulisemaks ennetavaks tegevuseks võib aga pidada töötamise registri loomist. Selle õiguslikud aspektid on sätestatud ka MKS-i uues redaktsioonis, mis hakkab kehtima alates 1. juulist 2014. Uue redaktsiooni kohaselt on tööandja kohustatud fikseerima töötaja töötamise hiljemalt tööle asumise hetkel. Registri kaudu saab maksuhalduril võimalik olema hõlpsasti jälgida, kas töötamise registris kajastuvad töötajad on deklareeritud ka äriühingu TSD-l.

Töö edasiarendusena näebki autor ette selgitada välja, kuidas on töötamise registri loomine aidanud kaasa tööjõumaksudest kõrvalehoidumise tuvastamisele ning kas ja kuidas on töötamise registri loomine täitnud oma eesmärgi. Samuti oleks vajalik seejuures analüüsida, kui palju on tuvastatud registreerimiskohustuse rikkumist ning milliseid sanktsioone on selles osas kohaldatud.

Evasion of Labour Taxes and Opportunities to Prevent This Phenomenon

Summary

Non-accruing taxes which causes tax losses is considerable problem not only in Estonia but all over the world. Tax loss causal factor, however, is primarily tax-related offences which include, among other things, tax evasion. In Estonia, labour taxes constitute a large majority of all the state tax revenue, so it is important to be continually engaged of reducing labour tax evasion.

The author has chosen the topic of master's thesis as „Evasion of Labour Taxes and Opportunities to Prevent this Phenomenon“. The aim of master's thesis on the one hand is to identify and analyze the nature of labour taxes, its connectedness to the underground economy and analyze causes and consequences of labour taxes evasion. Based on the current legislation in Estonia, payments made to employees are taxed with social tax, income tax, unemployment insurance and mandatory funded pension payments. Obligation to declare and pay labour taxes to state, rests entirely on the employer. Most employers are law-abiding, although they are aware that the labor tax evasion is one way to increase financial gain. But employers, and also employees, who are involved in the shadow economy, are engaged in this in purpose to increase their financial income. Such activity in the one hand is against the law, but it also does not let serve fair competition.

Envelope wages are salary payments by the employer which are not declared as requires by law and for which taxes are not paid for state. As such activity is resulted both by employer and employee the goal for both pary is to increase financial gain by evaiding labour taxes. The main reason for this action is considered to be high tax rates determined by legislation and, consequently, employers may find it necessary to reduce the tax burden trough labor tax evasion.

The other aim of this master's thesis is to analyze opportunities which are used to evade labour taxation and to deal labor tax evasion with tax losses and labour tax receipts to the state. There may be a completely undeclared earnings which aims to entirely avoid state-imposed taxes on labour, also rights and obligations which are set in Employment Contractions Act. On the other hand, salary payments can be both formal and informal at the same time, in which case the employer pays its employees two kind of salary. On of those is paid officially and declared as provided by law. In that case employer also pays labour taxes. But with this formal salary payments, employer also pays informal payment in addition, which is not declared and labour

taxes are not paid. The author has here come to conclusion that the purpose of paying salary payments, which are both formal and informal at the same time, is not to entirely avoid labour taxes, but reduce tax burden. The author has also revealed through analyze that it is possible to avoid labor taxes through payments of dividends and board member fee. Board members often make themselves work in the company and it is not prohibited to pay board member fee, assuming that the work represents a board member duties. However, dividend payments are subject only to income tax and board member fee is not subject of unemployment insurance. Therefore such payments can be made also to reduce tax burden.

Since the labour tax evasion is difficult to assess, it is not possible to determine the scope of the tax losses in the European Union. In reality, only taxpayers themselves know how their transactions are documented and how salary payments are performed and unfortunately it is impossible to check all taxpayers. Therefore there is now way to get accurate data about how big tax losses are in reality.

The author, while writing master's thesis, has analyzed information from Estonian Tax and Customs Board databases to obtain statistical data during I quarter of 2012 to III quarter of 2013 and found that in that period, total 44 043 companies caused tax losses resulted by paying envelope wages. The majority of these companies are engages in the construction industry. By analyzing the tax losses, the author has found that companies all together have paid labour taxes approximately 767 million euros in that period. Potential receipts of labour taxes, however, is approximately 874 million euros. It follows that approximate tax losses caused by paying envelope wages is 107 million euros.

