

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Andrus Arman

**MAKSUHALDURI ÕIGUS MAKSUSTADA REALISEERIMATA
TÖÖTASUNÕUDEID**

Magistritöö

Juhendaja: mag. iur. Kaido Künnapas

Tallinn

2015

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

Üliõpilane Andrus Arman

“ 11 “ mai 2015

Töö vastab kehtivatele nõuetele

Juhendaja Kaido Künnapas, mag. iur

“ 11“ mai 2015

Kaitmisele lubatud “ “ 201...

Õiguse instituudi magistritööde kaitsmiskomisjoni esimees

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED JA ÕIGUSLIK REGULATSIOON	10
1.1 Tulu- ja sotsiaalmaksu objektid ja tulu liigid	10
1.2 Tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise regulatsioon	16
1.3 Asjakohased tulumaksu õiguse põhimõtted	26
2. TULU- JA SOTSIAALMAKSUST ENAMLEVINUD KÕRVALEHOIDMISE VIISID	34
2.1 Deklareerimiskohustuse rikkumisel põhinevad pettused	34
2.2 Näilike tehingutega seotud pettused	46
3. MAKSUHALDURIL ÕIGUS TÖÖTASUVÕLGNEVUSI MAKSUSTADA TÖÖJÕUMAKSUDEGA	54
3.1 Tööjõumaksudega maksustamise aktuaalsete probleemide analüüs	54
3.2 Seadusemuudatuse analüüs lubamaks maksuhalduril maksustada töötasuvõlgnevusi.....	63
KOKKUVÕTE	71
PE3IOME	75
Kasutatud allikad	78
Kasutatud kohtulahendid	79
Kasutatud Euroopa kohtulahendid.....	80
Kasutatud seadused	80
Kasutatud Euroopa Nõukogu Direktiivid	80
Kasutatud interneti allikad.....	80
LISA 1 INTERVJUU PILLE LEPIK	82
LISA 2 INTERVJUU KAIDO LEMENDIK.....	83

SISSEJUHATUS

Eesti Vabariigi põhiseaduse preambulas on kirjutatud, et Eesti riik on loodud kõikumatus usus ja vankumatus tahtes¹. Siiski paljast tahtes ja usust ei piisa, et üles ehitada üks korralik riik. Korralik riik vajab toimimiseks raha, raha selleks, et viia täide endale seatud plaane ja eesmärke. Maksud olid ja on läbi ajaloo peamised riigi tuluallikad ning nendest laekunud vahenditega rahastatakse seda, mis on loodud kindlas usus ja vankumatus tahtes. Eesti on õigusriik, mis tähendab seda, et makse ei korjata valitsuse suva alusel, vaid maksustamist reguleerib terve hulk valdkonda puudutavaid seadusi.

Üks tähtsamaid maksuvaldkonna seadusi Eestis on maksukorralduse seadus (edaspidi MKS). See seadus reguleerib maksude kogumise korda elanikkonnalt ja äriühingutelt. Vastavalt MKS § 3 lg 2-le on Eestis 8 riikliku maksu². Tähtsamad neist, millega tavaline inimene iga päev kokku puutub on neli: 1) sotsiaalmaks; 2) tulumaks; 3) käibemaks ja 4) aktsiisid. Antud töös tahab autor puudutada neist kahte olulisemat - neid, millega puutub oma elu jooksul kokku valdav enamik rahvastikkonnast ja äriühingutest - need on sotsiaalmaks ja tulumaks ehk tööjõumaksud.

Tulumaks on otsene maks, sest maksukohustuse kandja ja täitja langevad kokku³. Sotsiaalmaks on Eestis kehtestatud sihtotstarbelise maksuna, osaliselt fikseeritud kindla isiku tarbeks, osaliselt finantseeritakse sellest tervet sotsiaalkindlustussüsteemi.⁴ Seega on mõlemad maksud seotud kindla isikuga ja nende maksude laekumine sõltub sellest, kas isik käib kuskil tööl ning saab palka. Vastavalt tulumaksuseadusele (edaspidi TuMS) § 40 lg 4 tuleb töötasu ja sellelt laekuvad maksud ja maksed deklareerida iga kuu 10-ndaks⁵ kuupäevaks. Tavaliselt on tulumaksu kinnipidaja äriühing, mistõttu on Eestis paljudes ettevõtetes palgapäevad järgmise kuu 10-nda kuupäeva ringis. Raamatupidajatel on lihtne kinni pidada tööjõumaksud, tehes kande Maksu- ja Tolliametile ning kanda üle palk töötajale.

Kahjuks on tänasel päeval on üsna palju äriühinguid, kes küll värbavad inimesi tööle, kuid ei maksa inimestele töötasu. Peamiselt otsitakse sotsiaalselt vähekindlustatuid ja madalama

¹ Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 1

² Maksukorralduse seadus 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 17.03.2015, 10.

³ Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Tallinn, Juridica 2009) lk 209

⁴ Ibid lk 308-309

⁵ Tulumaksuseadus 15.12.1999-RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

haridustasemega, seda põhjusel, et isikutel puudub teadmine, kuidas seista oma õigust eest. Vastavalt Põhiseaduse (edaspidi PS) § 15 on igal inimesel õigus pöörduda kohtusse, kui tema õigusi on kahjustatud. Seega kui inimesele on lubatud palka ning seda ei ole makstud peab inimene oma õiguste kaitseks pöörduma kohtusse. Paljud inimesed, kes on sotsiaalselt vähe kindlustatud ja madalama haridustasemega jätavad kohtusse pöördumata, kuna nende jaoks on juriidiliste probleemide mõistmine ja tegelemine keerukas ning parem loobutakse rahast, kui võideldakse oma õiguste eest. Teine probleem on, kui isikud ikkagi pöörduvad kohtusse, võidavad, kuid äriühing alustab varade üleviimist teise äriühingusse selle asemel, et palka maksta.

Kui äriühing ei maksa töötajale välja mõistetud töötasu, on üks võimalus pöörduda kohtutäituri poole, kes omab täitemenetluse seadustiku alusel õigust arestida vara, mille tulemusena saab isikule nõude ulatuses hüvitada saamata jäänud palga tööandja vara arvelt. Praktikas on see protsess vaevaline ja aeganõudev.⁶ Tavaliselt ei ole sotsiaalselt vähemkindlustatud isikul aega oodata, millal kohtutäitur teeb oma toimingud ja nõuab raha välja. Tavaliselt inimesed loobuvad ja lähevad uuele tööle, mis enamasti on aga samas valdkonnas ning 50% juhtudest satutakse samasuguse tööandja juurde nagu eelminegi kord. Inimesed, kes on sotsiaalselt vähemkindlustatud ja madalama haridustasemega, on tavaliselt ka väiksemad ressursid, et võidelda oma õigust eest ning peavad pigem kohe tööle minema, et teenida raha äraelamiseks. Lisaks jäävad töötasust ilma jäänud töötajatel saamata ka tööjõumaksude tasumisest tulenevad isikustatud hüved.

Teine probleem on, kui inimesed on ikkagi võtnud ette pika õigusemõistmise tee, kuid peale kohtuotsuse jõustumist ja nõude kohtutäiturile andmist selgub, et äriühing on *de jure* tegutsev, kuid *de facto* maksejõuetu. See olukord on siis, kui juhatuse liikmeks on pandud variisik, kes küll peaks vastavalt ÄS § 180-le peaks esindama äriühingut ja korraldama selle tööd⁷, kuid tegelikkuses ei tea sellest midagi. Enamatel juhtudel pole sellisel variisikust juhatuse liikmel ei raamatupidamise dokumente ega ka muid dokumente. Üsna tihti selgub, et äriühing on kõik oma kasutuskõlbliku vara müünud uuele äriühingule. Kohtutäiturid arestivad äriühingu vara, selle, kus eesotsas on variisik ja tavaliselt sellega ka toimingud piirduvad. Enamalt jaolt on see äriregistris variisiku osalus (tavaliselt minimaalse osalusega äriühingutes, „mis jäetakse maha“

⁶ Kohtutäituri seaduse muutmise eelnõu väljatöötamise kavatsus 11.09.2013. Internetist leitav: <https://jmdelta.just.sise.dhs/n/document/9952be2d-860d-4ebf-b766-e91ad78f7666> 06.04.2015

⁷ Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

müües variisikule vahetatakse välja nii juhatuse liige kui ka osanik, kelleks saab siis juba eelnimetatud variisik), mida tegelikult ei ole, sest see raha on ammu äriühingust välja viidud ja osaluse väärtus on vaid numbrid paberil.

Sotsiaalselt vähemkindlustatud ja madalamalt haritud isikud, kelle jaoks juriidilised probleemid on keerulised, ei taha oma õiguste eest seista lähtuvalt PS § 15-st, vaid pöörduvad hoopis esmajärgus Maksu- ja Tolliameti poole. Kirjutatakse seda, et äriühing X maksab ümbriku palka, ning palutakse kontrollida tööandja tegevust ümbrikupalga maksmisest kuni rahapesuni. Teine osa töötajatest, kes on käinud läbi pika kohtutee, kuid nende arvates õiglast lahendit pole saanud, nõuavad tavaliselt, et suur maksupettur maksuhalduri poolt vangi pandaks.⁸

Kui jätta kõrvale kirjaded emotsioonid ja nõudmised, mida maksuhaldur täita ei saa, siis pinnale jääb üks küsimus. Isik on töö teinud, seega tekib tööandjal kohustus maksta töötajale nõutud palka vastavalt TLS § 28 lg 2 p-le 2.⁹ Töötasu tööandja poolt vaadatuna jaguneb tavaliselt 3 osaks, üks osa kantakse töötaja pangakontole või antakse sularahas kätte, teine osa kantakse maksuhalduri arvele tulumaksuna ning kolmas osa arvutatakse liites esimene ja teise osa kokku ning arvutades sellest 33% ning kantakse samuti maksuhalduri kontole. Sotsiaalmaksu mittemaksmine vähendab meile hiljem vanaduspõlves riigipoolt makstavat pensioni. Noorena see ei tundu see probleem, kuid üha enam on ajakirjanduses lugusid inimestest, kes vanaduspensionile jäädes avastavad, et nad riigi käest praktiliselt ei saagi midagi, sest omal ajal töötasid tulumaksu maksta. Sama on ka arstiabiga, nii kaua kui inimesed on noored on arstil käimine harv ja pelk juhus, küll aga mida vanemaks inimene saab seda rohkem peab ta käima arsti juues. Sealt saavad alguse probleemid, sest ilma sotsiaalmaksuta pole ravikindlustust ja kogu tervisekontrolli eest tuleb ise maksta. Nagu töö autor eelnevalt mainis, pole tavaliselt lihttöölistel aga raha, sest sääste praktiliselt pole ning kogu palk kulub söögile ja eluasemele ning iga lisakulutus on liig. Sellest tulenevalt tekib õiguspoliitiline küsimus, kas riik ei peaks sekkuma ja aitama madalamal sotsiaalsel positsioonil olevaid inimesi kas töötasunõuete realiseerimisel või siis erinevaid riigi poolt pakutavate hüvede kasutamist võimaldavate tööjõumaksude tasumise kohustuste täitmises.

⁸ Tegemist on autorile ametialaselt valdavalt suulises vormis läbi viidud haldusmenetluses tehtud pöördumistega, mis on asutusesiseseks kasutamiseks ning millele ei ole võimalik otseselt viidata.

⁹ Töölepinguseadus 17.12.2008 -RT I 2009, 5, 35; RT I, 12.07.2014, 146

TuMS § 12 lg 1 sätestab, et tulumaksuga maksustatakse saadud (ehk realiseeritud) tulu. Sama seaduse § 13 lg 1 ütleb, et tulumaksuga maksustatakse kõik rahalised tasud. Saamata töötasu pole TuMS-i mõistes realiseeritud tulu ega rahaline tasu, seega ainuüksi töötasunõuet tulumaksuga maksustada kehtiva korra alusel ei saa. Samuti ei loeta hetkel tuluks kohtu poolt rahuldatud nõue, mida kohtutäituril ei õnnestu äriühingust kätte saada. Samas tänases maailmas, kus vara moodustavad ka õigused (TsÜS § 66), mis füüsilises maailmas ei oma käegakatsutavat väärtust kui mis sellegipoolest omavad teatavat rahaliselt hinnatavat väärtust, kujutab töötasunõue endast vara. Tänu situatsioonile, kus olemasolevat ja õiguslikult realiseeritavat nõuet ei loeta tuluks, on maksuhaldur jõuetu kaitsma maksukohustuslasi ning võtma ette samme vähemalt maksutulu kogumiseks, võimaldamaks riiklikke hüvesid võimaldava varalise baasi kogumist.

Antud magistritöös tahab autor käsitleda probleemi, milleks on tööandja vastu suunatud töötasunõude maksustamine tulu- ja sotsiaalmaksuga. Antud teema on oluline just seepärast, et isikuid, kellel pole ei vahendeid ega teadmisi, et kaitsta ennast ja omi õigusi põhiseaduses ettenähtud korras, tuleks riigi poolt abistada oma õiguste kaitsmisel. Muuhulgas vajavad töötajad abi ülalpool kirjeldatud olukordade eest. Teema on huvitav ja intrigeeriv, küsimaks, kui palju võib riik isikutevahelisse suhetesse sekkuda ning kust jookseb piir nõrgema kaitsmise huvide ja tegevusvabaduse piiramise vahel.

Töö autor püstitab hüpoteesi: „TuMS § 12 lg 1 uue tulu liigina töötasunõude sisseviimine on õiguslikult vajalik ja võimalik, kuna see tagab vähemkindlustatud isikutele parema liigipääsu riigi poolt pakutavatele õigushüvedele nagu emapalk, pension, ravikindlustus ja muud hüved“. Autor keskendub oma analüüsis olukorrale, kus tööandja maksejõuetus on olnud pahatahtlik ning sellega on kaasnenud maksupettused. Selline fookus on põhjendatud, kuna just maksupettustega kaasneva maksejõuetuse korral on tööandjalt vara kättesaamine eriti raskendatud ning tekitatud ühiskondlik ebaõiglus kõige teravam.

Autor püstitab magistritöös uurimisküsimuse, kas töötajale tasumata töötasult (töötasuvõlgnevus) tööjõumaksude arvestamise õiguse ja töötasuvõlgnevuse sissenõudmiseks teatud täitetoimingute õiguse andmine maksuhaldurile on Eesti õiguskorras lubatav, arvestades maksuõiguse ning eraõiguse üldpõhimõtteid ning eelkõige realiseeritud tulu maksustamise põhimõtet? Kui jah, siis millistel tingimustel on see lubatud?

Uurimisküsimusele vastamiseks püstitab töö autor järgmised uurimisülesanded:

- Analüüsida tulu- ja sotsiaalmaksu objekti ning tulu ja sotsiaalmaksuga maksustamise regulatsiooni eesmärgiga tuvastada maksuobjekti esemeline kohaldamisala, samuti analüüsida aktuaalseid tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise probleeme;
- Anda ülevaade deklareerimiskohustust rikkuvatest maksupettuse skeemidest ja analüüsida kohtulahendeid, samuti anda ülevaade näilike tehingutega seotud maksupettuse skeemidest ja analüüsida kohtulahendeid eesmärgiga tuvastada peamised kuritarvituse viisid, mille vastu analüüsitav regulatsioon peaks olema suunatud;
- Analüüsida asjakohaseid maksuõiguse põhimõtteid, mis haakuvad realiseerimata nõuete maksustamisega (eelkõige realiseeritud tulu maksustamise põhimõte ning maksevõimelisuse põhimõte);
- Uurida, milliseid õiguslikke tagajärgi toob kaasa maksuhaldurile palgavõlgade sissenõudmise õiguse andmine ning kas ja millisel viisil see võimalik on.

Töö koosneb kolmest peatükist, millest esimene osa jaguneb kolme alapeatükki ja järgmised kaks peatükki omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimene peatükk käsitleb tulu- ja sotsiaalmaksu olemust. Esimeses peatükis antakse ülevaade tulu- ja sotsiaalmaksu objektist, maksustamise regulatsioonist ning asjakohastest maksustamise õiguslikest põhimõtetest ning analüüsitakse tulu asjakohast õigusemõistet. Teine peatükk käsitleb enamlevinud tulu- ja sotsiaalmaksupettuseid ning nendega seotud kohtulahendeid Teises peatükis antakse ülevaade enamlevinud tulu- ja sotsiaalmaksu pettusskeemidest ja analüüsitakse nende skeemidega seotud kohtulahendeid Kolmas peatükk käsitleb maksmata jäänud töötasu sissenõudmist ning tulumaksuseaduse muutmise analüüsi. Kolmandas peatükis analüüsitakse tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise aktuaalsemaid probleeme ning uuritakse ja analüüsitakse, mis tooks endaga kaasa, kui uue tululiigina tulumaksuseadusse sisse viia sisse TuMS § 12 lg 1 palganõue.

Magistritöös kasutatakse analüütilist meetodit, võrdlevat meetodit ja võrdlev-ajaloolist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel analüüsitakse võrdlevalt erinevate Euroopa Liidu liikmesriikide regulatsioone

palga tulu-ja sotsiaalmaksuga maksustamise osas. Praktiliste probleemide väljaselgitamiseks on autor viinud läbi ka intervjuu maksuhalduri esindajaga.

Magistritöös kasutatakse nii eesti- kui ka inglisekeelset erialakirjandust, sh teadusartikleid, Eesti Vabariigi seadusi ja Euroopa Liidu direktiive, samuti asjakohaseid Riigikohtu ja Euroopa Kohtu lahendeid. Antud teemal pole autorile teadaolevalt veel keegi magistritööd kirjutanud.

1. TULU- JA SOTSIAALMAKSUGA MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTTED JA ÕIGUSLIK REGULATSIOON

1.1 Tulu- ja sotsiaalmaksu objektid ja tulu liigid

Tulumaks nagu meie seda tänasel päeval tunneme võeti kasutusele 19 saj. algul erakorraliselt, suurte sõjakulutuste katteks ning tühistati 1802. 1803. taastati tulumaks uuesti kuni rahu saabumiseni 1815.¹⁰ Seoses riigieelarveliste raskustega aga taastati tulumaks uuesti 1842¹¹, tulude deklareerimine, mis meile tänapäeval on enesestmõistetav tekitas algaastatel vastuseisu, kuna seda peeti erasfääri puutumatusse jõhkraks rikkumiseks.¹² Olenemata sellest, et meie jaoks on tulude deklareerimine mõistetav, ei taha me ometigi seda teha.

Tulumaksu objekt on kirjeldatud TuMS § 1 lg 1, kus on öeldud, et tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamisi.¹³ Tulumaksuseaduses maksuobjektiks olevat tulu mõistet ei defineeri. Tegemist on majandusliku kategooriaga ning mõistel tulu võib eri õigusharudes olla erinev tähendus.¹⁴ Majanduslikult tähendab tulu isikule laekunud, rahaliselt hinnatavat, tagastamatut sissetulekut, siit tulenevalt ei ole laen tulu, kuna laen tuleb tagastada. Tuluks ei saa ka lugeda kompensatsiooni, mis makstakse isikule tema poolt kantud kulude kompenseerimiseks.¹⁵

Seega on palju erinevaid tululiike ning tulenevalt TuMS § 1 lg 1-st tuleb neid maksustada. Käesoleva analüüsi kontekstis on oluline eristada maksustatavate tulude liike ning tuvastada, kas neid maksustatakse ühtemoodi või on olemas mingi erinevus maksustamisel. Erinev kohtlemine võib anda õigustuse või – vastupidi – vastuväite käesoleva töö hüpoteesi kinnitamisel.

Tulu jagunevad kaheks aktiivseteks ja passiivseteks. TuMS § 12 lg 1 loetletud tulu liigid ei ole ammendavad ning loetletud on 9 enamlevinud tululiiki¹⁶. Loetelu alguses on aktiivse tulu liigid: palgatulu ja ettevõtlustulu TuMS § 13 ja 14, mis on kõige sagedamini esinevad tululiigid. Palgatulu moodustab tänasel päeval 90% deklareeritud tuludest.¹⁷

¹⁰ Simon Jamer, Christopher Nobes „The Economic of Taxation (Prentice Hall, Edinburgh 2004) lk 154

¹¹ Paul Tammert: „Maksundus“ (Aimwell, Tallinn 2005) lk 139

¹² Lasse Lehis: “Maksuõigus“(Juridica 2012, Tallinn) lk 170

¹³ Tulumaksuseadus 15.12.1999 RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

¹⁴ Lasse Lehis “Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2009) lk 219

¹⁵ Paul Tammert „Maksundus“ (Aimwell, Tallinn 2005) lk 145

¹⁶ Tulumaksuseadus 15.12.1999 RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

¹⁷ Lasse Lehis “Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2009) lk 227

Sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed on toodud SMS-i § 2 lg 1-s ammendava loeteluna. Tööandja sotsiaalmaksu puudutavad loetelu punktid 1-4 ja 6-9. Maksustatakse füüsilise isiku aktiivne tulu ehk palgatulu, mis hõlmab kõikides juriidilistes vormides töötamist, tööleping, avalik teenistus, juriidilise isiku juht- või kontrolliorgani liikmeks olek, võlaõiguslik leping. Rendi-ja üüritulu ning litsentsitasud TuMS § 16 maksustatakse sotsiaalmaksuga ainult siis, kui tulu saaja käsitleb neid vastavalt TuMS-i § 14 lg 4-le oma ettevõtlustuluna.¹⁸ Seega sotsiaalmaksu objektiks on isikule väljamakstav rahaline tasu, mis arvutatakse isiku tulust.