The claim of hypothesis is that the labour tax revenues to the state tax revenue have increased and to confirm or disprove the hypothesis, the author has analyzed statistical data on social and personal income tax receipt to state during 2009 – 2013. As a results of analyze, the author confirmed hypothesis. The author has found that social tax revenues to the state budget has been on the rise from 2010 and personal income tax from the beginning of the period under consideration.

Finally, the author has set the goal to identify the opportunities to prevent labour tax evasion trouhg tax proceeding and prevention. Also to analyze some of the rulings of Supreme Court on labour taxation to see which are assessors arguments and Supreme Court's views on those. Taxation Act provides a legal basis for tax proceeding and it also provides, among other things,

principal obligations of tax authority that may be construed as principals of tax proceedings – for example principle of investigation and right of discretion. Rights of tax authority are also provided in Taxation Act and those rights result from the evidence on which it is possible to rely on the tax proceeding, including protocolled statements by the taxpayer or by a third party and the documents submitted by the taxpayer.

Checks which are aimed at identifying undeclared work, it is important to get information from a third party. It is also important that the information received from a third parties is reliable. Unfortunately, in practice, there are many situation in which case that information can't be trusted. Consequently, the author is on the opinion that in order to receive information that is trustworthy, Taxation Act § 61 section 2 needs to be supplemented as to when tax authority can request information from a third party before approaching the taxable person for information. The author has brought corresponding change in law draft in annex 2 of master's thesis.

Estonian Tax and Customs Board has endeavored to prevent the evasion of labor taxes also with other preventive manners beside tax proceeding. It has organized various campaigns and sent notes to companies that have tax risks. The most important preventive action, however, is developing employee registry. Its legal aspects are provided by new redaction of Taxation Act which will take effect in 1. July 2014. According to the new redaction, an employee is required to enroll employer in that registry in the day in which employee starts working, at the latest. With the information at the registry, tax authority can easily track whether employers who are enrolled at the registry are also declared in the declaration of income and social tax, unemployment insurance premiums and contributions to mandatory pension submitted by taxpayer. The author sees, that further development with this master's thesis can be made and this should require analyzes in what way employee registry helped tax authority to establish labor tax evasion.

Kasutatud allikate loetelu

Teadusartiklid

1. Altman, N. J. The Striking Superiority of Social Security in the Porivision of Wage Insurance. – Harvard Journal of Legislation 2013/50, 109-168.
2. Arenas, P., Torres, B. Opinion Poll About Tax Audit. – Managerial Auditing Journal 2004/19, 979-1005.
3. Benschalom, I. Taxing cash. – Columbia Journal of Tax Law 2012/4, 65-93.
4. Berg, J., Cazes, S. Policymaking Gone Awry: The Labor Market Regulations of the Doing Business Indicators. – Comparative Labor Law & Policy Journal 2008/29, 349-382.
5. Costea, I. M. Labor Taxation: Formal and Informal Solutions. – Perspectives on Business Law Journal 2012/1, 320-331.
6. Dickinson, P. G. SMEs and the Business Reality of Estonia's Tax Regulation Environment. – International Journal of Law and Management 2013/55, 273-294.
7. Gheorghiu, V. Ways to Reduce Undeclared Work. – Perspectives of Business Law Journal 2012/1, 202-208.
8. Gottschalk, P. Categories of Financial Crime. – Journal of Financial Crime 2010/17, 441-458.
9. Grigore, M. Taxation Trends in European Union. – Lex ET Scientia International Journal 2009/16, 306-323.
10. Hotea, M. A. The Infractions of Tax Evasion. – Lex ET Scientia International Journal 2009/16, 217-224.
11. Lanis, R., Richardson, R. Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: A Test of Legitimacy Theory. – Accounting, Auditing & Accountability Journal 2013/26, 75-100.
12. Leviner, S. A New Area of Tax Enforcement: From Big Stick to Responsive Regulation. – University of Michigan Journal of Law Reforms 2009/42, 381-430.
13. Luscombe, M. A. Tax Trends. – Taxes: The Tax Magazine 2007/85, 3-44.
14. Malamud, R. B., Parry, R. O. It's Time to Do Something About the Tax Gap. – Houston Business and Tax Law Journal 2008/19, 1-32.
15. Merks, P. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. – Intertax 2006/34, 272-281.
16. Morse, S. C., Karlinsky, S., Bankman, J. Cash Business and Tax Evasion. – Stanford Law & Policy Review 2009/20, 37-68.

17. Renooy, P. Undeclared Work: A New Source of Employment? – *International Journal of Sociology and Social Policy* 2007/27, 250-256.
18. Rifkin, D. An Overview of the Tax Gap. – *Taxes: The Tax Magazine* 2008/86, 27-68.
19. Slemrod, J., Gillitzer, C. Insights from a Tax-system Perspective. – *CESifo Economic Studies* 2014/1, 1-31.
20. Stevens, C. B., Karpinsky, C. Traps to Avoid in Cutting Payroll Costs – No Such Things as a Free Ride: How Employers Get into Trouble Trying to Cut Payroll Taxes. – *New Hampshire Bar Journal* 2009/50, 60-65.
21. Striz, S. The Key to Closing the Tax Gap: Understanding. – *West Virginia Law Review* 2010/112 1053-1094.
22. Zoană, M. G. The Moral Foundation that Underline the Crime of Tax Evasion in Europe. – *Contemporary Readings in Law and Social Justice* 2011/3, 199-204.
23. Williams, C. C. Evaluating Public Sector Management Approaches Towards Undeclared Work in European Union. – *International Journal of Public Sector Management* 2008/21, 285-294.
24. Williams, C. C. Evaluating the Nature of Undeclared Work in Southern Eastern Europe. – *Employee Relations* 2010/32, 212-226.
25. Williams, C. C. Evaluating the Prevalence of „Envelope Wages“ in Europe. – *Employee Relations* 2009/31, 412-426.
26. Williams, C. C. The Prevalence of Envelope Wages in the Baltic Sea Region. – *Baltic Journal of Management* 2009/4, 288-300.
27. Williams, C. C., Nadin, S. Joining up the Fight Against Undeclared Work in Europe. – *Management Decision* 2012/50, 1758-1771.
28. Williams, C. C., Windebank, J., Baric, M., jt. Public Policy Innovations: the Case of Undeclared Work. – *Management Decision* 2013/51, 1161-1175.
29. Williams, C. C., Nadin, S., Windebank, J. How Much for Cash? Takling the Cash-in-hand Culture in the European Property and Construction Sector. – *Journal of Financial Management of Property and Construction* 2012/17, 123-134.
30. Winchester, R. Working For Free: It Ought to be Against (Tax) Law. – *Mississippi Law Journal* 2006/76, 227-296.

Eesti õigusajakirjade artiklid

31. Lind, K. Maksusaladus kehtivas õiguses. – *Juridica* 2009/7, 455-464

32. Parrest, N. Hea halduse põhimõte Euroopa Liidu põhiõiguste hartas. – Juridica 2006/1, 24-33

Normatiivaktid

33. Äriseadustik, vastu võetud 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 – RT I 1995, 26, 355
34. Tulumaksuseadus, vastu võetud 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I, 1999, 101, 903
35. Sotsiaalmaksuseadus, vastu võetud 13.12.2000, jõustunud 01.01.2001, osaliselt 01.01.2002 – RT I, 2000
36. Karistusseadustik, vastu võetud 06.06.2001, jõustunud 01.09.2002 – RT I, 2001, 61, 364
37. Töötuskindlustuse seadus, vastu võetud 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I, 2001, 59, 359
38. Maksukorralduse seadus, vastu võetud 20.02.2002, jõustunud vastavalt §-le 170 – RT I, 2002, 26, 150
39. Raamatupidamise seadus, vastu võetud 20.11.2002, jõustunud vastavalt §-le 62 – RT I, 2002, 102, 600
40. Kogumispensionide seadus, vastu võetud 14.04.2004, jõustunud 01.05.2004 – RT I, 2004, 37, 252
41. Tsiviilkohtumenetluse seadustik, vastu võetud 20.04.2005, jõustunud 01.01.2006 – RT I, 2005, 26, 197
42. Tööturuteenuste ja –soetuste seadus, vastu võetud 28.09.2005, jõustunud 01.01.2006 – RT I, 2005, 54, 430
43. Töölepingu seadus, vastu võetud 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 – RT I, 2009, 5, 35
44. Maksukorralduse seaduse muutmise seadus, vastu võetud 25.11.2010, jõustunud 01.01.2011 – RT I, 10.12.2010, 4

Määrused

45. Töötuskindlustusmaks määrad 2014. aastal. Vabariigi valitsuse määrus, vastu võetud 28.11.2013 nr 167, redaktsioon jõustunud 01.01.2014, RT I 03.12.2013, 5

Eelnõud

46. Jõgiste, Õ., Jefrosinina, M. Seletuskiri tööturuteenuste ja –toetuste seaduse ja ning töötuskindlustuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.