Peale aktiivtulu, milleks on palgatulu TuMS § 13¹⁹ ja ettevõtlustulu TuMS § 14²⁰ on olemas ka passiivtulu. Passiivtuluks loetakse: kasu vara võõrandamisest, renditulu, litsentsitasud, intressid, dividendid, pensionid, kindlustushüvitised jne. Kõige tuntum passiivse tulu liik on dividendid. Dividendid on äriühingu kasum, mida jaotatakse äriühingu omanike vahel. Enne 2000. aastat kehtis Eestis traditsiooniline juriidilise isiku kasumilt võetav tulumaks, kuid täiendavalt maksustati ka dividendide. Rahvusvahelises maksukirjanduses arutatakse suuremalt jaolt kapitali vaba liikumise suurenemisest tulenevat survet ettevõtete tulumaksule.²¹

Alates 1. jaanuarist 2000 kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt ei maksustata enam äriühingute teenitud kasumit, vaid ainult dividendidena jaotatud kasumit. Dividendide maksmise sätteid on aastate jooksul korduvalt muudetud. TuMS-i § 50 lg 1 algse redaktsiooni kohaselt olid dividendimaksed ühelt Eesti äriühingult teisele tulumaksust vabastatud. Alates 1. jaanuarist 2003 hakati tulumaksuga maksustama kõiki dividendide saajast sõltumata. 1. jaanuarist 2005 võib eesti äriühing saadud dividendi ulatuses ise dividendide välja maksta tulumaksuvabalt. Alates 1. jaanuarist 2009 on dividendid võrdsustatud ka osa- või aktsiakapitali vähenemisel või juriidilise isiku likvideerimisel tehtavad väljamaksed varem tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid ületatavas osas.²²

Dividendid on väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist ning mille aluseks on dividendi

¹⁸ Lasse Lehis "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2009) lk 316

¹⁹ Tulumaksuseadus 15.12.1999 RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

²⁰ Tulumaksuseadus 15.12.1999 RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

²¹ Diego d' Andria „The Effects of Tax Evasion on the Choice between Personal and Corporate Income Taxation „, internetis leitav <http://pfr.sagepub.com/content/39/5/682.full.pdf+html> 05.02.2015

²² Lasse Lehis „Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 220

saaja osalus juriidilises isikus.²³ Dividende makstakse üldreeglina rahas, kuid aktsionäri või osaniku nõusoleku võib teha seda ka muus varas.²⁴ Seda lubab ÄS § 279 lg 2, kuid seda tehakse erandjuhul ja tavaliselt makstakse dividende rahas. Dividende saab maksta vaid juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja tulu käsitletakse ettevõtlastuluna. Selleks, et saada dividende peab olema isiku osalus äriühingus.²⁵ Osaluse omamist äriühingus reguleerib Eestis äriseadustik.

ÄS § 2 lg 1 loetleb üles Eestis eksisteerivad äriühingud, milleks on täisühing, usaldusühing, osaühing, aktsiaselts ja tulundusühistu²⁶. Eestis on tulenevalt kehtivale seadusandlusele levinum ettevõtlusliik osaühing. Põhjus, miks luuakse palju äriühinguid tuleneb ÄS-i § 140¹ lg 1-st, et osaühingut, mille osakapital ei ületa 25 000 eurot võib asutada ka ilma sissemaksuta.²⁷ See paragrahv annab paljudele võimaluse kiiresti alustada oma äriiga, kui selleks on soovi ja tahtmist. Samas annab see ka võimaluse kasutamaks ära riigi usaldus ning registreerimaks äriühinguid pettuse toimepanemise eesmärgil. Enamus värskelt registreeritud äriühingutega seotud pettuseid sooritatakse käibemaksu tagasiküsimise teel, kuid antud töös autor seda pettuste liiki ei käsitle. Niisiis, tulenevalt ÄS § 157 lg 1-le pole alates 2009. aastast määratud kui tihti võib osaühing oma osanikele dividende maksta, küll aga peab olema eelnev majandusaasta lõppenud kasumiga.

Dividendidelt võetav tulumaks asendab Eestis äriühingute kasumilt võetavat tulumaksu. Kuna dividendidena saab jaotada teenitud kasumit, siis ei ole äriühingu kasumi ja jaotatavate dividendide maksu objekt olemuslikult erinev, kuid formaalselt on siiski tegemist eri maksuobjektidega, millest võib näiteks rahvusvahelises maksunduses tekkida probleeme. Riikidevahelised topeltnmaksustamise lepingud ja maksude harmoneerimise reeglid Euroopa Liidus on üles ehitatud eeldusel, et äriühingu kasum on äriühingu tulu ja dividendid on aktsionäri või osaniku tulu. Kui äriühingu kasumit võib maksustada äriühingu asukohariik, siis dividendide maksustamine tuluallika riigis on tihti piiratud.²⁸

Tulenevalt ÄS-ist on dividendi saamise õigus osalus äriühingus (osaühingu puhul ÄS § 157 lg 1 ja aktsiaseltsi puhul ÄS § 279 lg 1). Kui aktsionär või osanik on äriühinguga muudes suhetes,

²³ Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 221

²⁴ Aare Kurist, Ain Veide ja Peep Kalamäe „Uus tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne“ (Eesti Tööstus- ja Kaubanduskodu, Tallinn 2000) lk 58

²⁵ Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 221

²⁶ Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

²⁷ Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

²⁸ Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 219

siis saadud intress, litsentsitasu, töö- või teenustasu jne maksustatakse vastava tululiigi kohta käivate sätete järgi. Eestis dividendide väljamakseid sotsiaalmaksuga ei maksustata, seega, kui isik saab ainult dividendi tulu ei ole ta sotsiaalselt kindlustatud ning peab ise kõikide teenuste eest maksma või kindlustama ennast vastavalt SMS-i ettenähtud korrale.

Põhjamaades, mille järgi Eesti püüab joonduda on kasutusel erinevad dividendide maksustamise süsteemid. Soome dividenditulu on astmeline. 30% kapitalitulu on maksuvaba ning tulumaks arvestatakse 70%-lise maksubaasi pealt. Alates 2014 aastast on tulumaks kapitalitulu 30%, kuid kui kasumi summa ületab 40 000 eurot on maksusumma 32%.²⁹ Norras on dividendidelt makstav tulumaks ühetaoline nagu Eestiski, küll aga on astmeline töötasult makstav tulumaks.³⁰

Eestis dividendidel maksuvaba miinimum puudub, maksuvaba miinimum saab arvutada vaid töötasu puhul. Kui äriühing on aga noteeritud börsil ning maksab dividende on maksustamise kord natuke teine. Kui tootlus on aktsiatel kuni 8 protsenti ning maksimaalne summa aastas ei ulatu üle 150 000 euro on maksuvabastus 25 % ja maksustatav osa 75%, küll aga, kui tootlus ületab matemaatilise mudelil arvatud 8 % piiri on maksuvaba osa 15% ning maksustatav osa 85%.³¹ Antud säte on Soome TuMS § 33 lg 1.³²

Dividendide kui passiivse tulu maksustamisel nähtub, et dividenditulu maksustatakse vaatamata selle tululiigi passiivseks nimetamisest tulu realiseerimisel ehk kasumi jaotamisel. Sarnane kord kehtib ka näiteks Soomes, kuigi äriühingu tulumaksusüsteem erineb Eesti omast kardinaalselt. Dividendide maksustamise reeglid ei anna alust eeldada, et kehtiva passiivse tulu maksustamise põhimõtted annaks võimaluse maksustada realiseerimata tulu.

Teine levinud passiivse tulu liik on kasu vara võõrandamisest. Kasu vara võõrandamisest on kirjas TuMS § 15 lg 1. Kasu vara võõrandamise puhul maksustatakse müügihinna ja

²⁹ Soome Maksuameti kodulehekülg internetis leitav: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Paaomatulot/Paaomatulot%2812005%29 03.02.2015

³⁰ Denk, O. Tax reform in Norway: a Focus on Capital Taxation. OECD Economics Department Working Paper No. 950. 03.04.2012. ECO/WKP (2012) 27, lk 2. Internetist leitav: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP\(2012\)27&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2012)27&docLanguage=En) (29.04.2015)

³¹ Soome Maksuameti kodulehekülg internetis leitav: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Korot_ja_osingot/Osinkotulojen_verotus%2834928%29 03.02.2015

³² Soome Maksuameti kodulehekülg internetis leitav : http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Paaomatulot/Ennakonpidatys_osingosta_ja_Verohallinno%2831720%29 03.02.2015

soetusmaksumuse vahena TuMS § 38, millest võib maha arvata võõrandamisega seotud kulud TuMS 37 lg 1. Soetamismaksumusena läheb arvesse vaid asja ostmise, valmistamise või parendamise eest tegelikult makstud kulutusi, mille tõestamiseks on olemas tšekk või arve.³³ Seega on tulu vara võõrandamisest sisuliselt asja või eseme müük, millest on maha arvatud kulutused, mille kohta on olemas tõendav algdokument. Tuginedes ÄS §-le 1 on ettevõtlus olukord, kus isik pakub oma nimel teenust või kaupa ja see tegevus on tema püsiv sissetuleku allikas. Ettevõtlus ei ole piiratud ainult kehaliste esemete võõrandamisega. Seega tulenevalt eseme mõistest ei pea võõrandama vaid kehalist eset vaid võib võõrandada ka õigusi, hüvesid ja muud sellist, mis on õiguse esemeks TsÜS § 48 ja 49 mõistes.

Üheks selliseks esemeks on väärtpaberid. Väärtpaberi legaaldefiniitsioon on antud väärtpaberituru seadus (edaspidi VPTS) § 2 lg 1 p 1-7. VPTS § 2 lg 1 p 1 ütleb, et väärtpaber on aktsia või muu samaväärne kaubeldav õigus³⁴. Aktsiat saab osta börsilt ning aktsia ostmisega saad omandiõiguse aktsiaseltsis. Ostetud aktsia annab õiguse saada osa ettevõtte teenitud kasumist.³⁵ Väärtpaberitulu maksustamine erineb muu vara võõrandamisest saadud tulu maksustamisest eelkõige selle poolest, et TuMS-i 39 kohaselt on lubatud omavahel tasaarvestada kasumiga ja kahjumiga väärtpaberitehingud. Väärtpaberite müügist saadud kahju võib maha arvata muude väärtpaberite müügist saadud kasust.³⁶

Antud seaduse säte on oluline, kuna tänasel päeval enamus väärtpabereid ostetakse börsil. VPTS § 150 lg 1 ütleb, et börs on turg, kus kaubeldakse noteeritud väärtpaberitega³⁷. Seega börs on kauplemiskoht, kus väärtpaberid vahetavad omaniku läbipaistvalt, kiiresti ja väikeste kuludega. Börsi vahendusel kauplevad investorid omavahel ja kasvavad firmad saavad emiteerida uusi aktsiaid, finantseerimaks tegevust laenukapitali asemel omakapitali tingimustel. Börsi arengu suunda näitab börsiindeks, mis peegeldab ühiskonna ootusi tulevikule. Börsi peamine ühiskondlik kasutegur seisab selles, et ta võimaldab kapitali suurt liikuvust.³⁸ Tänapäeval, kus börsil kauplemine tähendab turgude jälgimist arvutiekraanil, on aktsiate ostmine müümine väga kiire ning kapitali voog maailma ühest otsast teise hetkeline. Väärtpaberite võõrandamisest

³³ Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 187

³⁴ Riigiteataja Väärtpaberituru seadus 17.10.2001- RT I 2001, 89, 532; RT I, 19.03.2015, 43

³⁵ Seppo Saario „Saario investeerimisraamat“ (Juridica, Tallinn 2009) lk 18

³⁶ Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 188

³⁷ Riigiteataja Väärtpaberituru seadus 17.10.2001- RT I 2001, 89, 532; RT I, 19.03.2015, 43

³⁸ Seppo Saario „Saario investeerimisraamat“ (Juridica, Tallinn 2009) lk 18-19

saadud tulu maksustatakse TuMS § 15 lg 1 alusel, sest TuMS § 14 lg 3 ei luba sellist tulu ettevõtlusena maksustada.

Peale aktsiate ja osakute ostu või müügi on üks tuluteenimise viis vara võõrandamisest kinnisvara ost ja müük. Kinnisvara ostu müüki reguleerib asjaõigusseadus (edaspidi AÕS). AÕS § 119 lg 1 ütleb, selleks, et omandada või võõrandada kinnisvara tuleb tehing notariaalselt tõendada. Notariaalne tõestuse nõue tuleneb PS § 32, mis ütleb, et omand on puutumatu ja võõrandatav vaid seaduse alusel. Riigikogu Põhiseaduse Järevalve Komisjon on sedastanud, et omandil on oluline tähtsus turumajandusele põhinevas ühiskonnas ning, et omandi vaba valdamise, kasutamise ja käsutamise õigus ning omandi võrdne kaitstus tagab vaba turu.³⁹

Eluaseme müügi maksuvabastuse sätted ei vasta enam tänapäeval kinnisvaraturu olukorrale ning vajaksid ümber tegemist. Kui 15-20 aastat tagasi oli korteri või maja enda elukohana kasutamine peaaegu ainus mõeldav mitteäriiline kasutusotstarve ja muud võimalikud variandid olid kaetud teiste maksuvabastustega, siis tänapäeval on üsna sagedased juhtumid, mil ühe isiku omanduses on mitu eluaset. Mõnda kasutab ta ise ja mõnda kasutab pereliige või sugulane.⁴⁰ TsÜS ei määra ära, mitu elukohta võib inimesel olla ning arvestades tänapäevast kiiret elutempot võib ühel isikul olla rohkem kui üks elukoht, kus ta ka reaalselt elab.

Kasu saamine dividendidest, vara võõrandamisest, eluaseme müügist pole maksustatud sotsiaalmaksuga. Küll aga on mitmeid passiivtulu liike, mis sõltuvalt maksumaksja valikust võib maksustada sotsiaalmaksuga. Rendi- ja üüritulu ning litsentsitasud maksustatakse sotsiaalmaksuga ainult siis, kui tulu saaja käsitleb neid vastavalt TuMS § 14 lg 4-le oma ettevõtlustuluna. Muudel juhtudel sotsiaalmaksukohustust ei teki. Sotsiaalmaksuga ei maksustata ka näiteks stipendiume, sest stipendiumi maksja ei korralda tööprotsessi ning ei omanda stipendiumi saaja võimaliku töö resultaati.⁴¹ Stipendiumi maksmist on hakatud selle pärast ära kasutama ning maksuma seda isikutele, kes sisuliselt teevad palgatööd. Sellistest skeemidest, mis juriidiliselt paistavad välja ühed, küll aga majanduslik mõte on ebaausalt maksukoormust vähendada räägib töö autor teises peatükis, kus peatub konkreetsemalt tulu- ja sotsiaalmaksupettustel.

³⁹ Ülle Madise, Berit Aaviksoo, Hent Kalmo, Lauri Mälksoo, Raul Narits, Peep Pruks, Priit Vinkel „Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 389.

⁴⁰ Lasse Lehis: “Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 194

⁴¹ Ibid lk 257

Kõigi eeltoodud tululiikide puhul võib täheldada, et füüsiliste isikute tulumaksu maksuobjektiks on realiseeritud tulu ehk tulu selle rahalises väljenduses. Nii kinnisvara võõrandamisel, dividendide jaotamisel, väärtpaperitega kauplemisel kui ka rendi- ja üüritulude puhul ei maksustata nõudeid kui realiseerimata vara, mis on küll rahaliselt hinnatav vara, kuid mille arvelt ei ole võimalik maksukohustusi täita. Eeltoodu põhjal asub autor seisukohale, et väljapakutav meede on kehtivas Eesti füüsiliste isikute tulumaksusüsteemis kahtlemata uudne tulenevalt sellest, et maksukohustuse määramise aluseks on rahalisse vormi viimata varalised õigused ja kohustused. Kuivõrd tegemist on uudse lähenemisega maksuobjektile, tuleb alljärgnevalt lähemalt analüüsida olemasolevat tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise süsteemi, et anda hinnang sellise meetme sobitumisele süsteemi üldisel tasandil.

1.2 Tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise regulatsioon

Kuid juba 1935. aastal võeti USA-s vastu sotsiaalkindlustuse seadus, lubati, et igal ameeriklasel saab olema kindlustatud, vähemalt minimaalsel tasemel pension, juhul kui isik elaks üle keskmise eluea ja kauem kui pensioniiga, mis oli tol korral 65 aastat. Seega loodi alaline isalik keskvalitsus, mille plaaniks oli riigi ulatuslik ümbermõtestamine, sest uus süsteem oli midagi enam, kui lihtne kaitsevõrk. See sidus tavakodaniku föderaalvalitsusega, inimesed hakkaksid oma igapäevase leiva suhtes lootma riigile ning olid tunduvalt rohkem huvitatud riigist endast.⁴² Peale II maailmasõda algas sotsiaalriigi teke ja inimeste lähendamine riigile ka Euroopas.

Tulenevalt sotsiaalriigi ideest, mis oli 1991. aastaks laialt levinud Euroopas, kirjutati Eesti Vabariigi PS-i sisse, et riik kaitseb kodaniku, nii seespool kui ka väljaspool piire. Antud kontekstis mõistame kaitse ideed laiemalt, et see oleks ka isiku kaitse ka sellisele seaduslikule hüvele nagu tervis.

Eestis on tulumaks ainus sissetulekult võetav maks. Paljudes riikides tuntakse füüsilise ja juriidilise isiku tulumaksu iseseisvate maksudena. Alates 01.01.1994 hakkas Eestis kehtima TuMS, mis reguleerib nii füüsilise kui ka juriidilise isiku maksustamist. Enne seda, taasiseseisvunud Eesti esimestel aastatel kehtis algselt kaks eraldi TuMS-i – 01.01.1991

⁴² Bill Bonner, Addison Wiggin „Võla Impeerium. Eepilise finantskriisi tekkimine.“ (Balti Raamat, Tallinn 2007) lk 149

jõustunud Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus ja 01.01.1992 jõustunud Eesti Vabariigi ettevõtete tulumaksu seadus. Alates 01.01.2000 kehtib Eestis uus tulumaksuseadus, mis on maailmas ainulaadne selle poolest, et juriidiliste isikute teenitud kasumit ei maksustata tulumaksuga. Eestis registreeritud juriidiliste isikute ja Eesti filiaali või muu püsiva tegevuskoha registreerinud mitteresidendist juriidilised isikud maksavad tulumaksu jaotatud kasumilt, varjatud kasumieraldistelt ja ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt.⁴³

Eestis on riikliku pensionikindlustuse ja ravikindlustuse finantseerimiseks kehtestatud sotsiaalmaks. Sotsiaalmaks on Eestis kehtestatud maksuna, kuigi ta vastab otseselt nii sihtotstarbelise maksu, kui ka sundkindlustuse tunnustele. Osaliselt finantseeritakse maksust sotsiaalkindlustussüsteemi tervikuna, osaliselt kindlustatakse konkreetse isiku riske. SMS § 1 defineerib sotsiaalmaksu kui sihtotstarbelise maksu, mille kogumise eesmärgiks on riiklikuks pensioni- ja ravikindlustuseks vajaliku tulu saamine⁴⁴. Sotsiaalmaksust finantseeritakse riikliku pensionikindlustust 20/33 maksusummast ja riikliku ravikindlustust 13/33 maksusummast.⁴⁵

Alates 1. jaanuarist 2015 on tulumaksumäär 20% ja sotsiaalmaksumäär endiselt 33%. Erinevus on sellest, et tulenevalt TuMS § 41 lg 1 peetakse tulumaks töötasult kinni⁴⁶, sotsiaalmaksust aga arvutatakse brutopalgale juurde tuginedes SMS § 2 lg 1 p1-le. Seega kannab tulumaksukoormust otseselt töötaja, sotsiaalmaksukohustust kannab aga tööandja ehk äriühing. Mis neid makse aga seob on see, et mõlemad on seotud isiku töötasuga. Isiku töötasu deklareerib tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonil ning kannab riigile raha tööandja, seega peavad paljud tööandjad tulumaksu kinnipidamist oma maksukohutuse osaks ja paljud majandusteadlased arvutavad neid kokku määrates nii kõrged tööjõu maksud äriühingutele, kuigi alates 01.01.2000 on sotsiaalmaks ainuke maks, mida äriühingutel tuleb kanda. Äriühingud on need, kes tagavad riiklikud sotsiaalsüsteemi maksed ja nende suuruse, määrates isikule tööle võttes brutopalga, mille pealt arvutatakse sotsiaalmaks, hetkel kehtiva määraga 33%.

Traditsiooniline sotsiaalpoliitika definitsioon on järgmine: sotsiaalpoliitika on riigi sekkumine ühiskondlikesse suhetesse, et tagada kodanike heaolu. Tegemist on väga laia ja üldise definitsiooniga. Keskne sotsiaalpoliitika komponent on heaolu, mis oma olemuselt on

⁴³ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 169-170

⁴⁴ Riigiteataja Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000 RT I 2000, 102, 675; RT I, 19.03.2015, 62

⁴⁵ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 253-254

⁴⁶ Tulumaksuseadus 15.12.1999 RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

subjektiivne mõiste.⁴⁷ Alates 1. maist 2004 on Eesti Euroopa Liidu liige, mille tulemusena liigub selle institutsiooni sotsiaalse mudeli poole. Euroopa Liidu sotsiaalpoliitika keskne mõiste on Euroopa Sotsiaalne mudel, mis rõhutab ühtseid sotsiaalseid väärtusi Euroopas. Nendeks on töötajate solidaarsus, sotsiaalse sidususe saavutamine ning töötajate sotsiaalne kaitse. Samas on Euroopa sotsiaalne mudel, kus pakutakse riigi poolt mitmesuguseid heaoluteenuseid nagu tasuta arstiabi, haridus, pensionid jne väga kallis lõbu, mis suurendab riikliku maksukoormust.⁴⁸ Selleks, et riik saaks tagada kõigile ühtse kaitse on vaja isikuid koormata maksudega ja isikustada, et oleks näha igäihe panus riiki, millest tulenevalt ongi tulu- ja sotsiaalmaks makstavad isiku töötasult lähtuvalt.

Maksustamisel jagatakse maksumaksjad residentideks ja mitteresidentideks. Selle mõiste kaudu määratakse kindlaks isiku maksukohustuse ulatus. Resident on piiramatu maksukohustusega isik. Eesti residentide tulude maksustamisel kehtib maailmatulu printsiip, see tähendab, et isiku kõik tulud maksustatakse Eestis, mis tuleneb TuMS § 13-28. Mitteresident on piiratud maksukohustusega isik, kelle suhtes kehtib tuluallika printsiip, see tähendab, et isik maksab Eestis tulumaksu ainult Eestis asuvates tuluallikatest, lähtuvalt TuMS § 29-31. Residentsuse määramine ei ole seotud isiku elukoha registreerimisega rahvastikuregistris, kodakondsusega, elamisloa olemasolu või muu sellisega.⁴⁹

Tulenevalt TuMS § 6 lg 1 kohaselt on füüsiline isik Eesti resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Mõlemad tingimused ei pea olema korraga täidetud. Elukoha mõiste sisustamisel tuleb lähtuda TsÜS § 14-st.⁵⁰ Elukoha tuvastamisel tuleb lähtuda faktilistest asjaoludest, mitte üksnes rahvastikuregistrisse märgitud aadressist lähtuvalt. Elukoht võib Eestis säilida ka isikul, kes viibib mitu aastat välismaal, kuid kelle kohta on teada, et ta kavatses Eestisse tagasi tulla ning tema majanduslike ja isiklike huvide keskpunkt on Eesti. Välisteenistuses olevad Eesti riigiteenistujad loetakse Eesti residentideks sõltumata sellest, kus on nende elukoht, see tuleneb rahvusvahelise õiguse põhimõtetest.⁵¹

⁴⁷ Andres Arrak, Raul Eamets, Eve Parts, Katrin Pihor, Milvi Martina Piir, Raul Omel, Tõnu Roolaht, Kadi Timpmann, Viktor Trasberg, Urmas Varblane, Endriko Võrklaev: „Eesti Majandus- Lõimumine Euroopa ja globaalses kontekstis“ (Avatar, Tartu 2008) lk 306

⁴⁸ Ibid lk 306-307

⁴⁹ Lasse Lehis: “Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 175

⁵⁰ Riigiteatja Tsiviilseadustiku üldosaseadus 27.03.2002 RT I 2002, 35, 216; RT I, 13.03.2014, 103

⁵¹ Lasse Lehis: “Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 176

TsÜS § 24 ütleb, et juriidiline isik on seaduse alusel loodud õiguslik subjekt ning juriidilised isiku jagunevad eraõiguslikeks ja avalik-õiguslikeks juriidilisteks isikuteks⁵² Antud töös avalik-õigusliku juriidilist isikut ei vaata ja keskendume eraõiguslikule juriidilisele isikule (edaspidi juriidiline isik). Seega on juriidiline isik fiktsioon, mis on loodud seaduse alusel ja teostab oma võimu läbi juhatuse liikme. Tulenevalt ÄS § 180 lg 2-st võib juriidilisel isikul olla kas üks või rohkem juhatajaid.⁵³ Kuigi juriidiline isik teostab oma võimu läbi juhatuse liikme ja olgugi, et juhatuse liige on asukohamaa resident ei tähenda see seda, et juriidiline isik on automaatselt resident.

Seega residendiks ja mitteresidendiks liigitamine puudutab ka juriidilisi isikuid. Juriidilise isiku residentsus määratakse selle järgi, kas isik on asutatud Eesti seaduste alusel või kantud Eesti registrisse TuMS § 6 lg 2. Teistes riikides lähtutakse selle asemel tihti juhtorgani tegelikust asukohast või mõlemast näitajast korraga. Residentist juriidilise isiku maksustamine toimub vastavalt TuMS §-le 48-52. Mitteresidentist juriidilise isiku maksustamine võib praegu Eestis toimuda nii füüsilise isiku kui ka juriidilise isiku kohta kehtivate sätete kohaselt, sõltuvalt sellest, kas mitteresidentil on Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht TuMS § 6 lg 4.⁵⁴ Seega olenemata sellest, kas oled resident või mitte, kuid tulu teenides pead maksma maksu. Küsimus on vaid, kuna tulumaks on isikustatud ning ka sotsiaalmaks on isikustatud, kas iga kord, kui isik, olenemata sellest, kas ta on juriidiline või füüsiline, teenib tulu tuleb maksta sotsiaalmaksu ning kas sotsiaalmaksu peavad maksma kõik isikud või on see kohustus ainult füüsilistel isikutel.

Sotsiaalmaksuga maksustatavad väljamaksed on toodud SMS § 2 lg 1 ammendatava loeteluna. Sotsiaalmaksuga maksustatakse füüsilise isiku aktiivne tulu ehk palgatulu, mis hõlmab kõikides juriidilistes vormides töötamist, tööleping, avalik teenistus, juriidilise isiku juht- või kontrollorgani liikmeks olek või võlaõiguslik leping. Muudel juhtudel sotsiaalmaksukohustust ei teki, sest tasu materiaalse või immateriaalse vara kasutamise eest ei ole tasu teenuse osutamise eest.⁵⁵ Seega on riigipoolne sotsiaalse kaitse süsteem mõeldud inimestele, kes saavad aktiivset tulu, kuna aktiivtulu ehk töötasu on isikustatud ning selle pealt arvutatakse sotsiaalmaks. Tänu sellele on näha igäihe panus sotsiaalriiki. Erinevalt teistest riikidest on Eesti erand selle poolest,

⁵² Riigiteataja Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002 RT I 2002, 35, 216; RT I, 13.03.2014, 103

⁵³ Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

⁵⁴ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 176

⁵⁵ Ibid lk 257

et teatud tingimustel maksustatakse sotsiaalmaksuga ka juriidilise isiku poolt väljamakstavat tulu.

Selleks erandiks, kus sotsiaalmaksu maksab ka juriidiline isik, on erisoodustus. Erisoodustuseks loetakse kõikvõimalike rahaliselt hinnatavaid hüvesid, mida töötaja saab juriidiliselt isikult, kes enamasti ongi peamiseks tööandjaks, seoses töösuhtega. Erisoodustuse saajaks on töötaja. Töötaja mõiste hõlmab lisaks palgatöölisele ja teenistujale ka juriidilise isiku juht-ja kontrollorgani liikmeid ning võlaõigusliku lepingu alusel töötavaid isikuid. Siit tulenevalt on erisoodustus palgatulu erivorm, seega loetakse erisoodustuse saajaks kõiki isikuid, kellele rahas väljamakstud palka maksustatakse tulu-ja sotsiaalmaksuga nagu palgatulu.⁵⁶

Oluline on teada, et erisoodustused kui anonüümselt deklareeritav palgatulu ei anna töötajatele sotsiaalseid tagatiseid. Samuti ei kuulu erisoodustused isiku makstava tulu koosseisu ning nendest ei saa teha mahaarvamisi, mis muude tulude puhul on lubatud. Erisoodustus on lisaks töötaja palgale antav täiendav hüve. Erisoodustuse maksustamise eesmärk on tagada eri vormis tulu saavate isikute võrdne kohtlemine. Erisoodustus peab olema rahaliselt hinnatav ning erisoodustuse andmine peab olema seotud töösuhtega. TuMS § 48 lg 4 toob mitteammendava loetelu enim levinud erisoodustuse liikidest, mis enamalt jaolt on mitterahalised hüved.⁵⁷

Erisoodustus ei ole mõeldud maksuna mitte tagama töötajate sotsiaalset heaolu, vaid maksudest kõrvale hiilimist tõkestama. Selleks, et töötajale tehtud aktiivse tulu väljamaksete õiglasest suuruselt kõrvale ei hiilitaks andes kasutada hüvesid, mida muidu töötaja teeks enda poolt teenitud tulust, ongi Eesti maksusüsteemi sisse kirjutatud erisoodustus. Samas ei suurenda erisoodustus töötaja sotsiaalset kindlustust, kuna on anonüümne, see tähendab rahaliselt hinnatavale hüvele arvutatakse juurde nii tulu, kui ka sotsiaalmaks. 100 euro puhul oleks riigile makstav erisoodustus 53 eurot.

Nagu juba eelnevalt mainisime on Eesti alates 1. maist 2004 Euroopa Liidu liige ning alates 1. jaanuarist 2011 Euroopa Liidu ühise rahatsooni liige. Nii nagu Euroopa Liidu rahandusliit pole ühtne, mitte kõik 28 Euroopa Liidu liiget ei kasuta eurot (värskeim euro kasutaja on nüüd alates 1. jaanuarist 2015 Leedu) nii ei ole ühtne ka Euroopa Liidus maksupoliitika. Suuremate või

⁵⁶ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 211-212

⁵⁷ Ibid lk 212

väiksemate erisustega on ühtsena kehtivad maksud tollimaks ja käibemaks. Käibemaksu aluseks on Direktiiv 2006/16/EC, kus artikkel 1 ütleb, et käesolev direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi.⁵⁸ Tulu- ja sotsiaalmaksu puhul sellist detektiivi ei eksisteeri, need maksud on igal riigil erinevad tulenevalt nende ajaloolisest eripärast.

Lähtudes erinevatest tulu- ja sotsiaalmaksumudelitest erinevates Euroopa Liidu riikides ning nendes isikute riigipoolse heaolu kindlustamisest on eristatavad neli erinevat healuriigi mudelit. Nendeks on: liberaalne mudel, sotsiaaldemokraatlik mudel, korporatiivne mudel ning traditsionaal-rudimentaarne mudel. Liberaalne mudel rõhutab individuaalset vastutust ja isikuvabadust. Heaolu peamiseks kujundajaks on traditsiooniliselt perekond ja turumehhanismid. Euroopa Liidus on selline mudel ennekõike kasutusel Ühendkuningriigis, väljaspool Euroopa Liitu USA-s ja Kanadas, seega on seda mudelit nimetatud ka anglo-saksi mudeliks. Seega on selle süsteemi kohaselt sotsiaalpoliitika eesmärgiks innustada inimeste osalemist tööturul. Samas on töötajate kaitse suhteliselt madal, mis muudab inimesed tööturul väga mobiilseks ja tööturu paindlikuks.⁵⁹

Sotsiaaldemokraatliku mudeli näideteks peetakse Põhjamaid: Rootsi, Taani, Soome ja Euroopa Liitu mittekuuluvatest maadest Norra. Süsteemi eesmärgiks on tagada läbi ulatusliku riigi sekkumise kõigile võrdsed sotsiaalsed õigused turumajanduse tingimuses. Seejuures on kindlustussummad seotud sissetulekute, kuid olenemata sissetulekute suurusest kuuluvad kõik inimesed siiski ühtse süsteemi alla. Avalikud hüvised on laialt levinud ja kõigile kättesaadavad. Töötajatele on garanteeritud kõrged sotsiaalsed garantiid, ka siis kui nad on töötud, ning inimeste koondamine ei ole keeruline. See teeb tööturu suhteliselt paindlikuks. Kuna riigi osa sotsiaalse kulutuste kandmisel on väga suur, siis iseloomustab neid riike keskmiselt kõrgem maksukoormus.⁶⁰

Korporatiivne mudel põhineb mahukal sotsiaalse kindlustatuse süsteemil ja süsteemi üldine eesmärk on kompenseerida kaotused, mis tulenevad teenimatust töövõime kaotusest. Samas ei ole toetused sageli seotud tööturul osalemisega. Töötajate kaitse on väga kõrge, mis teeb nende koondamise keerukaks ja kulukas. Seetõttu on tööturg suhteliselt jäik ja inertne. Näitena võib

⁵⁸ Council Directive 2006/112/EC 28.22.2006 Article 1 p 1 EUR-lex <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> 04.01.2015

⁵⁹ A.Arrak, R.Eamets, E.Parts, K.Pihor, M.M.Piir, R.Omel, T. Roolaht, K.Timpmann, V.Trasberg, U.Varblane, E.Võrklaev: „Eesti Majandus- Lõimumine Euroopa ja globaalses kontekstis“ (Avatar, Tartu 2008) lk 308

⁶⁰Ibid lk 308-309

tuua Austriat, Itaaliat, Belgiat ja Luksemburgi. Traditsionaal- rudimentaarne mudelis on kõige tähtsamal kohal perekond, olulised on sugulussidemed, tähtsal kohal on kohalikud võimuorganid. Neid riike iseloomustab töötajate õiguste väga kõrge kaitstus, mis teeb tööturu jäigaks, traditsiooniliselt on sellise mudeli rakendamise kohaks Vahemereriigid.⁶¹

Eesti paigutamine sellesse raamistikku on kahjuks suhteliselt keeruline. Ühest küljest on sotsiaalkaitse-, sotsiaalhoolekande-, tervishoiu-, haridus- jm süsteemides toimunud 24 aasta jooksul rohkelt põhimõttelisi reforme, kuid ajaperiood on veel liiga lühike, et näha süsteemi reaalseid tulemusi.⁶² Tallinn asub Helsingist umbes 80 km kaugusel, Soome on Eestile suurim eksporditur, seega on ilmne, et ka Soomes toimivaid süsteeme on Eesti varmas üle võtma. Seega on Eesti liikumas sotsiaaldemokraatliku mudeli poole, iseküsimus on, kas selliste maksumääradega nagu on tänasel päeval Eestis kehtestatud suudame tagada sellise sotsiaalse kaitse nagu see on tagatud sotsiaaldemokraatlikus süsteemis.

Esimeses alapeatükis kirjutas autor maksuobjektiks olevat passiivsest tulust ehk kapitali tulust, mida ei maksustata sotsiaalmaksuga. Erandiks on rendi- ja üüritulu maksustamine, kus maksumaksja saab valida kahe maksurežiimi vahel tuginedes TuMS § 14 lg 4-le. Kui maksumaksja eelistab pidada saadud tuluettevõtlustuluks, siis saab ta teha tulust mahaarvamisi, kuid peab maksma sotsiaalmaksu. Kui ta valib maksustamisel renditulu sätete kohaselt TuMS § 16 lg 1, siis maksustatakse saadud rendi- ja üüri summad täies ulatuses tulumaksuga, tulenevalt TuMS § 41 p 7 kohaselt peetakse tulumaks kinni, mingeid mahaarvamisi teha ei saa, kuid sotsiaalmaksu maksta ei tule.⁶³ Olenemata sellest, et maksumaksjal on võimalus valida on tegelikult üüri ja rendituludest laekumine kesine.

Maksu- ja Tolliamet kaalub pakkuda võimalust maksusoodustuseks üürnikele, et nad avaldaksid üürileandjad. Hetkel 400 eurost korterit välja üürides teenib omanik korterit välja üürides 4800 eurot, millest peaks maksma tulumaksu 1000 eurot, siiani aga seda väga ei tehta. Tegelikult on korteri väljaüürimisest saadud tulu deklareerimata jätmine seni olnud väga lihtne: üürilepingut ei näe ükski ametlik instants ja Maksu- ja Tolliamet ei jõua iialgi iga Eesti korteriomaniku tulusid üksipulgi kontrollima. Seega ei deklareerita enamusest füüsiliselt isikult füüsilisele isikule

⁶¹ A.Arrak, R.Eamets, E.Parts, K.Pihor, M.M.Piir, R.Omel, T. Roolaht, K.Timpmann, V.Trasberg, U.Varblane, E.Võrklaev: „Eesti Majandus- Lõimumine Euroopa ja globaalses kontekstis“ (Avatar, Tartu 2008) lk 309

⁶²Ibid lk 310

⁶³ Lasse Lehis: “Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 186-190

üüritavaatest korteritest saadud tulused, mis on Eestis tõsiseks probleemiks. Antud sektoris võib oletuslikult maksuaugu suurus küünida kuni 28 miljoni euroni.⁶⁴ Kuna võimalus on valida kahe maksustamise variandi vahel jääb peale tulumaksu laekumata ka sotsiaalmaks.

Seega tagab heaoluühiskonna sotsiaalmaks, mida arvutatakse töötasu pealt. Töötasu on siis aktiivtulu üks vorme ehk palgatulu. Palgatuluks loetakse lisaks töölepingu alusel või avalikus teenistuses töötamise eest saadud tasudele ka võlaõiguslike lepingute alusel saadud tasud tulenevalt TuMS § 13 lg 1-st ning juriidilise isiku juhtorganite liikmete tasud vastavalt TuMS § 13 lg 2. Maksuõiguses ei lähtuta tulude liigitamisel seega mitte lepinguliste suhete iseloomust, vaid töövõtja staatusest ning tema tegevuse iseseisvuse astmest. Kõik palgatulu liigid maksustatakse tulumaksuga ühtemoodi, mõned erinevused on vaid maksuvabastuse kohandamisel, samuti sotsiaalmaksu kuumäära ja sotsiaalmaksuvabastuse kohaldamisel ning töötukindlustuse ja kohustusliku kogumispensioni maksetega maksustamisel.⁶⁵

Igäuks annab oma panuse heaoluühiskonna loomisele läbi sotsiaalmaksu, ehk siis mida väärtuslikum on isik tööturul ja mida kõrgemat brutopalka on isik võimeline teenima, seda suurema panuse annab isik heaoluühiskonda. Ühiskond annab talle vastu teatud osa teenuseid, mis on palgatulu saajale tasuta, kuna ta maksab sotsiaalmaksu, mis muidu oleksid tasulised. Niisiis, mis on need sotsiaalmaksu maksmisest tulenevad õiguslikud hüved, mida isik saab riigilt vastu palgatulu teenides.

Pärast kogumispensionide seaduse rakendamist 2002. aastal koosneb Eesti pensionisüsteem kolmest sambast: riiklik pensionikindlustus, kohustuslik kogumispension ning täiendav kogumispension. Esimese samba ehk riikliku pensionikindlustuse finantseerimine toimub sotsiaalmaksu arvelt SMS § 1 ja § 10 lg 2 ning väljamaksete tegemist reguleerib riikliku pensionikindlustuse seadus. Teise samba ehk kohustusliku kogumispensioni finantseerimine toimub sotsiaalmaksuga maksustavatelt summadel kahe protsendi kinnipidamise teel, millele lisandub sotsiaalmaksu arvelt veel neli protsenti. Kohustusliku kogumispensioni sissemakseid reguleerib kogumispensioni seadus (edaspidi KoPS).⁶⁶ Kolmas sammas on vabatahtlik kogumispension, mis on täiendav kogumispension mida reguleerin KoPS §-d 53-56 ja toimub

⁶⁴ Päevaleht interneti väljaanne <http://epl.delfi.ee/news/eesti/maksuamet-teeb-uuritulu-peitmisele-loppeid=70423543> 04.01.2015

⁶⁵ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 186

⁶⁶ Riigiteataja Kogumispensioni seadus 14.04.2004 RT I 2004, 37, 252; RT I, 23.12.2013, 43

eraõiguslikel alustel.⁶⁷ Seega saame sotsiaalmaksu eest esimese pensioni samba ja selle samba sotsiaalmaksu maksab tööandja teise pensionisamba sotsiaalmaksu maksab aga juba töötaja.

Teine sotsiaalmaksust saadav õiguslik hüve on vanemahüvituse. Vanemahüvitist reguleerib Eestis vanemahüvitise seadus (edaspidi VHS). VHS § 1 lg 1 ütleb, et seaduse eesmärk on säilitada riigi toetuse andmisega varasem sissetulek isikutele, kelle tulu väheneb laste kasvatamise tõttu⁶⁸. Tulenevalt VHS § 2 lg 1 on õigus hüvitisele last kasvataval vanemal, lapsendajal, võõrasvanemal, eestkostjal või hooldajal, kellega on sõlmitud kirjalik lapse perekonnas hooldamise leping sotsiaalhoolekande seaduse § 15 alusel, kuid kuni lapse 70 päevaseks saamiseni on hüvitise saamise õigus üksnes lapse emal⁶⁹. Siinkohal tekib õigustatud küsimus, et mis saab juhul, kui ema loobub lapsest või sureb sünnitusel õnnetult ja last kasvatama jääb isa, kas isal on õigus ka sellele esimesele 70 päevasele hüvitisele või tulenevalt üldisest hüve ja seaduse olemasolust lihtsalt jääb hüvitisest ilma.

Kolmas õigushüve, mis sotsiaalmaks annab on tasuta arstiabi ja sissetulekud haiguse ajal. Eesmärk on koguda teatud osa füüsilise isiku palgatulust, selleks, et maksta see tagasi inimesele siis, kui teenimise võimalus on kas ajutiselt või alaliselt kadunud. Sotsiaalkindlustus toimub solidaarsusprintsipiil, kus hajutatakse riskid kogu maksukohustusega hõlmatud sihtgrupi ulatuses. Seega puudub enamikul juhtudel konkreetne seos isiku poolt makstud summa ja saadava vastuhüve vahel. Teatud osa sotsiaalmaksu laekuvast rahast kulutatakse rahvapensioni maksmiseks ja nende inimeste ravikindlustuseks, kes pole kunagi tööl käinud. Samas, kui kindlustatu sureb enne pensioniikka jõudmist või ei kasuta elu jooksul kordagi ravikindlustusteenust, ei teki tema pärijatel õigust tasutada sotsiaalmaksu tagasi nõuda.⁷⁰

Neljanda õigushüvena võib kokkuvõtvalt nimetada mitmeid töötuskindlustusmaksid, kuid need ei tulene mitte sotsiaalmaksu laekumisest vaid kogutakse eraldi. Töötuskindlustus on sundkindlustus, mille eesmärk on kindlustada töötajaid töötuks jäämise eest. Töötuskindlustusmaksed jagunevad töötaja ja tööandja makseteks, töötaja maksetest finantseeritakse TKindIS-i § 6-14 sätestatud ning tööandja maksetest finantseeritakse TKindIS-i §

⁶⁷Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 273

⁶⁸Riigiteatja Vanema hüvitise seadus 10.12.2003 RT I 2003, 82, 549; RT I, 16.04.2014, 31

⁶⁹Riigiteatja Vanema hüvitise seadus 10.12.2003 RT I 2003, 82, 549; RT I, 16.04.2014, 31

⁷⁰Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 256

14¹-14⁴ ja § 19-22 sätestatud. Töötuskindlustus on samuti solidaarsuspõhimõttel toimiv sundkindlustus.⁷¹ Ka selle sotsiaalse hüve saamine sõltub isiku teenitud töötasust kuus.