<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=ffb16d81-f2f8-48e1-b50a-f0ebd371434f&>

47. Põldma I., Loretns K. Maksukorralduse seadusemuutmise seaduse eelnõu seletuskiri, 21.08.2013. http://www.koda.ee/public/12_08_2013_MKS_SK.rtf

Raamatud

48. Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. veebruar 2012. Kommentaaride autor Lasse Lehis. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus 2012, kolmas köide.
49. Lass, E. Kas varjatud kujul töötasu maksmine? Toimetaja Jaan Alver teoses Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs. TTÜ kirjastus: Tallinn 2012.
50. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Casus Tax Services: Tartu 2013. Maksukorralduse seadus, proportsionaalsuse põhimõte §10 lg 3.
51. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
52. Madisson, K., Volens, U., Loor, K., jt. Juhatuse liikme vastutus. Äripäev 2014.
53. Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastus 2006.

Kohtupraktika

Eesti

54. TlnRnKo 3-08-364
55. RKHKo 3-3-1-23-09
56. RKHKo 3-3-1-67-09
57. RKHKo 3-3-1-86-10
58. RKHKo 3-3-1-98-10
59. RKHKo 3-3-1-54-11
60. RKHKo 3-3-1-15-13

Euroopa

61. EKo 01.02.2008, C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze jt.*

Elektroonilised allikad

Artiklid

62. BNS; E24. Ligi: tulumaksu langetamata jätmise oleks sõnamurdlik. Portaali e24 äriuudised, 16.12.2013. <http://e24.postimees.ee/2633142/ligi-tulumaksu-langetamata-jatmine-oleks-sonamurdlik>
63. Di Porto, E. Audit, Tax Compliance and Undeclared Work. www.laboratoriorevelli.it/pdf/wp94.pdf

64. Huberg, M. Maksuamet või töövaidluskomisjon? EML ajakiri Maksumaksjad 2010/8. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1099>
65. Kivistik, V., Kõlv, M. Maksuhaldur nõuab ebaseaduslikult andmeid. Äripäev, 03.01.2012. </leht.aripaev.ee/images/publicationimages/9813c6c2-6df0-4fa5-8e43-b70aa8deff1-Paper/issue.pdf>
66. Lass, E. Kas varjatud töötasu maksmine? 28.08.2013. <bdo.ee/2012/08/kas-varatud-tootasu-maksmine/>
67. Liberte, V. Uus maksuparadiis Lätis. Maksuõiguse infokiri mai 2013. www.varul.com/publikatsioonid/uus-maksuparadiis-lati
68. Lillemets, K. Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana. Riigikogu Toimetised (16/2007), www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10458&op=archive2
69. Reiljan, J. Eesti tee majanduskriisi ja selle õppetunnid: töajooku aspekt. Riigikogu Toimetised (28/2013). www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14446
70. Sadilov, M., Õun, K. Maksustamine ning aktsiisid Eestis. Eesti Statistika kvartalikirj 2013/2, lk 56-69. www.stat.ee/dokumendid/70127
71. Schneider, F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know. IZA discussion paper no. 6423, 2012. <ftp://iza.org/dp6423.pdf>
72. Tonin, M. Underreporting of Earnings and the Minimum Wage Spike. IZA discussion paper no. 5942, 2011. www.econstor.eu/bitstream/10419/55132/1/675936411.pdf

Ülevaated, raportid, juhendid ja arengukavad

73. Eesti Konjunktuuriinstituut. Varimajandus Eestis 2012 (elanike hinnangu alusel) Tallinn, Mai 2013. [www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Varimajandus_Eestis_2012_\(elanike_hinnangute_alusel\).pdf](http://www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Varimajandus_Eestis_2012_(elanike_hinnangute_alusel).pdf)
74. Eesti Maksumaksjate Liit. Olulisemad maksumäärad aastatel 2007 – 2014, 2014. www.maksumaksjad.ee/modules/AMS/article.php?storyid=338
75. Euroopa Komisjon. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu otsus deklareerimata töö ennetamise ja tõestamise alast koostööd edendava Euroopa platvormi loomise kohta. 09.04.2014. <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/files/download/082dbcc5452b14840145515ce37a0bd0.do>
76. Euroopa Ühenduse Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele. 24.10.2007.

- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0628&from=EN>
77. European Commission. Undeclared Work in the European Union. 2014.
http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_402_en.pdf
78. European Union. Shadow Economy and Undeclared Work.
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/07_shadow_economy.pdf
79. Helm, M. Maksu- ja Tolliameti strateegia 2013-2016. Mai 2013.
www.emta.ee/doc.php?34311
80. IFA-Eesti. Maksu- ja Tolliamet poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA-Eesti töögrupi poolt.
http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA_Eesti_arvamus_MTA20090918.pdf
81. International Labour Office. Labour inspection and labour administration in the face of undeclared work and related issues of migration and trafficking in prisons: Practices, challenges and improvement in Europe towards a labour inspection policy. October 2009.
www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_dialogue/---lab_admin/documents/genericdocument/wcms_116069.pdf
82. Justiitsministeerium. Kuritegevus Eestis 2012. Tallinn, 2013.
http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=59116/Kuritegevus_Eestis_2012.pdf
83. Maksu- ja Tolliamet. Dividendide ja töötasu eristamise juhend.
http://www.koda.ee/public/Failid/MTA_juhendi_kavand.pdf
84. Maksu- ja Tolliamet. Kontrolli hea tava. 18.08.2010.
www.emta.ee/public/ko/KONTROLLI_HEA_TAVA18.08.2010.doc
85. Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016, rahandusministri 12.03.2013.a käskkirja nr 40 lisa. Tallinn, 2013, lk 15-16. www.emta.ee/doc.php?34037
86. Maksu- ja Tolliamet. Maksuvõlglaste otsing. apps.emta.ee/e-service/doc/i0301.xsql
87. Maksu- ja Tolliamet. MTA strateegiline plaan 2009 – 2012.
www.emta.ee/doc.php?24126
88. Maksu- ja Tolliamet. Riigieelarve tasumiste aruanne. Maksu- ja Tolliameti 2009 – 2013. aasta detsembri tasumiste aruanne ja 2009 – 2013. tasumiste aruanne aastate algusest detsembrikuu lõpuni. www.emta.ee/index.php?id=14183
89. Murphy, R. Closing the European Tax Gap. A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament.

http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf

90. Rammo, A., Seppel, T. Vabatahtliku tegevuse õiguskeskkonna analüüs. Tallinn 2013.
https://www.siseministeerium.ee/public/Vabatahtliku_tegevuse_oigusanaluuus.pdf
91. Rosenbald, Y., Pettai, Ü. Labour Market. Eesti Statistika Aastaraamat 2013. Statistikaamet, Tallinn 2013, lk 156. http://www.stat.ee/publication-download-pdf?publication_id=34208 (08.05.2014)
92. Siseministeerium, Tartu Ülikooli sotsiaalteaduslike rakendusuringute keskus. Kodanikuühiskonna arengukava 2011-2014.
www.siseministeerium.ee/public/KODAR_VV_.pdf

Asutuste ja ettevõtete kodulehekülgedelt saadud materjalid

93. Aasmäe, M. Töötamise register sai riigikogu heakskiidu. Rahandusministeerium, 26.03.2014. www.fin.ee/tootamise-registreerimine-sai-riigikogu-heakskiidu/
94. D.A.S. Kindlustusgrupp. Ümbrikupalkadega leppimine töösuhetes nõrgestab töötaja võimalusi vaidluste korral, 16.02.2014. www.das.ee/umbrikupalgaga-leppimine-toosuhetes-norgestab-tootaja-voimalusi-vaidluse-korral/
95. Eesti Maksumaksjate Liit. Maksuseaduste muudatused 01.01.2011.
www.maksumaksjad.ee/modules/AMS/article.php?storyid=339
96. Maksu- ja Tolliamet. Haldusasi nr 3-08-1809. 01.02.2011.
www.emta.ee/index.php?id=29691
97. Maksu- ja Tolliamet. Juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele tehtud väljamaksete maksustamine töötuskindlustusmaksega. <http://www.emta.ee/?id=1454>
98. Maksu- ja Tolliamet. Kohustusliku kogumispensioni makse.
<http://www.customs.ee/index.php?id=1407>
99. Maksu- ja Tolliamet. Vabatahtliku tegevuse maksustamine. Oktoober 2013.
<http://www.emta.ee/index.php?id=34703>
100. Osvet, A. Jätkub teavituskampaania „Maksmata maksud jätavad jälje“. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 10.10.2011. www.emta.ee/index.php?id=27073
101. Osvet, A. Maksuhaldur annab 1300 ettevõttele võimaluse parandada oma maksukäitumist. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 24.11.2011.
www.emta.ee/index.php?id=31405&tpl=1026