Seega selleks, et töötaks riigi poolt valitud sotsiaalne mudel on vaja, et inimesed saaksid töötasu. TuMS § 13 lg 1 määrab ära, et isiku töötasu maksustatakse tulumaksuga. Kui isik töötab tööandja, milleks enamasti on äriühing, juures kindlate reeglite järgi olenemata lepingu vormist, kas võlaõiguslik leping või tööleping, peetakse TuMS § 41 lg 1 isiku saadud palgatulust tulumaks kinni. Tulenevalt TuMS § 40 lg 1 on palgatulu kinnipidaja tööandja. On üsnagi levinud probleemiks, et isikud sattudes Maksu- ja Tolliameti haldusmenetluse raames läbiviidavasse kontrolli kolmanda isikuna avastavad, et nende eest ei ole tööandja maksnud ei tulu- ega sotsiaalmaksu, rääkimata töötuskindlustusmaksetest. Probleem on selles, et riigil on lihtsam koguda raha juriidilistelt isikutelt nõudes tulumaksu kinnipidamist ja sotsiaalmaksu arvutamist brutopalgalt, kui teha seda iga kodanikuga eraldi.

Antud situatsiooni esimene murekoht on selles, kuigi isik elas perioodi, mil ta sai teada, et tal pole palgaga kaasaskäivaid õigushüvesid ja midagi ei juhtunud on siiski Maksu- ja Tolliametil õigus maksustada saadud tulu TuMS § 14 lg 2-st. Tuginedes ÄS § 1 le on ettevõtja on füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kellele kaupade müük või teenuste osutamine on püsiv tegevus⁷². Isik, kes teadis, et tuli palgatööle ja teadis seda, et talle on tagatud tasuta arstiabi, haigusrahad, et ta kogub vanaduspensioni jne, tegi riik järsku ettevõtja, olenemata sellest, et isik pole seda soovinud. Palju on viidatud ka sellele, et isik peab ise olema hoolas ja kontrollima, kas tema eest makstakse, küll aga tekib küsimus, kui riik on teinud maksude ülekandmise äriühingu mureks, siis töötaja, kes saab korralikult iga kuu palka, omab ju õigust eeldada, et ka maksud on korralikult makstud.

Teine murekoht on see, et kuna riik tegi isiku järsku ettevõtjaks, siis KMS § 19 ütleb lühidalt järgmist, kui isikul tekib kalendriaasta jooksul KMS § 1 järgi käive, mis ei kuulu KMS § 16 alla ning see ulatub üle 16 000 euro. Seega lihtsa arvutuse tagajärjel tuleb isikul, kelle eest pole äriühing tasunud tulu-ega sotsiaalmaksu, kes teenis tulu kuus rohkem kui 1340 eurot hakata FIE-ks ja registreerida ennast kui käibemaksukohustuslane. Seega isik, kel puudub sotsiaalkindlustus ehk siis sotsiaalkindlustusmaksust tulenevad riiklikud õigushüved, esiteks tehakse riigi poolt

⁷¹ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica, Tallinn 2012) lk 267

⁷² Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 12.07.2014, 162

ettevõtjaks, olenemata, et ta seda ise ei taha ja pole isikul pole ka sellist õigusliku ootust. Teiseks, kuna isikul puudub juurdepääs tasuta riigi poolt garanteeritud õigushüvedele, pead ta ise nende eest maksma, võtab riik tulumaksuna, mille alusel rahastatakse riigi teisi valdkondi, raha isikult ning ei paku midagi vastu. Ning lõpuks peab isik veel registreerima ennast FIE-na ja saama käibemaksukohustuslase registrisse, et käibemaksu deklareerimata jätise eest ei alustataks väärtegu.

Eeltoodut kokku võttes nähtub, et kuigi olemasolev tulu- ja sotsiaalmaksu süsteem üldiselt ei toeta realiseerimata tulu maksustamist, siis juriidiliste isikute puhul võib töötajatele antava erisoodustuse maksustamise näol näha ühte näidet sellest, kus tulumaksuga võidakse maksustada ka rahaliselt hinnatavat, kuid rahalises vääringus mitteolevat hüve või vara. Seega ei ole realiseerimata (rahaliselt vormi viimata) tulu maksustamine Eesti tulu- ja sellest tulenevalt sotsiaalmaksusüsteemis võõras nähtus, kuid see esineb eripärasel juriidilise isiku tulu maksustamise tasandil. Eelnevast võib järeldada, et käsitletav meede sobiks kõige enam juriidilise isiku tulumaksusüsteemi, kuid see loomulikult ei välista töötasunõude maksustamist ka füüsilise isiku tulu maksustamise sätete järgi.

1.3 Asjakohased tulumaksu õiguse põhimõtted

Tänapäeval on maksustamise üldpõhimõtteks kujunenud maksevõimelisuse põhimõte. See põhimõte pole uus, juba antiikajal rääkis antud põhimõttest Aristoteles, kuid esimest korda pandi see kirja 1789. aastal Prantsusmaal inimese ja kodanikuõiguste deklaratsioonis, et riigivalitsemises ja sõjaliste kulutuste kandmiseks maksustatakse kõiki ühte moodi.⁷³ Seega riik maksustab majandustegevuse eri resultate, tagamaks maksukoormuse ühtlane jaotumine erineva sissetulekuga isikute vahel. Maksevõimelisuse põhimõtet kasutatakse maksusüsteemi õigluse hindamisel. Maksevõime põhimõttest tulenevalt hinnatakse vertikaalset ning horisontaalset õiglust (ehk sisuliselt võrdsust - autori märkus). Vertikaalse õigluse puhul eeldatakse, et suurema maksevõimega isikud peaksid panustama maksudena rohkem. Horisontaalse õigluse puhul eeldatakse, et võrdsed isikud peaksid panustama võrdselt.⁷⁴

⁷³ Lasse Lehis "Maksuõigus" (Juura 2012, Tallinn) lk 62

⁷⁴ N. Mankiw. Principles of Economics. Seventh Edition. - Cengage Learning, 2015, lk 247

Vaatamata maksevõimelisuse põhimõtte üldtunnustatusele on see põhimõte kohanud erialakirjanduses siiski teatavat kriitikat ning on leitud, et see on muutunud ebaõigluse allikaks.⁷⁵ Maksundus on sellise turvalisuse ekvivalent, mida valitsus võimaldab oma kodanikele ning nende varale. Nii peaks kõik sarnases positsioonis olevad isiku kandma sarnaseid riske, mis on proportsioonis riigi poolt tagatavate huvidega.⁷⁶ Vähemkindlustatud isikute puhul, sh oma töötasu kaotanud töötajate puhul õigustab eeltoodud lähenemine realiseerimata tulu maksustamise põhimõttest erandi tegemist ning riigi suuremat sekkumist vähemkindlustatud isikute õiguste eest seismisel ka maksusüsteemi põhjal

Maksevõimelisuse põhimõtte lihtsustatult öelduna tähendab seda, et maksuma peab igaüks vastavalt oma võimetele ja et maksu tasumine ei tohi muutuda vabatahtlikuks ega juhuslikuks. Isiku majandusliku maksevõime näitajad, mida on võimalik maksustada, on üldistatuna kas tulu, tarbimine või vara. Kõige paremini vastab maksevõimelisuse põhimõttele tulu maksustamine, sest tulu maksustamisel on võimalik kõige lihtsamalt tuvastada konkreetse isiku maksevõime. Füüsiline isik ei pea arvet pidama oma kulutuste üle, seega on konkreetse subjekti maksevõime tuvastamine tarbimise kaudu suhteliselt keeruline.⁷⁷

Mõnede riikide põhiseadustes on maksevõimelisuse põhimõtte tänapäeval „expressis verbis“ sätestatud. Itaalia 1947. aasta põhiseaduse⁷⁸ § 53 sätestab, et igaüks on enda maksevõimelisusest sõltuvalt kohustatud avalike ülesannete finantseerimist toetama. Türgi 2001. aasta põhiseaduse⁷⁹ artikkel 73 on analoogiline Itaalia põhiseaduse sättega. Kreeka 1975. aasta põhiseaduse⁸⁰ § 4 lõige 5 sätestab, et kõik Kreeka kodanikud maksavad makse vastavalt oma võimetele. Hispaania 1978. aasta põhiseaduse⁸¹ artiklis 31 on sätestatud maksevõimelisuse põhimõte. Šveitsi

⁷⁵ R. W. McGee. Is the Ability to Pay Principle Ethically Bankrupt? - Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, 1998, vol 1, no 3, lk 503

⁷⁶ R. A. Epstein. Principles for a Free Society: Reconciling Individual Liberty With the Common Good. - Perseus Books, 1998, lk129

⁷⁷ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõtte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁷⁸ Legislationlane internetis leitav:

<http://www.legislationline.org/upload/legislations/2a/27/b4371e43dc8cf675b67904284951.htm> 11.03.2015

⁷⁹ Legislationline <http://www.legislationline.org/upload/legislations/63/e1/d24f120df114ba9003796ee0f617.htm> 11.03.2015

⁸⁰ Legislationline Internetis leitav:

<http://www.legislationline.org/upload/legislations/ba/9e/43e6c88edc9e9c1a77d40fc33e75.pdf> 11.03.2015

⁸¹ Legislationline internetis leitav:

<http://www.legislationline.org/upload/legislations/c3/bd/71e2ac9db79a9624d2a2703c8a62.pdf> 11.03.2015

põhiseaduse⁸² artikli 127 lõige 2 sätestab ühe maksustamis põhimõttena maksevõimelisuse põhimõtte.⁸³

Alati ei pea maksevõimelisuse põhimõtte olema põhiseaduses sätestatud, kuid sellest hoolimata peetakse seda põhimõtet oluliseks. Eesti Põhiseaduses maksevõimelisuse põhimõtet sätestatud ei ole, küll võib tuletada maksevõimelisuse põhimõtte PS §-st 12⁸⁴, mis sätestab võrdsuspõhiõiguse. Ka Riigikohus on öelnud, et PS § 12 lg 1 esimeses lauses sätestatud üldise võrdsuspõhiõiguse, mille kaitseala hõlmab kõik eluvaldkonnad, riivega on tegemist siis, kui leiab aset ebavõrdne kohtlemine. Põhiseaduse § 12 lg 1 esimest lauset tuleb tõlgendada ka õigusloome võrdsuse tähenduses. Õigusloome võrdsus nõuab üldjuhul, et seadused ka sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. Selles põhimõttes väljendub sisulise võrdsuse idee: võrdseid tuleb kohelda võrdselt.⁸⁵

Maksevõimelisuse põhimõttega konkureerivad maksundusteoorias näiteks teenusepõhise kulu põhimõtte (cost-of service principle) ning teenusest saadava tulu põhimõtte (benefit-of-service principle). Kuigi nende põhimõtete rakendatavust ja kasulikkust teatud määral tunnustatakse, siis neid loetakse valitsevas maksuõigusfilosoofias pigem mittesobivateks põhimõteteks.⁸⁶ Need põhimõtted siiski toetavad autori hüpoteesi ning kinnitavad, et maksevõimelisuse põhimõtte ei ole ainuke tunnustatav põhimõtte, vaid sellel esinevad ka variatsioonid, mis on õigustatud lähtuvalt konkreetsete regulatsioonide eripäradest ja eesmärkidest. Näiteks on õiguskirjanduses käsitletud maksevõimelisuse põhimõttest erandite tegemist lähtuvalt isikute puudest ehk isiku võimetusest teatud olukordades teistega võrdselt hakkama saada, tulu teenida ning makse maksta⁸⁷ Kuigi võrdlus puuetega isikute ning töötasust ilma jäänud isikute vahel on kauge, siis sellegipoolest õigustab eeltoodud näite autori hüpoteesi erandite tegemiseks maksevõimelisuse põhimõttest.

⁸² Legistationline internetis leitav:

<http://www.legislationline.org/upload/legislations/3a/be/06208f224b343c06d51d5c4d887a.pdf> 11.03.2015

⁸³ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõtte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁸⁴ Ülle Madise, Berit Aaviksoo, Hent Kalmo, Lauri Mälksoo, Raul Narits, Peep Pruks, Priit Vinkel „Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 166

⁸⁵ Riigikohtu lahend 3-1-3-10-02 p36

⁸⁶ S. Kendrick. The Ability-To-Pay Theory of Taxation. – The American Economic Review, vol 29, no 1, 1939, lk 92)

⁸⁷ T. P. Seto; S. L. Buhai. Tax and Disability: Ability to Pay And the Taxation of Difference. – University of Pennsylvania Law Review, vol 154, 2006, lk 1144). lk 1053-1145

Maksevõimelisuse põhimõtet Eesti kohtupraktikas seni eriti käsitletud ei ole, on Riigikohtu üksikutes lahendites viidatud maksevõimelisuse põhimõttele topeltmaksustamise ja kumuleerumise vältimise kontekstis⁸⁸. Näiteks riigikohtulahend 3-3-1-73-04, kus on öeldud, et maksu määramisel ei tohi olla karistavat iseloomu, kui isik sai käibemaksukohustuslaseks tagantjärele ja peab maksuma käibemaksu, peab ta ka saama tagantjärele maha arvata sisendkäibemaksu. Maksustamine peab toimuma maksumaksja maksevõimelisusest lähtuvalt ning ei tohi sõltuda tegudest, mis jäävad väljapoole maksuõigussuhte aluseks olevat teokoosseisu.⁸⁹

Esimene probleem maksevõimelisuse osas Eestis on juriidiliste isikute ja füüsiliste isikute tulude maksmisel. 1. jaanuarist 2000, kui jõustus praegu kehtiv TuMS koos juriidiliste isikute ainulaadse maksustamiskorraga, puudutab füüsiliste ja juriidiliste isikute võrdset kohtlemist väärtpaberitesse jmt vahenditesse investeerimisel.⁹⁰ Alates 1 jaanuarist 2000 ei maksa juriidilised isikud tulumaksu, kui oma teenitud tulu investeerivad kuhugi edasi. Kui füüsilised isikud aga otsustavad investeerida oma tulu, siis nende puhul see vabastus ei kehti. Maksuvaba tulu on kirjas TuMS-i 4 peatükis alates § 23 kuni §-ni 28³. Antud paragrahvides ei mainita väärtpaberitesse investeerides tulumaksuvabastust füüsilisele isikule ning TuMS § 14 lg 3 välistab oma sõnastusega selle.

Riigikogus oli veel 2008. aastal menetluses tulumaksuseaduse eelnõu 468 SEI.⁹¹ Antud juhul oli tegemist sooviga täiendada tulumaksuseadust ja anda füüsilistele isikutele võimalus kasu reinvesteerida maksuvabalt. Eelnõuga soovitakse täiendada TuMS-st § 17 lõikega 2, mille kohaselt tulumaksuga ei maksustata finantsvarast saadud tulu, kui finantsvaralt saadud intress või selle vara võõrandamisest või hoiuselepingu alusel kontopidajalt saadud summa kantakse kümne tööpäeva jooksul lepinguriigi krediidasutuses avatud investeerimiskontole⁹². Eelnõust aga seadusemuudatust ei sündinud, sest see langes välja koosseisu lõppemisega.

⁸⁸ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁸⁹ Riigikohtu lahend 3-3-1-73-04 p 11

⁹⁰ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁹¹ Tulumaksuseaduse muutmise seadus eelnõu 468 SE leitav internetis Riigikogu lehel: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/7e4097f0-f1ff-6f2a-28c5-52e3a2c47b9b/Tulumaksuseaduse-muutmise-seadus/> 29.04.2015

⁹² Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249 www.juridica.ee 11.03.2015

Teine probleem võrdsel kohtlemisel on ettevõtja vastavalt siis ÄS § 1-st ja FIE erinev kohtlemine. Äriregistrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja võib teha oma ettevõtlustulust 6. peatükis lubatud mahaarvamisi. Enne füüsilisest isikust ettevõtja registreerimist tehtud kulud võib ettevõtlustulust maha arvata, kui need on seotud ettevõtja registreerimisega või ettevõtluse alustamiseks vajalike tegevuslubade ja registreeringute saamisega, tulenevalt TuMS § 14 lg 5. Eeltoodust tuleneb, et isik, kes ei ole registreeritud, ei saa oma ettevõtlustulust mahaarvamisi teha. Seega maksustatakse sellise isiku puhul mitte kasu, vaid sissetulek. TuMS § 14 lõige 5 on vastuolus põhiseadusega, sest rikub võrdse kohtlemise põhimõtet, piirab ebaproportsionaalselt ettevõtlusvabadust ning omandiõigust.⁹³

PS § 31 kohaselt on Eesti kodanikel õigus tegelda ettevõtlusega ning koonduda tulundusühingutesse ja -liitudesse. Seadus võib sätestada selle õiguse kasutamise tingimused ja korra. Tegemist on seaduse lihtsa reservatsiooniga, kuid sealjuures peab ettevõtlusvabadust kitsendav säte olema proportsionaalne ning kooskõlas PS §-ga 12. Registreerimata jätmisel muutub maksukoormuse suurenemine sisuliselt sanktsiooniks, sest tulumaksuga võidakse maksustada isiku kulud (mitte tulud). Selline olukord on vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega, sest maksustamine toimuks maksevõimet eirates. Mida suuremad on olnud isiku kulud, seda rohkem kahjustab maksustamine maksevõimet ja võib muutuda lõpuks isegi konfiskeerivaks. Formaalselt on kooskõla põhiseaduse §-ga 12 olemas, samas on aga tekitatud sisuline vastuolu proportsionaalsuse põhimõttega.⁹⁴

Osati võib põhjendada TuMS 14 lg 5-te sellega, et FIE erinevalt ettevõtjast, kes ei oma registreeringut vaid müüb oma nimel kaupa või osutab teenust ei maksa sotsiaalmaksu, õigemini ei pea maksma, samas vastuargumendina võib tuua, et isegi siis, kui ta maksaks ei saa ta kulud oma tuludest maha arvata. Siiski on leidnud riik, et alates 16 000 eurost suureneb riive niivõrd, et olememata vabadusest teha tehinguid oma nimel peab isik siiski registreerima ennast äriregistris ning saama nii äriregistrinumbri kui ka käibemaksu numbri. Siinkohal tuleks seaduseandjal tõesti mõelda, et isikud, kes ei ole registreeritud äriregistris, kuid ometigi ajavad äri võiksid saada kulud maha arata ning vastutasuks võiksid maksta sotsiaalmaksu, mis tagab heaoluühiskonna hüved, millest töö autor kirjutas juba eelpool.

⁹³ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁹⁴ Ibid lk 249

Kolmas probleem on residendi ja mitteresidendi ebavõrdne kohtlemine. Eestis kehtiv TuMS teeb maksuvabastuste jagamisel selget vahet residentidel ja mitteresidentidel. Kui võrrelda TuMS § 15 lõigetes 4 ja 5 sätestatud maksuvabastusi TuMS § 31 lõikes 1 sätestatud maksuvabastustega, siis on kohe selge, et TuMS § 31 lõige 1, mis käsitleb mitteresidente, on tunduvalt napim. Nii puudub mitteresidentidel TuMS § 15 lõike 5 punktiga 1 analoogiline maksuvabastus. See tähendab, et kui mitteresident võõrandab Eestis tema alaliseks või peamiseks elukohaks olnud eluruumi, siis ei ole see tehing maksuvaba. Arvestades töajõu vaba liikumist, siis võib mitteresidendiks muutuda isik, kes asub Eestist Soome või kuhugi mujale pikemaks ajaks tööle. Seejuures võib eluruumi müügi tingida lihtsalt soov vahetada see teise eluruumi vastu, et Eestisse naastes oleks olemas suurem eluruum.⁹⁵

Seni on Eesti kohtupraktikas sellist vahetegu peetud õiguspäraseks. Olukord on aga Euroopa Liidu tõttu muutunud. Tekib küsimus, kas selline maksuvabastuse puudumine mitteresidentide puhul ei kahjusta Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 39 sätestatud töajõu vaba liikumise põhimõtet ja artiklis 43 sätestatud asutamisvabadust. Euroopa Kohus on 26. oktoobril 2006 kohtuasjas C-345/05⁹⁶ Portugali füüsilise isiku maksuvabastuste kohta teinud otsuse, milles pidas liikumis- ja asutamisvabadust rikkuvateks õigusnorme, mis seadsid maksukohustuslase või tema pereliikmete isiklikuks ja püsivaks elukohaks oleva kinnisasja müümisest saadud tulu suhtes maksuvabastuse saamise sõltuvusse tingimusest, et see tulu tuleb reinvesteerida Portugali territooriumil asuva kinnisasja omandamisse.⁹⁷

Tuleb tõdeda, et TuMS § 29 lõike 4 punktil 1 on samasugune heidutav mõju, sest eelistatakse neid isikuid, kes jäävad Eestisse ega lahku teise liikmesriiki. Hetkel koheldakse ebavõrdselt isikut, kes kolib Tartust Tallinna, ning isikut, kes kolib Tartust Helsingisse.⁹⁸ Peamine põhjus peitub selles, et Soomes laekuvad maksud paremini kui Eestis ning ka sotsiaalsüsteem on oluliselt paremal järjel, seega paljud eestlased registreerivad ennast ümber Soome residentideks. Arvestades töajõu vaba liikumist tuleb varem või hiljem tegeleda meil probleemiga, kus isik

⁹⁵ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁹⁶ Judgement of the Court Second Chamber Commission VS Portugal in Case C-345/05 26. 10.2006 leitav internetis: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dde04f8d93b53440df9e65889ecfcdd431.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuPchr0?text=&docid=63937&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=281625>

⁹⁷ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

⁹⁸ Ibid lk 249

tulenedes oma töökohustustest reisib ringi üle 183 päeva ning harva viibib Eestis, ometi on resident ja üritab müüa kinnisvara, mida peab koduks. Kuidas maksustada siis seda?

Nagu autor alapeatüki alguses kirjutas on isiku majandusliku maksevõime näitajad tulu, tarbimine ja vara ning neid on võimalik maksustada. Kõige paremini vastab maksevõimelisuse põhimõttele tulu maksustamine, sest tulu maksustamisel on võimalik kõige lihtsamalt tuvastada konkreetse isiku maksevõime.⁹⁹ On olemas üks tulu liik, mis oma olemuselt võib olla nii tulu, kui ka kulu, selle liigi nimi on kohustused. Kohustuste vältimine tulu mõõtmisest hetkeväärtuse põhjal paljalt seetõttu, et nende mõõtmise viis on vastuoluline, on ebaloogiline. Tehingu- ja modifitseeritud tegeliku kuluarvestuse põhiste lähenemiste puudujäägid ning jooksva väärtuse teoreetikute poolehoid, tõid kaasa tulu mõiste üldise ümberhindamise, selle tulemusena tuli välja tulu „kõikehaarav mõiste“.¹⁰⁰

Tulumaksuseaduse keskseks mõisteks on tulu, samas ei defineeri seadus otseselt tulu mõistet. Erinevad seadused läbi aegade on lähtunud tulu majanduslikust käsitlusest.¹⁰¹ Siiski tulu mõiste puhul tuleb lähtuda totaalse maksustamise põhimõttest, see tähendab, et kõiki isiku sissetulekuid tuleb käsitleda tuluna. Tulu mõiste elemendid on järgmised: tulu on tagastamatu sissetulek, tulu peab olema rahaliselt hinnatav ja ning tulu peab olema realiseeritud. Seega on tulu puhul tegemist tagastamatu sissetulekuga, mille korral isiku rahaliselt hinnatava vara suureneb.¹⁰²

Iseenesest nõue vastab kolmest kriteeriumist kahele: on rahaliselt hinnatava ning kui nõue rahuldatakse sinu kasuks ei pea seda tagasi maksma, samas ei ole nõue realiseeritud, sest realiseerimine tähendab, et isikule laekub raha või tarbitavaid asju. Teisest küljest on nõude puhul tegemist mõneti likviidse varaga, ehk siis nõude müümisel mõnele inkassofirmale tekib selle tululiigi realiseeritus. Seega on nõue tuluna käsitletav raamatupidamise kontekstis ning tulevikku suunatud. Samas ei tähenda alati nõue alati tulu, sest ebamääraselt kaua üleval olevad nõuded arvestatakse alatu kuludesse.

Teisest küljest kui me räägime töötasuõlast, mille tööandja on jätnud maksmata töötajale võib tegu olla kahe juhtumiga: esiteks tööandjal pole raha ja ta vaagub pankroti äärel, teine probleem

⁹⁹ Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008) lk 249

¹⁰⁰ Kevin Holmes „Tulu mõiste“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006) lk 81-82

¹⁰¹ Kaspar Lind: „Tulu mõiste“ (Juridica V/2003) lk 338

¹⁰² Ibid lk 341

on see, kui jäetakse raha välja maksmata, kuna eeldatakse, et töötaja ei hakka oma õigusi kaitsma. Teisel puhul on tegelikkuses tulu kolm kriteeriumit täidetud, küll aga seda tööandja vaatevinklist. Töötaja vaatevinklist on täidetud vaid kaks, hk siis kolmas tulu realiseerumine pole toimunud. Alates 1. jaanuarist 2000 ei maksustata enam äriühingute teenitud kasumit, vaid ainult dividendidena jaotatud kasumit.¹⁰³ Ainuke kord, millal äriühing maksab tulu- ja sotsiaalmaksu on erisoodustus.

Erisoodustus on toodud TuMS § 48. Erisoodustus on lisaks töötaja palgale antav täiendav hüve.¹⁰⁴ Siit tulenevalt ei saa käsitleda nõuet, kui erisoodustust äriühingule, mille tulemusena tuleks maksta nii tulu kui sotsiaalmaksu. Seega on loodud alates 2000. aastast Eestis olukord, kus füüsilisel isikul on olemas saamata töötasu nõue juriidiline isiku vastu, see on rahaliselt hinnatav, tagastamatu sissetuleks, kuid pole realiseeritud, samas juriidiline isik, kes pole töötasu maksnud on saanud tulu (rahaliselt hinnatav, tagastamatu ja realiseeritud), kuid mille pealt tulumaksu maksta ei pea. Võlaõigusseadus (edaspidi VÕS) § 1027 annab alusetu rikastumise definitsiooni, isik peab sätestatud alustel ja ulatuses andma teisele isikule välja temalt õigusliku aluseta saadu.¹⁰⁵ MKS § 83 lg 1 ütleb, et seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärset õiguspärase tehinguga. Seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel.¹⁰⁶

Siit tulenevalt on töötasu väljamaksmise maksmatajätmine seaduse ja heade kommetega vastuolus olev, seega olenemata sellest, et füüsilisele isikule pole tulu realiseerunud, on ta tegelikkuses olemas juriidilisel isikul ning MKS § 83 lg 1 ütleb, et säärast heade kommetega ja seadusega vastuolu saab maksustada, kuna eksiti VÕS § 1027 vastu. Seega jääbki nüüd maksuhalduri ametniku kaaluda, kas tegemist on pahatahtliku eksimusega või äriühing on pankroti äärel. Kaalutusõiguse annab maksuhaldurile haldusmenetluse seadus (edaspidi HMS) § 4 ja MKS § 12.

¹⁰³ Lasse Lehis: „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 220

¹⁰⁴ Ibid lk 210

¹⁰⁵ Riigiteataja „Võlaõigusseadus“ 26.09.2001 RT I 2001, 81, 487; RT I, 11.04.2014, 13

¹⁰⁶ Riigiteataja „Maksukorralduse seadus“ 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 17.03.2015, 10

2. TULU- JA SOTSIAALMAKSUST ENAMLEVINUD KÕRVALEHOIDMISE VIISID

2.1 Deklareerimiskohustuse rikkumisel põhinevad pettused

Teise osa esimeses alapeatükis annab autor ülevaate pettusskeemidest, mida kasutatakse tulumaksu deklareerimise kohustusest kõrvalehoidmiseks. Samuti antakse ülevaade antud skeemidega seotud kohtulahenditest. Veel annab autor ülevaate, OÜ vastutusega seotud probleemidest ning miks on nii, kui Maksu- ja Tolliamet avastab deklareerimiskohustuse rikkumise ja tahtes määrata makse tööandjale, mis tavaliselt on äriühing, määrab need hoopis füüsilistele isikutele, kes peavad siis selle oma netopalgast tasuma.

Riiklik sekkumine majandusse peab olema niivõrd intensiivne kui vajalik, ent sedavõrd minimaalne kui võimalik. Eestit näidatakse väljapoole kui ettevõtlus vabaduse ja vabaturu muster näidisest, siiski¹⁰⁷ olenemata majandussüsteemist tavakodanikud makse ei armasta, eriti need, kes on enim maksudest teadlikud ning neile on maksude maksmine piinarikas tegelikkus. Nad näivad olema kütkestatud, kuidas maksude maksmisest kõrvale hoida ja elada nn. maksuvaba elu.¹⁰⁸ Seega otsitakse pidevalt võimalusi, kuidas hoida kõrvale maksude maksmisest. Olenemata, missugune on maksumäär erinevates riikides tundub ikkagi igähele see määr kõrge ning esimesel võimalusel hoitakse maksmisest kõrvale.

Paljudes riikides on suurenenud avalik mure maksudest kõrvalehoidmise ja majandustegevusest tulenevate maksupettuste küsimustes. Tõendid näitavad, et eriti raske on maksupettustega võidelda areneva majandusega riikides.¹⁰⁹ Areneva majandusega riik kogub kiiresti rikkust ning maksuhalduril ei jätku võimekust kiiresti kasvavast majandusest tuleneval rahavool silma peal hoida. Samuti teine äärmus on majanduslangus, kus kokkukuivanud kasumeid püütakse turgutada maksudest kõrvalehoidumise teel saadud rahaga.

¹⁰⁷ Leon Glikman „Põhjendamatu sekkumine majandustegevusse ja jälitustegevus“ (Juridica IV/2011, Tallinn) lk 249

¹⁰⁸ Richard M. Bird „Tax Policy and Economic development“ (John Hopkins University Press, USA 1992) lk 130

¹⁰⁹ Nigar Hashimzadea, Zhanyi Huangb, Gareth D. Mylesc „Tax fraud by firms and optimal auditing“ (International Review of Law and Economics 30 2010) lk 10

On teada, et nii tulumaksu kui ka käibemaksu maksmisest kõrvalehoidmine on Euroopa Liidule suur probleem.¹¹⁰ Alates 2004. aasta 1. maist kuulub Eesti Vabariik Euroopa Liidu koosseisu, tänaseks päevaks oleme olnud selles organisatsioonis juba üle 10 aasta ning jagame, mitte ainult samu põhimõtteid vaid ka muresid. Euroopa Liidus on käibemaks 90% ulatuses ühtlustatud, see tähendab, et iga riigi KMS tugineb direktiivile 2006/16/EC, kus artikkel 1 ütleb, et käesolev direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi.¹¹¹ Tulu- ja sotsiaalmaksu puhul sellist ühtset direktiivi pole.

Nagu töö autor esimeses osas kirjutas, kui isik hakkab tegelema Eestis ettevõtlusega, peab ta varem või hiljem registreerima ennast tulenevalt ÄS § 2 lg 1¹¹² loetletud äriühingu vormi. Tulenevalt TsÜS § 24 nimetatakse sellist seaduse alusel loodud äriühingut juriidiliseks isikuks. Niisiis ÄS § 1 lubab müüa oma nimel kaupa ja teenust, küll aga KMS § 19 ütleb, kui käive ületab 16 000 eurot tuleb registreerida käibemaksukohustuslaseks. Käibemaksukohustuslaseks Eestis füüsilist isikut ei võeta, selleks peab moodustama äriühingu või hakkama füüsilisest isikust ettevõtjaks ehk FIE-ks. Ja loomulikult kui te tahate sõpradega koos äri teha, siis polegi muud võimalust kui luua äriühing tulenevalt ÄS § 2 lg 1-st.

Äriühingu eesmärk on lühidalt öeldes minimaalsete kulutuste abil tagada maksimaalne kasum. Selleks, et see saavutada püstitatud eesmärk tuleb leida endale tublid töötajad. Niisiis saab äriühingust tööandja, kes peab tagama töötajatele töötasu. TuMS § 41 lg 1 ütleb, milliste tasude pealt peetakse tulumaks kinni. TuMS § 40 lg 1 ütleb, kes on tulumaksu kinni pidaja ning antud paragrahvi lõikest selgub, et ükskõik, kes pakub teisele isikule tööd olenemata, kas ta on juriidiline või füüsiline isik peab töötajal töötasu kinni pidama. Seega on tuginedes TuMS-ile maksab töötaja tulumaksu riigile vaid juriidiliselt, sisuliselt peab äriühing ehk tööandja tulumaksu kinni ja kannab üle riigile.

Eestis on kõige levinum äriühingu vorm osäühing. Osäühingu kasutamise eelistamine tuleneb, ÄS § 140¹-ne kahest lõikest, milleks on lg 1, kus öeldakse, et osäühingut saab moodustada ilma sissemaksleid tegemata ja lg 2, kus osanik, kui ta ei ole teinud sissemaksleid, vastutab kuni

¹¹⁰ Silvia Fedeli, Francesco Forte „Joint income-tax and VAT-chain evasion“ (European Journal of Political Economy vol 15 1999) lk. 391

¹¹¹ Council Directive 2006/16/EC 26.10.2006 Article 1 p 1 EUR-lex <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> 04.02.2015

¹¹² Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

osäühingu miinimumomakapitali nõudeni ehk siis 2556 euroni¹¹³. Kuni 2011. aastani kehtis nõue, et kui pole makstud omakapitali miinimumnõuet vastutatakse oma varaga, kuid see nõue kaotati. Tänu kahe teguri koosmõjule, esiteks, et juhatuse liige ei vastuta äriühingut ilma sissemaksuta luues oma varaga ning Eesti kriminaalpoliitika, kus rõhku pööratakse esimese astme isikuvastastele kuritegudele, mitte aga finantsmahhinatsioonidele, on tekitanud tahtmatult olukorra, kus on suurenenud nii tulu- ja sotsiaalmaksu ja käibemaksupettuste hulk. Käibemaksu ja tulu- ning sotsiaalmaksupettused on tihedalt omavahel seotud, millest autor kirjutab alljärgnevalt.

Kõige lihtsam skeem deklareerimiskohustuse mittetäitmisel on järgmine, me juba kirjutasime, et iga isik, kes on vanem kui 18 aastat saab registreerida äriühingu, milleks on tavaliselt OÜ, umbes 15 minutiga. On teada, et Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) jälgib pingsalt äriühinguid, kellel on käibemaksukohustus. Eesti eripära EL-i riikideks on see, et käibemaksukohustuslaseks saab hakata kahel juhul, tulenevalt KMS § 20 lg 2 p 1 esitab isik ise avalduse või täitub tulenevalt KMS § 19 lg 1-st 16 000 piir ja siis peab äriühing esitama avalduse. Saades käibemaksukohustuslaseks tekib ka automaatselt kohustus esitada TSD-i olenemata, kas teil on töötajaid või mitte.

Seega asutades OÜ 15 minutiga ilma sissemaksu tegemata ning olenemata, kas käibe piir ületab 16 000 euro piiri, ei registreeri ennast käibemaksukohustuslaseks. Deklaratsioone ei esita, ning seetõttu ei satu ka suure tõenäosusega MTA vaatevälja. Juhatuse liikmeks sellisel äriühingule võetakse isik, kes on raskesti kättesaadav ja ei taha osaleda OÜ juhtimises. Raha liigub kas sularahas või üle pangakonto vastavalt vajadusele. Kõik raamatupidamine ja muud dokumendid on pilve teenustes, et maksuhalduri ametnikud neid kätte ei saaks. Palga võtan sularahas kaardiga automaadist välja ja maksan töölistele. Tulu ja sotsiaalmaksu ei maksa.

Üheks miinuseks võib lugeda, et siis ei taheta sellise äriühinguga tehinguid teha, kuna teenust saava äriühingule arve esitamisel, ei saa äriühing panna käibemaksu käibemaksudeklaratsiooni (edaspidi KMD) sisendisse ja seaduse alusel maha arvata. Samas kas on vahet, kui äriühing müüb toote 100 eurot+ 20 eurot käibemaks, mis teeb kokku 120 eurot või lihtsalt toote 100 euroga. Samuti kui tooteid või teenuseid, mis on ostetud suudetakse üldisest kuludest eraldada ei pea aasta lõpus võtma ka käibemaksu proportsiooni. Seega ei ole ju tegelikkuses oluline, kas

¹¹³ Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

tootel või teenusel on juurde lisatud käibemaks vaid oluline on see, missuguse hinnaga saab teenuse kätte. Müümisel raskeks teeb see, et ostjad arvavad, et kui juriidiline isik pole käibemaksukohustuslane on käibemaks automaatselt juurde lisatud ning KMKR-i saades saab müügihinnast 20% maha arvata. Tegelikuses kui juriidiline isik saab KMKR-i lähevad arved suuremaks.

Teine skeem, kuidas hoida kõrvale deklareerimiskohustusest on keerulisem ja nõuab rohkem osalejaid. Kui süüvida pettuskeemi ja analüüsida seda majandusliku külge, siis antud skeem on deklareerimisteenuse pakkumine. Oma olemuselt läheb ka see skeem MKS § 84 alla, küll aga ei ole mitte rikutud TuMS § 13 lg 1, § 12 lg 1 ja SMS § 2 vaid on rikutud TuMS § 40 lg 1-te ehk kinnipidamiskohustust. Niisiis loob kas üks inimene enesele Deklareerimisteenus OÜ või siis ostab kellegi selle OÜ juhatuse liikmeks ning alustab deklareerimisteenuse pakkumist. Näiteks ütleme, et meil on ööklubi nimega Sahisevad Sussid OÜ, milles on x arv töötajaid, kelle palgafond koos maksudega moodustab summa y. Juhatuse liikmena ei taha me makse maksta, ükskõik, mis see põhjus ka poleks: solvumine riigi peale, leidmine, et maksuraha kasutatakse valesti, korrumpeerunud poliitikud jne. Ööklubi Sahisevad Sussid OÜ juhatuse liige võtab ühendust Deklareerimisteenus OÜ-ga ja küsib, et kas saaks kuidagi odavamalt ja makse mitte maksmata.

Niisiis on ööklubil Sahisevad Sussid OÜ kasutada palgafond y, mis kujutab endast kõikide töötajate brutopalka. Tulenevalt SMS § 2-le arvutatakse sotsiaalmaks brutopalgast, seega hetkel see siin skeemi juurde ei kuulu. Lihtsuse mõttes ütleme, et palgafond on 50 000 eurot, tulumaksu määr alates 2015. aastast 20%, seega on palgafondis isikutele maksmiseks 40 000 eurot (netopalk) ja 10 000 eurot tulenevalt TuMS § 40 lg 1 kinnipeetav tulumaks. Ööklubi Sahisevad Sussid OÜ omanikule pakun Deklareerimisteenus OÜ juhataja järgmiselt, et ta võtab kõik ööklubi töötajad enda äriühingusse tööle ja deklareerib need enda deklaratsioonil, kuid ei maksa nende eest riigile makse vaid jääb võlgu. Ööklubile esitatakse arve tööjõu rendi eest summas 50 000 eurot, millest 40 000 kannab äriühing Deklareerimisteenus OÜ oma konto kaudu ööklubis töötavatele isikutele laiali 40 000 eurot. 10 000 eurot võetakse välja sularahas ja jagatakse ööklubi ja teenusepakkuja vahel võrdselt ära.

Oma töökohustuste tõttu MTA-s tegeleb töö autor tulu- ja sotsiaalmaksu ning käibemaksu pettuste avastamisega. On üsna tavaline, et töötajatega sõlmitakse tööleping brutopalgas ning olenemata, et riigile ei maksta tulu-ja sotsiaalmaksu töötaja eest ehk siis rikutakse

kinnipidamiskohustust ei anta mitte kinnipidamata tulumaksu töötajale, vaid pistetakse kujunduslikult endale tasku. Tööandjad rikuvad selle tegevusega TuMS § 40 lg 1 kinnipidamise kohustust¹¹⁴ ning töötajad muutuvad tänu sellele ÄS § 1-le ettevõtjateks ning kui kättesaadav palk on aastas üle 1340 euro tuleb tulenevalt KMS § 19 lg 1 registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks¹¹⁵ ning arvele võtta KMKR-i. Kuna füüsilist isikut KMKR-i ei saa võtta, tuleb isikul tänu sellele hakata kas ÄS § 3 lg 1 FIE-ks või luua ÄS § 2 lg 1 nimetatud äriühing.

Maksu- ja Tolliamet on tegelenud pikalt selliste skeemide leidmise ja maksustamisega. Alljärgnevalt toob autor ära ühe lahendi, milles öeldakse, et maksuõiguses üksi juriidilisest poolest ei piisa, peab vaatama ka tehingu majandusliku sisu. Maksu- ja Tolliamet alustas 27.05.2010 korralduse nr 12.2-3/4282-1 alusel SPSG OÜ käibemaksu, tulumaksu, sotsiaalmaksu ning kogumispensioni- ja töötuskindlustuse maksete arvestamise, deklareerimise ja tasumise õigsuse kontrolli maksustamisperioodidel november 2009 – aprill 2010.¹¹⁶ Vaatluse käigus kaebaja arvutitest kopeeritud tööajatabelite pinnalt tuvastati, et maksustamis-perioodide 2009. a november kuni 2010. a aprill osas erinesid deklareeritud andmed tegelikest töötasuväljamaksetest. Alates 2010. aasta jaanuarikuust hakkas SPSG OÜ rentima töö-jõudu PLY & LK OÜ-lt (P OÜ) ning praktiliselt kõik enne 2010. aasta jaanuarikuud SPSG OÜ palgal olnud töötajad (koristajad) läksid üle tööle P OÜ-sse.¹¹⁷

Samas ei osanud keegi töötajatest selle kohta midagi konkreetsemat öelda. Töötajate selgituste järgi ei ole keegi neist näinud uut juhatajat, P OÜ juhatause liiget A. N. Töötajad said uued lepingud kätte SPSG OÜ töödejuhatajalt, kas K K või T E. Ka A. N kinnitas oma seletustes, et ei ole töötajate küsimustega tegelenud, sellega tegelesid T E ja K K, kes osutasid P OÜ-le nn värbamisteenust ning ühtlasi olid ka SPSG OÜ töödejuhatajad. A.N vaid allkirjastas valmisolevad lepingud, mis olid juba töötajate poolt allkirjastatud.¹¹⁸ Seega kasutati antud juhul skeemi, kus majandustegevusest saadav tulu on ühes äriühingus ja tööjõukulud ja sellelt tekkivad maksud, mida riigile ei maksta vaid ainult deklareeritakse teises äriühingus, mida juhtumisi juhib variisik.