102. Plakk, L. MTA saadab juhendi hindamiseks juhtivatele maksukonsultantidele. www.emta.ee/index.php?id=26071&tpl=1026
103. Registrate ja Infosüsteemide Keskus. EMTAK tegevusalad. www.rik.ee/et/e-ariregister/emtak-tegevusalad
104. Rum, P. Märgukirjade saatmine vähendas ümbrikupalga maksmist. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 11.06.2008. www.emta.ee/index.php?id=24233&tpl=1026
105. Rum, P. Töövõimetuse korral tagab aus palk õige hüvitise. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 24.01.2008. www.customs.ee/index.php?id=23540
106. Siseministeerium. Menetlused ja karistused. www.siseministeerium.ee/menetlused-ja-karistused/
107. Tampere, U. MTA ja EHRL katsetavad tegeliku sularahakäibe tuvastamiseks uut lahendust. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 15.04.2014. www.emta.ee/index.php?id=35317&tpl=1026
108. Tampere, U. MTA on sel aastal määranud maksuväärtegude eest 28 karistust. Maksu- ja Tolliameti pressiteated, 27.03.2014. www.emta.ee/index.php?id=35259&tpl=1026

Erinevatest portaalidest saadud materjalid

109. Kalku ±. Palga ja maksude kalkulaator. www.kalkulaator.ee/?lang=1&page=1
110. Portaali eesti.ee. Eesti majanduse tegevusalad. EMTAK klasside ja koodide järgi www.eesti.ee/est/teenused/ettevotja/emtak/emtak.html
111. Portaali tallinn.ee. Maksu- ja Tolliamet alustas koos Tallinna linnaga ulatuslikku ümbrikupalga vastast kampaaniat, 18.03.2009. www.tallinn.ee/est/ettevotjale/uudised?id=25040

Muud allikad

112. Töö autor on kasutanud statistilisi andmeid, mis on mõeldud Maksu- ja Tolliameti asutusesiseseks kasutamiseks. Andmete põhjal koostatud tabelites ja joonistes on kasutatud andmeid üldistaval kujul, et tagada juurdepääsupiirang. Kasutatavad andmed on autori valduses.

Lisa 1

Lisa 1. Joonistes 7 ja 8 toodud andmed vastavalt igal aastal kehtivale valuutale.

Aasta	Füüsilise isiku tulumaks	Sotsiaalmaks
2009	2 416 807 895,19 (miljardites kroonides)	28 084 278 019,09 (miljardites kroonides)
2010	2 999 897 369,42 (miljardites kroonides)	26 561 984 207,43 (miljardites kroonides)
2011	227 321 117, 42 (miljonites eurodes)	1 801 433 177,61 (miljardites eurodes)
2012	266 177 577, 82 (miljonites eurodes)	1 932 746 910,41 (miljardites eurodes)
2013	1 030 567 723,51 (miljardites eurodes)	2 071 246 424,94 (miljardites eurodes)

MAKSUKORRALDUSE SEADUSE MUUTMISE SEADUS

§ 1. Maksukorralduse seaduses (RT I 2002, 26, 150) tehakse järgmised muudatused:

1) Paragrahvi 61 lõige 2 muudetakse ja sõnastatakse järgmiselt:

„(2) Enne kolmandalt isikult teabe nõudmist tuleb teabe saamiseks pöörduda maksukohustuslase poole, välja arvatud juhul, kui maksuhalduril puuduvad andmed maksukohustuslase elu- või asukohta kohta, maksukohustuslane ei ole maksuhaldurile teadaoleval aadressil kättesaadav, maksukohustuslane takistab maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamist, maksukohustuslast suhtes on varasemalt läbi viidud üksikjuhtumi kontroll või revisjon samade maksude ja maksete arvestamise, tasumise ja deklareerimise suhtes, maksukohustuslast on varasemalt kirjalikult teavitatud maksukohustuslase suhtes esinevatest maksuriskidest ning käesoleva seaduse § 72 lõike 5 punktis 6 sätestatud juhul.“

§ 2. Seadus jõustub 2015. aasta 1. jaanuaril.

Riigikogu esimees

Tallinn,.....2014

Algatanud Vabariigi Valitsus

1. aprillil 2014. aastal