¹¹⁴ Riigietataja Tulumaksuseadus 15.12.1999 RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65

¹¹⁵ Riigietataja Käibemaksuseadus 10.12.2003- RT I 2003, 82, 554; RT I, 30.12.2014, 18

¹¹⁶ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p1

¹¹⁷ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p2

¹¹⁸ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p2

SPSG OÜ juhatuse liikme suuliste selgituste järgi vähendas SPSG OÜ P OÜ-lt tööjõu rentimisega oma kulutusi. SPSG OÜ ei ole esitanud maksuhaldurile ühtegi tõendit, kust nähtuks, et on uuritud tööjõurendi hindade kohta erinevate ettevõtete käest. Tegelikult on SPSG OÜ kulutused seoses tööjõu rentimisega P OÜ-lt märgatavalt suurenenud. Maksuhalduri järelduste kohaselt ei ole SPSG OÜ tegelikult rentinud P OÜ-lt tööjõudu. SPSG OÜ töötajad jäid ka pärast väidetavalt P OÜ-sse tööle asumist ja vastavate lepingute sõlmimist tegema tööd SPG OÜ heaks ja viimase kontrolli all. Töövõtu- või käsunduslepingud, mis olid sõlmitud kahe äriühingu vahel olid sõlmitud töösuhte varjamiseks ja maksude tasumisest kõrvale hoidumiseks.¹¹⁹

SPSG OÜ sellise otsusega nõus ei olnud ja esitas kohtule kaebuse maksotsuse tühistamiseks. SPSG OÜ ja P OÜ vahelisele lepingule tuginemine on põhjendamatu. Maksustamise seisukohast ei oma tähendust ainult leping, vaid oluline on tehingute tegelik sisu ja toimumine. Maksuotsuses toodud lepingu sõlmimise asjaolud ei ole sellised, mis annaksid aluse kahelda tehingute toimumises. SPSG OÜ on oma selgituses rõhutanud, et tegemist oli kahe lepinguga: koostöölepinguga ja tööjõurendilepinguga. A.N seletused lepingu sõlmimise asjaolude kohta puudutavad eeldatavasti vaid ühte lepingut. Poolte kokkuleppel tagab SPSG OÜ P OÜ töötajatele riietuse ja töövahendid. Eestis kehtib lepinguvabadus ning pooled võivad lepingu sõlmida ka suuliselt, oluline on poolte tahe.¹²⁰

SPSG OÜ endise töötaja J.T maksumenetluses antud ütlused ei ole usaldusväärsed. Töötaja S.B on selgitanud, et J.T andmed „musta“ töötasu maksmise kohta on ajendatud soovist töövaidluskomisjoni kaudu tööandjalt raha välja pressida. J.T on töövaidluskomisjonile esitatud avaldusest loobunud, mistõttu ei ole maksuhalduri väited J.T töötasu kohta tõendatud. Kuna P OÜ on maksnud töötasu ning deklareerinud ja tasunud neilt maksud, on tegemist topeltnmaksustamisega. Maksuhalduri etteheide, et töötasud on töötajatele maksnud läbi P OÜ välja SPSG OÜ, et vähendada töötasude väljamaksmisega kaasnevaid riske, on arusaamatu. On loogiline, et äriühingul on lihtsam ning vähem kulukam töötajaid rentida.¹²¹

Maksuhaldur on keelanud sisendkäibemaksu mahaarvamise jalatsitelt põhjusel, et arve kohaselt on tegemist kingadega, mitte külmlaos töötamiseks sobivate saabaste või spetsiaalsete jalatsitega. Kuid arvetel ei kajastatagi asja täpset otstarvet. Tulumaksu määramisega seonduvalt

¹¹⁹ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p2

¹²⁰ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- p4

¹²¹ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- p4

on mittenõuetekohase kuludokumentidega tegemist siis, kui tasutakse sularahas tundmatule isikule. Antud juhul on tasumine toimunud panga kaudu, mistõttu isik on identifitseeritud. Riigikohus on korduvalt selgitanud, et tulumaksuarvestuses kehtivad oluliselt lihtsamad tõendamisnõuded kui käibemaksuarvestuses. Kui maksumaksja poolt esitatud arve ei ole mingil põhjusel kõlblik sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siis ei tulene sellest iseenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestuses (Riigikohtu lahend asjas nr 3-3-1-52-03). Arvestades asjaolu, et vaidlusalustel arvetel märgitud teenuse soetamine oli vajalik ja seda kasutati SPSG OÜ ettevõtluses, on tulumaksu määramine alusetu ning karistusliku iseloomuga. Maksuotsusega on maksustatud see osa tasutud arvest, mis on P OÜ pangakontolt välja võetud. Seega on tuginetud SPSG OÜ algdokumentide asemel hoopis P OÜ kuludokumentide puudusele. Maksuhaldur ei ole tõendanud, et välja võetud raha on tagasi tulnud SPSG OÜ-le.¹²²

Antud hagi puhul esindas SPSG OÜ-d sama advokaadibüroo, kes ka järgnevas alapeatükis 2.2 esindab äriühingut AS S ning ka seal leidis kaitsja, et tegu ei olnud vaatluse vaid läbiotsimisega. Samuti heitis kaebaja ette, et maksuhalduri ametnikud vaatluse käigus ei küsinud dokumente vaid võtsid need loata ära, samuti kopeerisid ilma loata kontrollitava äriühingu arvutist faile. Korraldus anti üle töötajale, mitte aga juhatuse liikmele, mida eeldas kaitsja. Uue asjana oli siinkoha sisse toodud, et küsitletud ei saanud aru, mida neilt küsiti. Nimelt kirjutas kaitsja kohtule järgmist: töötajatele esitati maksuhalduri ametnike poolt paber õiguste ja kohustuste kohta, millele tuli alla kirjutada. Tunnistaja ei saanud aru, kas tegemist oli dokumentidega vaatluse või seletuste kohta. K. K kinnitas, et teisel töödejuhatajal kästi käekott lahti teha ja asjad välja võtta.¹²³

Tallinna Halduskohtu 22.08.2012 otsusega jäeti SPSG OÜ kaebus rahuldamata Kohus leiab, et 27.05.2010 korralduses ei ole nende dokumentide ringi, mida kaebajal oli kohustus esitada, piiritletud paber kandjal dokumentidega. Seega võis maksuhaldur kaebajalt nõuda ka elektrooniliste dokumentide esitamist. Elektrooniliste dokumentide laialdast kasutamist arvestades oleks ebamõistlik välistada elektroonilised dokumendid MKS § 72 reguleerimisalast. Seega võis maksuhaldur teha vaatluse käigus ettepaneku näidata arvutis olevaid dokumente ja

¹²² Tallinna Ringkonnakohus 3-11- p4

¹²³ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p4

võimaldada neist koopiategemist ning vaatluse juures viibinud kaebaja töötajad võisid sellise soovi vabatahtlikult täita, ilma et see muudaks tõendite kogumist õigusvastaseks.¹²⁴

Maksuhaldurile vaatluse läbiviimise ajal kolmanda isikuna seletusi andnud töötajad on andnud allkirja oma õiguste ja kohustustega tutvumise kohta. Kohus eeldab, et kui J.T või teistele kaebaja töötajatele kui mõistlikele inimestele jäid nende õigused või kohustused arusaamatuks või neil oli menetlustoimingute eesmärgi või käigu kohta küsimusi, oli võimalik maksuhaldurilt selle kohta küsida. Puuduvad tõendid selle kohta, et küsimusi esitati ja maksuhaldur jättis küsimustele vastamata või andis vastuseks eksitavat teavet. Tehingute näilisust kinnitavad maksuotsuse kohaselt kokkuvõtlikult järgmised asjaolud: SPSG OÜ poolt väidetavalt renditavad töötajad olid vahetult enne rentimist tema enda töötajad; SPSG OÜ seadusliku esindaja väitel asuti tööjõudu rentima eesmärgiga hoida kokku tööjõukuludelt, kuid tegelikkuses ületasid väidetava tööjõurendi teenuse eest tasutud summad oluliselt varasemal perioodil töötajatele makstud summasid.¹²⁵

SPSG OÜ kaebas asja edasi apellatsioonikohtusse, kus palus maksuotsuse täies ulatuses tühistada, kuna maksuhaldur on teinud valed järeldused ning rikkunud oluliselt menetlusreegleid, tehes vaatluse alusel hoopis läbiotsimist, kogunud ebaseaduslikult tõendeid ja pole teavitanud juhatuse liikmeid alanud maksumenetluses.¹²⁶ Ringkonnakohus jäi samale arvamusele vaatluse seaduslikkuses nagu ka Halduskohus, samuti nii tõendite osas, kui ka selles osas, et kellele vaatluse alguses peaks korralduse andma.

Ringkonnakohus tühistab maksuotsuse maksustamisperioodide 2010. jaanuar kuni aprill osas ulatuses, millega määrati kaebajale töötasuväljamaksetelt arvestatud makse ja mis olid P OÜ poolt deklareeritud ja tasutud. Vastavas osas kuulub tühistamisele ka intressinõue. Halduskohtu otsus kuulub tühistamisele osas, millega kaebust vastavalt ei rahuldatud.¹²⁷ Kuna osade töötajate osas oli P OÜ suutnud mingid summad deklareerida, siis et ei tekiks topeltmaksustamist tühistati Halduskohtu otsus P OÜ deklareeritud töötasu osas. See lahend nagu ka esimene lahend on olulised selle poolest, et maksuhalduril on lubatud etteteatamata vaatluse abil õigus alustada üksikjuhtumi kontrolli. Samuti on kohus öelnud, et vaatlus ja läbiotsimine on sarnased oma

¹²⁴ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p6

¹²⁵ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p6

¹²⁶ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p 10

¹²⁷ Tallinna Ringkonnakohus 3-11- 3058 p 21

olemuselt, kuid õppinud isikud peaksid neil vahet tegema. Antud lahendi teeb eriliseks see, et kaitsja püüdis vaidlustada ka seda, et pole aru saadud õigustest ja kohustustest. Kohus leidis aga, et maksuhaldur on tegutsenud õigesti ning kui isik poleks aru saanud oleks ta pidanud küsima ja maksuhalduri ametnik oleks talle selgitanud.

Tulenevalt eelnevast kohtulahendist, käsitleb töö autor teemat, mis juhtub siis, kui äriühing ei maksa maksuotsusega talle määratud maksuvõlgu, vaid müüb äriühingu variisikule ja see hähtub vaikselt. Miks siis, just sellistes situatsioonides Maksu – ja Tolliamet läheb töötajate teenitud tulu kallale ja ei nõua maksmata jäänud tööjõumakse äriühingu endiselt juhatuse liikmelt, kes on oma tegevusega rikkunud kinnipidamise kohustust ja sisuliselt omistanud töötajate raha. Siinkohale ei käsitle pankroti, mis on tekkinud juhtimisvigadest ja pole pahatahtlik, sest mis salata äris ikka juhtub, kuigi nagu ütleb vanasõna: „Eksimine on inimlik, kuid tundub Jumalik“. Niisiis osauhing on ühing, mida võib asutada igaks seadusega lubatud eesmärgiks. OÜ asutamine eeldab asutamislepingut ÄS § 138 ja põhikirja olemasolu ÄS § 139. Asutamisleping tuleb sõlmida notariaalselt tõestatud vormis. Asutajad peavad sellele alla kirjutama. OÜ õigusvõim tekib sissekandega äriregistrisse ÄS § 2 lg 3.¹²⁸ Äriregister on üheks riiklikuks andmepangaks, kuhu on koondatud Eestis tegevate äriühingute andmed.¹²⁹ Neid andmeid, mis on kirjas seal registris, kes on äriühingu juhatuse liige, kes osanikud, nimetatakse B kaardiks. Peale selle on võimalik näha ka majandusaasta aruandeid, kommertspante jpm.

Juhatuse liikmetel lasub oma ametikohast tulenevalt äriühingu ees vastutus. Nad peavad äriühingut juhtima. Selleks ei piisa sellest, et nad on ausad ja korralikud ning suhtlevad avalikkusega, kujundades ettevõttest hea mulje. Nad peavad teadma, mis nende hoolde usaldatud ettevõttes toimub ning olema äärmiselt tähelepanelikud ja hoolsad.¹³⁰ Juhatuse liikmega sõlmitakse vastavalt ÄS § 184 lg 3-le käsundusleping, mille mõiste on kirjas VÕS § 619. Juhatuse liige peab olema truu enda juhitud äriühingule ja tegutsema alati selle parimates huvides. Ühest küljest on tähtis juhatuse liikme subjektiivne arvamus selle kohta, mis on parasjagu sellel hetkel ja neid asjaolusid arvestades äriühingule kõige kasulikum. Kuid sellele uskumusele seab piirid objektiivsuse kriteerium – arvesse tulevad vaid sellised otsused, mis

¹²⁸ Echert Gustavus „Äriühinguõigus“ (Eesti Justiitsministeerium, Tallinn- Berliin 2000) lk 71-72

¹²⁹ Õigusblogi ettevõtjale internetis leitav: <http://ee.triniti.ee/archives/3634> 15.02,2015

¹³⁰ Tanel Kalasus „Juhatuse liikme hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades“ (Juridica V/2000, Tallinn) lk 272

intelligentse ja ausa inimese arvates võiksid olla ettevõtte huvides.¹³¹ Siit tulenevalt peavadki juhatuse liikmed esitama igal aastal majandusaasta aruandeid, et osanikud näeksid, kas juhatuse liige on täitnud käsundist tulevad kohustust.

Seega Eesti ettevõtjad on kohustatud esitama äriregistrile majandus aasta aruande, mis on igaiühele avalikult kätte saadav. Nii muudetakse ühtaegu sundkorras avalikuks EIÕK artikliga 8 ja PS §-ga 26 kaitstud andmed nagu juhatuse liikmete tasu ja osanikele välja makstavad dividendid. Euroopa Liidus pole Eestiga analoogset süsteemi, kus sund avalikustamisele kuuluvad praktiliselt kõik mitte avaliku ettevõtte majandus näitajad, sealhulgas aktsionäride ja juhatuse liikmete sisse tulekud.¹³² Eestis on loodud teoorias süsteem, mis peaks tagama ausama äritegemise, kus vaadates ühe või teise äriühingu majandusaasta aruandeid on võimalik aru saada, kas äriühing tegutseb ka realselt või on loodud lihtsalt tühi kest. Eestis on asunud seisukohale, et juriidilised isikud, kes soovivad teha äri teiste juriidiliste isikuga või soovivad asuda äriühingusse tööle, siis nende õigushüved kaaluvad üles juhatuse liikme tasu suuruse.

Mis saab siis, kui ei esitata majandusaasta aruannet Äriregistrisse? Mis saab siis, kui andmed, mis on OÜ kohta Äriregistris ei vasta tõele? Soome analoogses registris olles saad nii nimetatud business ID, mille tarvis on vaja esitada andmeid nagu, äriühingu nimi, kus asutus asub, likvideerijad. Küll aga erinevalt Eestist, kus Äriregistrit haldab tulenevalt ÄS § 22 lg 1-st Tartu Maakohtu registriosakond, tegeleb sellega Soomes ühiselt Soome patendi ja registribüroo ning Soome maksuamet. Samuti omab kood, mis antakse registrisse astudes äriühingule koheselt õiguse ka olla käibemaksukohustuslane.¹³³ Eestis äriregistri kood veel üksinda ei taga käibemaksu mahaarvamise õigust.

ÄS § 60 lg 2,3, on registripidajal õigus kustutada äriühing registrist, kui pole teatud aja jooksul esitatud majandusaasta aruandeid, enne seda peab registripidaja meelde tuletama, et on vaja esitada aruanne ja hoiatama mitte täitmise korral sunniraha rakendamisega. Tulenevalt praktikast, siis tavaliselt kuigi ÄS annab võimaluse kustutada äriühingud, mis seisavad tühjalt esitamata mingisuguseidki aruandeid rohkem kui 3 aasta jooksul, millegipärast ei kustutata.

¹³¹ Tanel Kalas „Juhatus liikme hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades“ (Juridica v/2000, Tallinn) lk 272

¹³² Leon Glikman „Põhjendamatu sekkumine majandustegevusse ja jälitustegevus“ (Juridica IV/2011, Tallinn) lk 254-255

¹³³ „Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallinnon yhteinen yritystietojärjestelmä“ leitav internetis: <https://www.ytj.fi/english/what-is-the-bis> 15.02.2015

Seega on situatsioon, kus PS § 26 on antud õigus riigipoolsele kaitsele teiste inimeste õiguste ja vabaduste kaitseks¹³⁴, ehk siis kolmandad isikud, tehes tähtsa otsuse, minnes tööle äriühingusse, võiksid ennast kaitsta, vaadates majandusaasta aruandeid, kas üldse tasub seda teha. Samuti saaks võib olla vähendada töövaidlusi kohtus, kui juba enne oleks võimalik kontrollida, kellega on tegu.

Tulenevalt ÄS § 180 lg 1 juhatus on juhtorgan, mis juhib ja esindab äriühingu ning sama paragrahvi lg ütleb, et juhatus võib olla kas ühe või mitmeliikmeline¹³⁵. Kuigi enamasti vastutab juhatus äriühingu ees, võib vastutus tekkida ka riigi ees, mis võib olla nii haldus- kui ka karistusõiguslik. Enamasti on haldusõiguslikuks vastutuseks riigi ees maksuvõlad. MKS sätestab, et juhatuse liige võib isiklikult vastutada äriühingu maksuvõlgade eest kolmel alusel. Enamasti juriidilise isiku maksuvõlgade eest vastutab juriidiline isik ise. MKS § 41 sätestab solidaarse vastutuse isikule, kellele õigusvastase käitumise tulemusena maksuvõlg tekkis¹³⁶, ehk siis tekib ka äriühingu esindajale see tähendab juhatuse liikmele vastutus, kui tema süül on tekkinud maksuvõlg. Seda nimetatakse esindaja vastutuseks. Teine alus, kui juhatuse liige vastutab on süüdimõistetud vastutus, kus isik, kes on süüdi mõistetud maksukuriteo toimepanemise eest, vastutab selle tagajärjel tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega MKS-i § 41 alusel. Kolmandaks, kui MTA nõuab maksusumma tasumist juhatuse liikmelt, peab maksuhaldur koostama haldusmenetluse raames vastutusotsuse. Vastutusotsus koostatakse kirjalikult haldusaktina ning see pea olema nõuetekohaselt põhjendatud.¹³⁷

MKS § 46 lg 1 kohaselt annab maksuhaldur korraldusi ning sõltuvalt korralduse andmise iseloomust on see kas kiireloomuline MKS § 72 lg 3 või teabe saamiseks MKS § 60 lg 1. Seega on maksuhalduril võimalus valida viis alustamaks maksumenetlust. Lähtuvalt MKS-ist peab maksuhaldur kõigepealt pöörduma maksukohustuslase poole ning alles seejärel kolmandate isikute poole. Enamasti viib maksuhaldur läbi üksikjuhtumi kontrolli, kuigi MKS suures plaanis üksikjuhtumi kontrolli ei reguleeri. MTA tavapraktika on, et kontrollitakse kolme kuni kuute

¹³⁴ Ülle Madise, Berit Aaviksoo, Hent Kalmo, Lauri Mälksoo, Raul Narits, Peep Pruks, Priit Vinkel „Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 342

¹³⁵ Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45

¹³⁶ Karin Madisson, Urmas Volens, Kaido Loor, Reimo Hammerberg, Kaupo Lepasepp, Katrin Altmets, Priit Raudsepp, Veiko Poulikainen, Paul Künnap, Mihkel Miidla, Indrek Eelmets, Gerly Lõhmus, Mari Matjus, Piibe Lehtsaar „Juhatus liikme vastutus (Advokadibüroo Sorainen, Äripäev 2014) lk 157-159

¹³⁷ Ibid lk 157-159

kuud korraga ja tavaliselt kolme levinumat maksu: tulumaksu, sotsiaalmaksu ja käibemaksu. Olenevalt kontrolli käigust ja maksude määramise väljavaatest, kui suureks summaliselt võib maksuotsus kujuneda, kas lepitakse maksuotsusega ja makstakse summa ära, kasutades oma põhiõigust minnakse kohtusse PS § 15 või hüljatakse äriühing, müües osaluse ja juhatuse liikme staatus uuele omanikule, kes eelmistest tehingutest tavaliselt üldse midagi ei ta ning tavaliselt ei oma ka suuremal määral juhtimiskogemusi. Tegelikus elus ei ostagi uus juhatuse liige midagi vaid talle makstakse 50- 200 euroni, et ta kirjutaks äriühingu oma nimele.

Peale seda, kui äriühing on hüljatud, luuakse uus äriühing võimalikult sarnase nimega näiteks kui meil oli algus äriühing Sahisevad Sussid OÜ siis luuakse uus äriühing Sahisevad Sussid Eesti OÜ ja äri läheb edasi. Küsimus on vaid selles, mis saab töötajatest. Kui äriühing muudab nime, siis on tavaliselt kaks võimalust, kas töötajad võetakse kaasa või ei võeta. On palju juhtumeid, kus töötajad jäävad nii ilma palgata, kui ka tööta ja ilma sotsiaalkindlustuseta. Vanad juhatuse liikmed laiutavad käsi ja ütlevad, et nemad ei tea midagi ja küsige uue juhatuse liikme käest, kuid uut juhatuse liiget pole võimalik tabada. Tõestada, et üleminek oli pahatahtlik on keeruline ja selleks, et Maksu- ja Tolliamet saaks ikkagi maksud määratud kasutatakse järgmist skeemi.

Tulenevalt TuMS § 12 lg 1, mis ütleb, et maksustatakse füüsilise isiku poolt saadud igasugune tulu. Seega maksuhalduri ametnikud viies läbi kontrolli menetlust on saanud isikute käest suulised seletused, kus isikud on öelnud ametnikule, kui palju nad palka said, kas siis arvele või sularahas. Seda peavad nad tegema, tulenevalt MKS § 56, kaasaaitamiskohustusest ja 2012 välja tulnud Rosnfet Partners-i kohtulahendist, kus kohus on öelnud, et maksumenetluses puudub vaikimise privileeg on kaasaaitamise kohustus, sest muidu on alust nende suhtes alustada väärteomenetlust MKS § 154 lg 1 alusel, maksuhalduri töö takistamine.

Nüüd siis, kus maksuhaldur sisuliselt ei suuda maksustada OÜ-d, kuna uus omanik on tavaliselt kätte saamatu ja varatu ning vanade omanikult ei saa nõuda maksmata jäänud palkasid ega tööjõumakse. Esmalt ebaefektiivne on vastutus äriühingute juhatuse liikmete puhul, kes ei esita pankroti avaldust õige aegselt.¹³⁸ Teisalt annab VÕS § 180 lg 2-s, kus tõlgendamine kooskõlas kehtivate võlaõiguse üldprintsiipidega tulemuse, mille järgi lähevad äriühingu koosseisus üle kõik ettevõtlusega majanduslikult seotud õigused ja kohustused.¹³⁹

¹³⁸ Paul Varul: „Maksejõuetusõiguse areng Eestis“ (Juridica IV/2013) lk 236

¹³⁹ Martin Tamme: „Ettevõtte tehingulise ülemineku mõningaid aspekte“ (Juridica VI/2003) lk 401

Samas tingiks selline tehing tühisuse, mis on sätestatud TsÜS-s § 86-89, kuna on vastuolus heade kommetega. Küll aga heade kommete vastasuse mõiste (*contra bonos mores*) oli kasutusel juba Rooma õiguses, ei ole seadustes endas heade kommete ega heade kommete vastasuse mõistet ega kriteeriume määratletud.¹⁴⁰ Seega on üsna raske öelda, kas isik müüs äriühingu maha selleks, et tal oli kohustused, mida ta ei suutnud täita või tahtsi ta lihtsalt müüa oma vara, selleks, et teenida kasumit.

Äriühingu võlausaldajate kaitse mehhanismiks on ka miinimumkapitali nõue¹⁴¹, ka P. Davies on seisukohal, et miinimumkapitali ja netovara säilitamise nõue on mõeldud äriühingu maksejõuetuks muutumise ennetamiseks või selle süvenemise ärahoidmiseks.¹⁴² Kuid tavaliselt on kiiresti loodud OÜ-de ainsad võlausaldajad nende osanikud, kes eriti oma investeeringu kaitsest ei huvitu. Nemad ju teavad, et tegelikkuses on see raha ammu äriühingust välja viidud ja nemad olid need, kes selle välja viisid, seega ei vajatagi kaitset, kuna pole kannatanut.

Seega minnakse lihtsama vastupanu teed, kuna isik on tulu saanud ja maksustatakse igasugune tulu, siis peab isik tulumaksu maksma sisuliselt oma netopalgalt. Topeltnmaksustamist ei teki, kuna on vaid alla 1% tõenäosus, et kunagi OÜ kinnipidamiskohustust rikkudes ta raha riigile ära maksab. Kannatajaks jäävad aga füüsilised isikud. Olgugi, et meil on võimalus vaadata majandusaasta aruandeid või näha kommertspante äriregistri teabesüsteemist. Seega järjest enam riik ise sunnib isikuid kasutama esimest skeemi, kus siis tööle minnakse OÜ-na ning kui riik tuleb kontrollima tööandjat, saab ka tööline samamoodi hüljata oma OÜ, et mitte jääda riigi hammasrataste vahele.

2.2 Näilike tehingutega seotud pettused

Antud alapeatükis räägime pettusskeemidest, mis on tehtud fiktiivseid arveid kasutades. Need skeemid on tänagi üsna laialt levinud, kuna ettevõtja, nagu kõnekeeles öeldakse, tabab „kaks kärbest ühe hoobiga“. Kuidas see täpselt toimib ja mis on need kaks kasu, seda käsitlebki töö autor antud alapeatükis. Ja enne kui lähme skeemide juurde, siis, Maksu- ja Tolliamet nimetab tavaliselt selliseid kontrole ostja müüja maksustamiseks. Aga nüüd siis kõigest lähemalt.

¹⁴⁰ Paul Varul: „Tühine tehing“ (Juridica I/2011) lk 35-36

¹⁴¹ Triin Toom „Äriühingu püsiv maksejõuetus ja edasiste maksete tegemine“ (Juridica IV/2014) lk 487

¹⁴² P. Davies: „Directors' Creditor-Regarding Duties in Respect of Trading Decisions Taken in the Vicinity of Insolvency“. (European Business Organization Law Review 2006 (7) 1), lk 310

Fiktiivsete arvete alusel tulu ja sotsiaalmaksu mittemaksmise skeem on tänasel hetkel Eestis üsnagi levinud. Võib tinglikult öelda, et 1000-euroste arvete deklareerimisega üritatakse selle pettuskeemiga võidelda. Antud skeem sisaldab nii tulu-, sotsiaalmaksu kui ka käibemaksu kohustusest kõrvale hoidmist. Luuakse äriühing OÜ vormis, internetis 15 minutiga ning esitatakse avaldus MTA-le käibemaksukohustuslaseks saamiseks. KMS 20 lg2 p1 ütleb, kui pole täitunud 16 000 suurune piir, peab esitama avalduse maksuhaldurile, mille läbivaatamiseks on aega 3 päeva. See praktika erineb näiteks Saksamaa omast, kus on asutud seisukohale, et asutamisel olev kapitaliühing, mis tekib notariaalse asutamislepingu sõlmimisega, on vaadeldav ettevõtjana – seega on sisendkäibemaks mahaarvatav, kui hiljem registrisse kantud ühingul tekib käive, mis annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata¹⁴³.

Eeldame, et alustav OÜ sai endale käibemaksukoodi ja registreeriti KMKR-i, mis annab talle nüüd käibemaksu maha arvata ettevõtluse tarbeks tehtud kulutustelt. Kuna alustaval äriühingul on vähe raha, siis üritatakse nagu ikka hoida kokku riiklike maksude pealt. Kuna alustaval äriühingul on vähe raha, siis häid töötajaid palgates jätkub raha vahest neto summas palgafondiks. Seega tehakse lihtne skeem. Palk makstakse miinimum summa ulatuses ehk siis hetkel 2015 aasta seisuga 355 eurot miinus tulumaks pluss sotsiaalmaks pangakontole ning deklareeritakse TSD-l. Ülejäänud summa, mis ületab miinimumpalka makstakse sularahas. TuMS § 51 lg 2 p 3, et kui pole tõendavat dokumenti maksustatakse tehing tulumaksuga, siin tulebki mängu teine äriühing, kes teeb esimesele äriühingule arve x summas. X summa vastab tavaliselt nn „musta palgafondi“ suurusele, pluss juurde lisatud käibemaks. Seega lahendab äriühing kaks probleemi esiteks saab sularaha välja võtta arve alusel, mille liikumist kajastab raamatupidamises kassakontol ja teiseks käibemaksu riigile maksmisele kuuluv summa väheneb.

Kolmas skeem, millele autor viitab on levinud tänu EL-iga liitumisele ja tööjõu vabale liikumisele. Äriühing, mis on OÜ, registreeritakse Eestis ID kaarti kasutades ning nagu ka töö autor varem kirjutas, ei kulu selleks rohkem, kui 15 minutit. Nagu eelmise skeemi puhul, nii ka nüüd esitatakse avaldus KMKR-i saamiseks. Käibemaksukood annab äriühingule võimaluse müüa väljapoole Eestit null määrase käibemaksuga. Eesti äriühing pakub ehitusteenust Soome. Sinna müüakse Eestist materjalid ja tööjõurent. Isikud vastavalt Soome seadustele registreeritakse tööjõuregistris, kuid öeldakse Soome maksuametile, et palka makstakse Eestis. Eestis MTA-le öeldakse, et meie töötajad töötavad Soomes.

¹⁴³ Kaspar Lind “Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“ (Juridica IV/2001, Tallinn) lk 245

Raha äriühingust viiakse välja arvete abil, eeldatavasti on need tehtud Eesti OÜ-de poolt, sest siis saab sisendis käibemaksu tagasi küsida ja ka see raha kulub igati majandustegevuses ära. Seega peavad siin suhtlema kahe riigi ametiasutused Soome maksuamet ja Eesti MTA. Töö autor esitas antud küsimused MTA teabeosakonna juhtivspetsialist Pille Lepikule. Soome ja Eesti maksuametid teevad üsna tihedat koostööd. Antud skeemi puhul on viimase kahe aasta see on 2013 ja 2014 näitajad olnud samad, 94 päringut aastas¹⁴⁴.

Enamalt jaolt algavad tööjõumaksude kontrollid MKS § 72 lg 3 alusel etteteatamata kontrollidena. Selleks on mitu põhjust, esimene kui töötajaid pole üldse TSD-l, siis on maksuhalduril ainult sedaviisi võimalus. Teine põhjus on see, et küsitleda töötajaid objektil kohe, mida isik teeb, kui palju saab palka jms, et isikut ei jõutaks ette valmistada nn „õigeteks“ vastusteks maksuhaldurile. Etteteatamata vaatlus on tekitanud alati probleeme, sest juriidilise isiku juhatuse liikmetele ei meeldi kui tullakse nende maale ilma lubaküsimata, pidades seda privaatsuse rikkumiseks, olgugi, et seadus lubab juriidilise isiku tegevuskohta siseneda vaatluse eesmärgil, samuti ei tea seda suur osa advokaate, kes üritavad viidata koheselt PS-i sätetele omandi puutumatusel.

Parim näide sellisest kohtulahendist on AS S. kohtulahend 3-12-1267, kus maksuhaldur alustas kontrolli 14.05.2009 korralduse 12.2-3/3879-1 alusel saamaks suulisi seletusi maksukohustuslaselt ja kolmandatelt isikutelt ning maksumenetluses vajaminevaid dokumente. Maksuhalduri ametnikud sisenesid maksukohustuslase teadaolevatesse tegevuskohtadesse ning alustasid tuginedes MKS § 72 lg 3-le vaatlust. Vaatluse käigus tehti fotosid. Ära võeti dokumendid ja mälupulk direktor A. K. arvutist laetud 68 failiga pakendati musta kotti ja pitseeriti pitseriga nr 578217. Vaatluste läbiviimise kohta vormistati vaatluse protokollid ning protokollid vaatluse käigus dokumentide ja asjade ära võtmise kohta.

Kaebaja üritas vaidlustada esmalt korraldust, et korralduse raames pole mitte läbiviidud vaatlust vaid on läbi viidud läbiotsimine. Korralduse vaidlustamine tühistati halduskohtu otsusega 3-11-240. AS S kaitsja väitis järgmist, et kaebaja hinnangul on maksuhaldur maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 72 lg 1 nõudeid eirates viinud AS S tegevuskohtades läbi vaatluse sildi all läbiotsimised. Valdusesse ja töökohta tungimine ning läbiotsimine on PS § 33 kohaselt keelatud,

¹⁴⁴ Kirjalik intervjuu MTA juhtivametniku Pille Lepikuga Lisa 1

v.a. seadusega sätestatud juhtudel. Kuivõrd MKS otsesõnu keelab vaatluse käigus läbiotsimise, on maksuhalduri poolt läbiotsimise tunnustega menetlustoimingu näol tegemist kaebaja põhiõiguste olulise rikkumisega.¹⁴⁵

MKS § 73 lg 3 ütleb, et vaatluse läbiviimisest ei teatata ette kiireloomulistel juhtudel või kui ette teatamine võib ohustada vaatluse eesmärgi täitmist¹⁴⁶. Seega ütleb seadus selgesõnaliselt, et etteteatamata vaatlust võib teha ja see pole ebaseaduslik nagu väitis kaitsja. Tallinna Halduskohus ütles, et antud juhul (AS S vaatluse korralduse vaidlustamine) puudub alus juhinduda TsMS § 290 lg 1 sätestatust, mille kohaselt vaatlus on igasugune vahetu andmete kogumine asjaolu olemasolu või olemuse kohta kohtu poolt, muu hulgas paikkonna või sündmuskoha vaatlemine, on selge, et ka selles definitsioonis ei käsitata vaatlust pelgalt vaatlemisega, vaid eelkõige peetakse silmas igasuguste andmete kogumist, sisaldagu need siis dokumentides või esemetel, mida vaatluse teostajal on õigus ära võtta. Võrdluseks võib tuua veel ka vaatluse eesmärgi ja sisu kriminaalmenetluses: KrMS § 83 lg 1 järgi vaatluse eesmärk on koguda kriminaalasja lahendamiseks vajalikke andmeid, avastada kuriteojäljed ja võtta asitõenditena kasutatavad objektid ära. On ilmne, et oma põhimõtteliselt olemuselt ja eesmärgilt on vaatlus maksumenetluses ja kriminaalmenetluses sarnased.¹⁴⁷

Samuti leidis AS S esindaja, et korraldus on kätte toimetatud valesti ja seda peab tegema ainult juriidilise isiku seaduslikule esindajale, kuna aga vaatlust alustades maksuhaldur andis korralduse üle raamatupidajale, kuna juhatuse liiget polnud kohal leidis AS S esindaja, et korraldus on tühine. Samuti leidis kaitsja, et AS S ei teinud ettepanekut maksuhalduri andmaks dokumente või kopeerimaks faile arvutis, mistõttu tuginedes MKS § 72 lg 1-le on vaatlusest kogutud tõendid tühised. Korralduses olid konkretiseeritud dokumendid, mille esitamist maksuhaldur soovis. Seega pidanuks maksuhalduri ametnikel puuduma igasugune alus ja põhjus asuda otsima ka kõikvõimalikke muid dokumente, mis ei ole tegevuskoha ülevaatusel vaatlejale hoomatav, nagu näiteks arvutis sisalduvad dokumendid. Vaatluse eesmärgiks ei ole ootamatult maksukohustuslase tegevuskohast kõikvõimalike dokumentide otsimine, mis on iseloomulik läbiotsimisele.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Tallinna Halduskohus lahend 3-11-240 asjaosaliste seisukoht p5

¹⁴⁶ Riigiteataja „Maksukorralduse seadus“ 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 23.12.2014, 20

¹⁴⁷ Tallinna Halduskohus lahend 3-11-240 kohtu seiskoht p6

¹⁴⁸ Tallinna Halduskohus lahend 3-11-240 asjaosaliste seisukohad p5

Kohus jäi seisukohale, et MKS § 65 lg 2 alusel maksuhaldur võib talle esitatud dokumendid ja asjad ära võtta, kui: 1) neid on vaja maksuasja lahendamiseks ning maksuhalduril on põhjendatult alus kahtlustada, et hiljem ei ole need tõendid talle kättesaadavad või 2) see on vajalik dokumentidest väljavõtete või ärakirjade tegemiseks või 3) dokumendid ja asjad viitavad arvatavalt toimepandud õigusrikkumisele.¹⁴⁹ Seega leidis kohus, et korralduse alusel alustatud vaatlus ja ära võetud dokumendid tõenditena on igati õiguspärased. Seega jätkasid pooled kohtuvaidlust tõenditest nähtuva järelduste üle, mis kajastati kohtulahendis 3-12-1267.

Kohtulahendis 3-12-1267 leiab AS S kaitsja, et kuigi kohus ütles lahendis 3-11-240, et tõendid on kogutud õiguspäraselt, et tõendid on ikkagi kogutud mitte õiguspäraselt. Maksuhaldur ei arvestanud AS S-i kaitsja poolt esitatud tõenditega, mis olid talle esitatud. Samuti väitis kaitsja, et maksuhaldur on maksumenetluses rikkunud oluliselt menetlusnõudeid, jättes suures osas kohaldamata uurimispõhimõtte ning rikkudes kaebaja õigust olla ära kuulatud. Maksuotsuse järeldused tuginevad tõendite ebaõigel hindamisel ja tõendite hindamata jätmisel.¹⁵⁰ Kohus ütles oma resolutsioonis, et neile küsimustele on vastanud ilusti maksuhalduri esindaja, kui ka on need küsimused läbi arutatud lahendis 3-11-240. Oluline on see lahend selle poolest, et kaitsjad proovisid vaidlustada üht olulisemat „ümbrikupalga“ tõestamise meetodit vaatlust ning selle raames kogutud tõendeid. Siiski kohus ennast eksitada ei lasknud ning tegi õiged järeldused.

Tartu Ringkonnakohtu lahend 3-11-1498 on tegelikult üks tüüpilisemaid lahendeid varjatud käibe ja selle eest makstud tasu maksustamisel. Äriühing OÜ K & P –le määrati täiendavalt tasumiseks käibemaksuna 7 866,05 eurot ja tulumaksuna 13 707,51 eurot seoses puhkekeskuse reoveepuhasti ehitamisega tehtud tehingute ja väljamaksetega.¹⁵¹ Maksuhaldur alustas OÜ K & P suhtes kontrolli korraldusega 12.2-3/3930-1, kontrollimaks käibemaksu ja tulumaksu maksmise õigusust.

Kontrollist nähtus, et Lõuna Eesti ühte külla ehitati puhkekeskus, millel oli sõlmitud leping peatöövõtjaga. Peatöövõtja sõlmis lepingu OÜ K & P-ga, kes omakorda sõlmis lepingu OÜ TG-ga. Kontrolli perioodil oli küll OÜ TG deklareerinud käivet, kui polnud seda maksnud. OÜ TG juhatuse liige R.P on öelnud, et oma sõbra nõudmisel, kelle nimi on Sven, kuid kelle perekonnanimi ei meenu, hakkas ta OÜ TG juhatuse liikmeks. Peale allkirjastamise ta midagi ei

¹⁴⁹ Tallinna Halduskohus lahend 3-11-240 kohtu seisukoht p6

¹⁵⁰ Tallinna Halduskohus 3-12-1267 p5

¹⁵¹ Tartu Halduskohus 3-11-1498 p1

teinud. Sven võttis pangakaardid enda kätte. Panka laekunud raha võttis ta sularahas välja ja andis Svenile üle.¹⁵² Seega oli loodud skeem mida töö autor kirjeldas eelmises alapeatükis 2.1 teise võimaliku „ümbrikupalga“ skeemina. OÜ K & P-st võeti arvete alusel pangautomaadist raha välja ja maksis selle eest töötajatele palka.

16.06.2011 esitas OÜ Keskkond & Partnerid Tartu Halduskohtule kaebuse MTA 27.04.2011. a maksuotsuse tühistamiseks. OÜ K & P sõlmis töövõtulepingu puhkekeskuse reoveepuhasti ehituseks, kuid andis vastavalt sõlmitud alltöövõtulepingule selle ülesande OÜ le TG, kes on omakorda tellinud need tööd OÜ-lt MLP (esindaja S P). Maksuhaldur on maksuotsuses alusetult ja ekslikult järeldanud, et tööd teostas tegelikult S.P. OÜ K & P töötajana.¹⁵³ Miks tekkisid maksuhalduril alljärgnevad kahtlused? OÜ TG ei saanud olla teenuse osutajaks juba seetõttu, et R P on OÜ TG osaniku ja juhatuse liikmena kantud äriregistrisse alles 10.02.2009, s.t samal päeval, kui OÜ TG nimel vormistati tööde üleandmise-vastuvõtmise aktid nr 17 ja 18. Kuni selle ajani oli OÜ TG juhatuse liikmena äriregistrisse kantud I P, kelle seletuse kohaselt oli äriühing asutatud üksnes edasimüügi eesmärgil ja aktiivne majandustegevus puudus.¹⁵⁴ Selleks, et sõlmida selliseid alltöövõtulepinguid läheb aega kuid, et saada paika hind ja tarnetingimused jms. siin aga saadi hakkama kõigest mõne tunniga.

Tartu Halduskohust see ei veennud ja nad tühistasid MTA maksuotsuse. Halduskohus nõustus kaebajaga, et tööde teostajaks oli OÜ MLP ning et OÜ TG ja OÜ MLP vahel oli sõlmitud alltöövõtuleping. Kontrollitoimikust nähtuvalt on maksuhaldur pöördunud dokumentide ja teabe saamiseks OÜ MLP poole alles 23.05.2011 ehk pärast maksuotsuse tegemist. Haldusasjas kogutud tõendid kinnitavad kogumis, et töid objektil teostas mitte S P eraisikuna, vaid OÜ LMP. Maksumenetluses kogutud ja kaebaja poolt esitatud tõendid kinnitavad, et OÜ K & P ning OÜ TG vahelised tehingud toimusid ka tegelikult, kusjuures OÜ TG ei olnud ise tööde tegija, vaid vahendaja. Kaebaja ei olnud kuni maksumenetluseni teadlik, et alltöövõtja OÜ TG kasutab kokkulepitud tööde tegemiseks omakorda n-ö alltöövõtjat.¹⁵⁵

09.02.2012 esitas MTA Tartu Ringkonnakohtule apellatsioonkaebuse, milles palub tühistada Tartu Halduskohtu 10.01.2012 otsuse. Halduskohus on jätnud hindamata asjaolu, et teenus, mida

¹⁵²Tartu Halduskohus 3-11-1498 p8-p12

¹⁵³ Tartu Halduskohus 3-11-1498 p3-p7

¹⁵⁴ Tartu Halduskohus 3-11-1498 p10-13

¹⁵⁵ Tartu Halduskohus 3-11-1498 p14

OÜ K & P pidi osutama peatöövõtjale, ei kattu selle teenusega, mida OÜ K & P ostis väidetavalt OÜ-lt TG. See asjaolu koos ehitamise tehnilise dokumentatsiooni puudumisega seab kahtluse alla OÜ TG arvel märgitud kaupade müügi või teenuse osutamise. Ebaõige on halduskohtu järeldus, et OÜ K & P ning OÜ TG vahelised tehingud toimusid ka tegelikult, kusjuures OÜ TG ei olnud ise tööde tegija, vaid vahendaja. MTA leiab, et vahenduseks ei saa pidada pelgalt teiste äriühingute arvete n-ö edastamist. OÜ TG hinnapakkumisel on R P allkiri. R P volitused OÜ TG juhatuse liikmena algasid aga alles 10.02.2009, mil objektil oli ehitamine juba lõppenud. OÜ K & P sellega nõus ei olnud.¹⁵⁶

Tartu Ringkonnakohus tühistas 08.03.2013 otsusega halduskohtu otsuse ja tegi asjas uue otsuse, millega jättis kaebuse rahuldamata ja vaidlustatud maksuotsuse jõusse. Ringkonnakohus leidis, et poolte vahel puudub vaidlus, et OÜ TG ei ole puhkekeskuse reoveepuhasti väljaehitamisel ise ehitustöid teinud. OÜ TG oli variühingu tunnustega reaalse majandustegevuseta äriühing, kes ei saanud olla ka vahendusteenuse osutajaks.¹⁵⁷ See kett oli loodud kaheks eesmärgiks, esimene et OÜ TG-st saaks välja võtta sularaha, sest äriühingu eesotsas oli variisik, kes ei teadnud tehingutest midagi ja teine oli see, et vähendada riigi ees käibemaksukohustust.

Ringkonnakohus leidis, et S S teadis või vähemalt pidi teadma, et OÜ TG ei osuta kaebajale ehitus- ega vahendusteenust. Järelikult kohaldub käesoleval juhul TuMS § 51 lg 2 p 3, mille järgi on ettevõtlusega mitteseotud kulu lõike 1 tähenduses väljamaksed, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument.¹⁵⁸ Antud juhul tulebki välja probleem, kui töötasumaksustamise kaasustega minnakse kohtusse. Harva, kui üldse on võimalik viia kohtuni kolmanda isiku ehk siis töölise suulised seletused, kus ta ausalt ütleb, et jah tegin seal sellise palga eest tööd. Eesti Vabariigis kardab töötaja rohkem tööandjat, kui riiki.

OÜ K & P esitas 08.04.2013 kassatsioonkaebuse ning taotles, et Riigikohus tühistaks ringkonnakohtu otsuse ja jätaks jõusse halduskohtu otsuse. Riigikohus 17.12.2013. a otsusega nr 3-3-1-49-13 rahuldab kassatsioonkaebuse osaliselt, tühistas ringkonnakohtu otsuse tulumaksu määramise osas ja jättis muutmata käibemaksu määramise osas. Tühistatud osas saatis Riigikohus asja Tartu Ringkonnakohtule uueks läbivaatamiseks. Ringkonnakohus leiab, et

¹⁵⁶ Tartu Ringkonnakohus 3-3-1-49-13 p10

¹⁵⁷ Tartu Ringkonnakohus 3-3-1-49-13 p12

¹⁵⁸ Tartu Ringkonnakohus 3-3-1-49-13 p 12

kaebus MTA poolne maksuotsus tuleb rahuldada täies mahus. 25. Ringkonnakohus nõustub täiendavalt ka MTA argumendiga väidetavate tehingute vastuolulisuse osas, mis kinnitab veelkord võimatust võtta hindamisel aluseks fiktiivsed arved.¹⁵⁹

Selleks, et hinnata OÜ K& P poolt tehtud väljamaksete põhjendatust, peaks olema selge, mida ta TG OÜ-lt ostis. Kuid olemasolevate tõendite alusel ei ole võimalik kindlaks teha, kui suure summa eest OÜ K & P kaupu ja teenuseid soetas.¹⁶⁰ Tartu Ringkonnakohus jättis otsuse jõusse ning tuginedes hindamise teel maksustamisele MKS § 94 maksustati arvete alusel ja muude tõendite alusel umbkaudu rahalised väljaminekud tulumaksuga, mis tulenevalt TuMS § 51 ei olnud ettevõtlusega seotud.

Seega siis alapeatüki lõpetuseks, maksunormist kõrvalehiilimist või sellist katset on võimalik takistada normi piiramatu tõlgendamisega normi eesmärgi raames või analoogia abil, kui see on lubatud. Riigiti on see lähenemine erinev. Majandusliku lähenemise põhimõtte loojad ja propageerijad on Saksa maksualased Enno Becker ja Kurt Ball.¹⁶¹ MKS § 84 ütleb, et kui tehingu sisust ilmneb, et tehingud on tehtud maksudest kõrvalehoidmise eesmärgil maksustatakse need nii nagu pidi maksustama tehingut.¹⁶² On selge, et antud skeemide puhul on rikutud KMS § 37 lg 7 p 5 kauba või teenuse nimetus ei vasta tegelikkusele. Tulenevalt MKS § 84 tuleb need tehingud tegelikult maksustada TuMS § 13 lg 1, § 12 lg 1 ja SMS § 2 ning tuleks vastavalt maksustada.

¹⁵⁹ Tartu Ringkonnakohus 3-3-1-49-13 p13

¹⁶⁰ Tartu Ringkonnakohus 3-3-1-49-13 p12

¹⁶¹ Villy Lopman „Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses“ (Juridica VII/2005, Tallinn) lk 496

¹⁶² Riigiteataja „Maksukorralduse seadus“ 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 23.12.2014, 20

3. MAKSUHALDURIL ÕIGUS TÖÖTASUVÕLGNEVUSI MAKSUSTADA TÖÖJÕUMAKSUDEGA

3.1 Tööjõumaksudega maksustamise aktuaalsete probleemide analüüs

Tulenevalt TuMS § 40 lg 4 peab iga kuu 10-ndaks kuupäevaks esitama tööjõumaksude kinnipidaja MTA-le deklaratsiooni. Olgugi, et seadusnorm näeb ette, et peab, ei tee seda paljud äriühingud korrektselt. Töötajad kas deklareeritakse osaliselt või jäetakse üldse deklareerimata. Deklareerimiskohustuse rikkumise variandi määrab ära tavaliselt ettevõtlussektor, kus äriühing tegutseb. Toitlustussektoris on suur sularaha käive, mis on tinginud selle, et paljusid oste ei lööda läbi kassa ning tekib nn „must kassa“, mille arvelt makstakse töötajatele deklareeritud palgale lisa. Ehitussektoris aga on jällegi fiktiivsed arved, kus tegelikkuses pole tehinguid toimunud, kuid luuakse ebaõige ettekujutus tehingu toimumisest. Selle tagajärjel vähendab äriühing oma käibemaksukohustust KMD-l ning saab ettevõttest välja viia raha nii, et seda ei maksustata tulumaksu sätetega.

Kui eelnevas peatükis andis autor ülevaate levinumatest pettusskeemidest analüüsis kohtulahendeid, siis alljärgnevas peatükis analüüsib autor aktuaalsemaid tööjõumaksudega maksustamise probleeme. Selles alapeatükis kirjutab autor, mis on need peamised kitsaskohad tööjõumaksude kogumisel ning uurib, kas juba praegu ei oleks võimalik maksustada saamata jäänud töötasu.

Kõik saavad tänases majanduse ja julgeoleku situatsioonis väga hästi aru, et oleks vaja maksta, kuid ometigi mõistmisest edasi ei jõuta. Alates 2010. aastast ei maksusta MTA enam umbisikuliselt töötasusid, mida enne 2010. aastat tehti. Maksuhaldur maksustas töötasusuid umbmääraselt sellistel juhtudel, kui vaatlusel tuli dokumentides (graafikud, paberilehele kirjutatud tabelid) välja isik üksnes eesnimega oletame Reet, kuid me ei teadnud tema perekonna nime ega isikukoodi määrati maksud küll Reet nimele kuid sotsiaalmaksust saadus kasu konkreetselt sellele Reedale ei läinud vaid läksid ühisesse kassasse nagu erisoodustusmaksust saadav sotsiaalmaks. See praktika lõppes aastal 2010.

Eestis on tööjõumaksud seotud konkreetse isikuga, samuti on maksuobjektid seadust grammatiliselt tõlgendades seotud konkreetse isikuga. Sotsiaalmaks on pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus,

mis kuulub täitmisele sotsiaalmaksuseaduses ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel. SMS § 2 järgi on maksuobjekt seotud konkreetse isikuga nagu töö autor kirjutas jube eelmises peatükis.

Antud juhul tõstatub küsimus riigi alusetust rikastumisest, kui vastavat maksu ei ole võimalik konkreetse isikuga siduda. Meil puudub regulatsioon, mis sätestaks, et selline maksunõue oleks sissenõutav ning millisele kontole see riigi süsteemis lõppastmes kanda tuleks. Olukord oleks teine, kui meil oleks sellist maksustamist reguleeriv erinorm, kus oleksid ka rakendussätted selles osas, millisel otstarbel laekunud raha kasutada tuleb. Seega tuleb hetkel eeltoodud maksu määramiseks tuvastada: 1) konkreetne isik; 2) tehtud väljamakse; 3) töö eest.

Kui üks nendest eeldustest ei ole täidetud, ei ole maksuhaldur sisuliselt tõendanud, et tegemist oli töötasu väljamaksega. Kui on aga tuvastatud üksnes, et on tehtud väljamakse ja ka töö eest, siis tekib küsimus, mille alusel maksuhaldur eeldab, et tegemist oli töölepingulise suhte mitte mõne muu suhtega. Samuti tuleb tõendada, et faktilise töö tegi just füüsiline mitte juriidiline isik teenust pakkudes. Sellist õiguslikku alust ei ole, mis lubaks töötasu eeldada.

Küll aga saab määrata tulumaksu reeglina TuMS § 51 lg 2 p 3 alusel, kui väljamakse suurus on tõendatud, puuduvad algdokumendid ja isik ei oska väljamakseid selgitada. Antud paragrahv maksustab ettevõtlusega mitteseotud kulused, ehk siis, raha on äriühingust välja ning keegi ei oska selgitada kuhu läks ja mille jaoks kasutati. Kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada siis tulenevalt MKS § 94 on võimalik määrata tulumaksu hindamise teel.¹⁶³

Oluline hindamise teel maksustamise juures on, et selliste otsuste puhul tuleb vaadata maksuhalduri haldusakti motivatsioon ei oleks vastuoluline. See tähendab, kui tuvastame tegeliku väljamakse suuruse, siis ei saa me samal ajal hinnata, ehk siis tegemist ei saa samal ajal olla palgaga ja ettevõtlusega mitteseotud väljamaksega. See tähendab, et sellisel juhul ei ole tulumaksu määramine enam tööjõumaksu määramine. Maksuotsus peab lõppjärel olema arusaadav, sest n teada, et töötajad annavad oma tööandjate vastu haruharva ütlusi selles valguses, et oleks võimalik maksustada äriühingust väljaviidud raha töötasuna.

¹⁶³ Riigiteataja „Maksukorralduse seadus“ 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 23.12.2014, 20

Paljudel puhkudel kohtulahendites jõuab asi ikka sinnani, et väljaviidud summad, mida maksuhaldur kas suudab tuvastada või tulenevalt MKS § 94 määrab hindamise teel¹⁶⁴ on siiski TuMS § 51 ettevõtlusega mitteseotud kulud. Riigil jääb üha rohkem saamata sotsiaalmaksu, mis paneb löögi alla niigi vananeva ühiskonna. Selleks, et teada saada, kui suur on probleem, kus inimestel jäävad töötasudelt maksmata tööjõumaksud ja ühes sellega kannatab ka sotsiaalsüsteem, tegi töö autor kirjaliku intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.

Intervjuu koosnes 10-dest küsimusest, saamaks teada kui suur siis on probleem selles vallas ja kui on valdkond probleemne, mis lahendusi on vastu võtnud Vabariigi valitus kui ka Maksu- ja Tolliamet. Esimese küsimusena küsis töö autor, kui suur on tööjõumaksudest kõrvale hoidmise ehk rahvakeeli „ümbrikupalga“ maksmise probleem Eestis. Kaido Lemendik vastas: „Kui vaadata maksude laekumata jäämise seisukohast, siis on ümbrikupalgade maksmisega kaasnev maksukadu käibemaksu järel suuruselt teine probleem. Lisaks laekumata maksudele on probleemiks ka ümbrikupalga vastuvõtvate inimeste sotsiaalsete garantiide puudumine“ Teiseks küsis kui suur on maksuauk Maksu-ja Tolliameti arvates ning arvestuslikult on see 150 miljonit eurot.¹⁶⁵

Tulenevalt MKS § 3 lg 2-le on Eestis 8 riikliku maksu¹⁶⁶. Neist kaheksast aga põhjustavad kolm, milleks on tulumaks, sotsiaalmaks ja käibemaks, suurima laekumise probleemi. Enne kui töö autor käsitleb siseriiklikult maksude mittelaekumisest tuleneva maksuaugu vastu võitlust tuleb rääkida riikidevahelisest maksukonkurentsist. Teatavasti alates 1. mai 2004 on Eesti Euroopa Liidu liige ning meile nagu teistele Euroopa Liidu liikmetele kehtib tööjõu vaba liikumise printsiip. Sedamööda, kuidas kaovad Euroopa Liidus piiriülese majandustegevuse eest füüsilised, administratiivsed ning kultuurilised tõkked ja liikmesriikide jurisdiktsioonid lähenevad majanduslike võimaluste, infrastruktuuri, avalike teenuste ja muu sellise osas, on üha kergem mobiilseid ettevõtteid ning eriti mobiilseid kapitaliinvesteeringuid viia kõige madalama maksukuluga liikmesriiki¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Riigiteataja „Maksukorralduse seadus“ 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 23.12.2014, 20

¹⁶⁵ Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna asetäitja Kaido Lemendikuga Lisa 2

¹⁶⁶ Riigiteataja Maksukorralduse seadus 20.02.2002 RT I 2002, 26, 150; RT I, 17.03.2015, 10

¹⁶⁷ Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel „Euroopa Maksuõigus“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006) lk 194

Nii tekib maksukonkurents: maksutõhusad liikmesriigid meelitavad majandustegevust kohale teistest liikmesriikidest ja kolmandatest riikidest. Selles pole midagi halba, kui parimat infrastruktuuri ja avalike teenuseid pakutakse odavamalt võimaliku maksukuluga nii tööjõu kui kapitali eest. Taoline eelarvelist ja maksutõhusust ergutav konkurents poliitikate vahel on kõigile kasuks. Kuid maksukonkurents võib ilmneda ka erinevate maksuskeemide vormis, näiteks maksuvabastused, selektiivne maksubaasi või –määrade vähendamine või muud maksusoodustused, mida tavaolukorras kasutada ei saa ning mille ainu eesmärk on saada konkurentsieelis. Taoline maksukonkurents võib olla vastuolus siseturu põhimõtetega, sest ei loo üldkokkuvõttes majanduslike võimalusi ega edenda majandustegevust, vaid tekitab suuri kahjusid riigile, kust lahkutakse ja mitte eriti suurt kasu riigile kuhu siirduakse.¹⁶⁸

Euroopa Liidu liikmesriikide vaheline maksukonkurents on olnud hästi nähtav. Paljud liikmesriigid on kasutanud erimaksuskeeme hargmaiste kontsernide finants- ja koordineerimiskeskustele, jaotuskeskustele ja vahendavatele valdusfirmadele ning kehtestanud mitmesuguseid muid erilisi maksusoodustusi. Enamasti jäävad arvamused maksukonkurentsi soovitatavuse kohta järgmise kahe äärmuse vahele:

- a) Maksukonkurentsi on vaja selleks, et liikmesriikide valitsused oleksid maksutõhusad ja pidevalt „kikivarvul“ ning selleks, et alandada kõikjal ühenduses ebavajalikult kõrget maksukoormust. Poliitikate konkureerimise piiramine või keelamine liidu tasandil või selle koordineerimine valitsuste vahel võrdub jurisdiktsioonidevahelise terve konkurentsi proteksionistliku moonutamisega: koordineerimine on sama, mis riikidevaheline kartellikokkulepe ning kui tegemist oleks võrreldavaid horisontaalseid hinnakokkuleppeid sõlminud eraettevõtjatega, peaksid nad taoliste kokkulepete eest kõrgeid trahve maksma;
- b) Maksukonkurentsi kurnatakse teiste liikmesriikide eelarveid ning see annab majanduslikus mõttes soovitud vastupidise tulemuse, tekitades fiskaalset degradeerumist, tööjõu ülemaksustamist ja/või avalike teenuste vähenemist, erilist hoolitsemist mittevajavate ettevõtjate subsideerimist, nurjates kokkuvõttes õiglase eelarvepoliitika ning tehes kõik peale rahvusvaheliste avantüüride vaesemaks.¹⁶⁹

¹⁶⁸ Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel „Euroopa Maksuõigus“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006) lk 194 -195

¹⁶⁹ Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel „Euroopa Maksuõigus“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006) lk 195

Kumbki seisukoht võib rohkem või vähem tōsi olla, olenevalt konkreetsest maksusoodustusest. Kahjulikuks peetakse maksukonkurentsi, millega liikmesriigid lihtsalt kahjustavad üksteise eelarveid, kusjuures majandustegevuse loomisega pole siin mingit pistmist, vaid pigem nihutatakse tegevust kunstlikult üle piiri, tekitades kokkuvõttes üldise liidu maksukahju, mida iseloomustavad majandusteaduslikud mõisted „välistegurite mõju“- spillover ja „majanduse negatiivsed tagajärjed“- negatiive externalities. Siiski on maksukonkurentsi kahjuliku mõju kohta empiiriliste andmete kogumine üliiraske. Pealegi leiavad väikeriigid, et oma väikeste turgude tõttu on nemad õigustatud ja sunnitud suurte turgudega riikidest konkurentsivõimelisemat maksusüsteemi omama, kuna suurriikide koduturg annab neile juba automaatselt konkurentsieelise.¹⁷⁰

Nagu töö autor esimese peatükis mainis, alates 1 jaanuarist 2000 kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt ei maksustata enam äriühingute teenitud kasumit, vaid ainult dividendidena jaotatud kasumit.¹⁷¹ See pidi olema Eesti edulugu, olema meie maksueelis Euroopas ja pidi ligi meelitama investeringuid, mis omakorda pidi tagama kõikidele eestlastele töö. 2001 aastal kirjutas Äripäev, et ettevõtete investeringud materiaalsesse põhivarasse suurenesid statistikaameti andmetel selle aasta teises kvartalis 84%. Samuti suurenes ettevõtete kasum 2000. aastal keskel läbi kümme korda, 11,7 miljardi kroonini. Ettevõtte investeringute tulumaksust vabastamine üks olulisemaid teetähiseid Eesti majanduses. Aasta-poolteisega on ettevõtluse kõik põhilised näitajad kõvasti paranenud, selle tulemusel on samuti paranenud Eesti sotsiaalne kliima.¹⁷²

Kui pole vaja kasumit peita, saab seda vajaduse järgi rahulikult tootmisse tagasi investeerida. Investeringud loovad aga uusi töökohti, efektiivistavad senist tootmist, suurendavad konkurentsivõimet, parandavad kvaliteeti ja lõppkokkuvõttes loovad Eesti majanduskasvu. Seega ei pole õige arvamus, et ettevõtete tulumaksu kaotamine oli kasulik üksnes rikastele kapitalistidele. Tulumaks pole kuhugi kadunud ja selle alla läheb endiselt näiteks ettevõtlusest väljaviidav tulu, dividendid.¹⁷³ 2008. aastal ehk kaheksa aastat peale tulumaksukaotamist Maksumaksjate liidu juhatuse esimees Lasse Lehis usub, et riik korrigeerib varsti oma suhtumist

¹⁷⁰ Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel „Euroopa Maksuõigus“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006) lk 195

¹⁷¹ Lasse Lehis: “Maksuõigus”(Juridica 2012, Tallinn) lk 221

¹⁷² Eesti Töandjate Keskliit leitav internetist: <http://ettk.tooandjad.ee/et/kommentaariid/2001/11/item17621>
28.03.2015

¹⁷³ Eesti Töandjate Keskliit leitav internetist: <http://ettk.tooandjad.ee/et/kommentaariid/2001/11/item17621>
28.03.2015

nii ettevõtete kasumi tulumaksuvabastusse kui ka kaudsete maksude suurendamisse.¹⁷⁴ Miks on jõutud hetkel sinna, et ettevõtete tulumaksuvabastus, mis pidi tagama Eestile maksukonkurentsi eelise ei näi enam eelisena.

Esimeseks probleemiks on tööjõumaksude laekumise vähenemine, esmalt muidugi ka sellepärast, et tulumaksumäära vähendati, kuid peale selle on ka veel teisigi põhjusi. Nagu töö autor eelnevalt 1. peatükis kirjutas siis osäühingu tegemine Eestis ei võta üle 15 minuti aega ja ei nõua mingit osakapitali, selle võib aasta jooksul koguda ning peale selle vastutab värske osäühingu omanik (ilma kapitalita osäühing) vaid maksimaalselt 2556 euro ulatuses. Tuginedes Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna asejuhataja intervjuule on ameti esmane suund võitlus käibemaksupettustega¹⁷⁵. Teises osas kirjutas töö autor pettuskeemist, kus luuakse äriühing ning isegi olenemata sellest, et käive võib ületada 16 000 euro piiri ning tulenevalt KMS § 19 lg 1-st tuleks ennast võtta arvele KMKR-is seda ei tehta.

Pannes kokku üks pluss üks siis skeem oleks järgmine. Äriühing võtab tööle teised äriühingud, õigemini ei võeta tööle vaid sõlmitakse töövõtulepingud või teenuseosutamise lepingud ning tehtud teenused või töö eest kantakse küsitud summad äriühingu arvele. Äriühing kasumilt makse maksma ei pea, seega ei teki otsest maksukohustust. Nüüd kuna äriühing on väike ja ei ole KMKR-is arvel ei ärata ta ka tähelepanu Maksu- ja Tolliameti ametnikes, kes suurema osa ajast „maadlevad“ käibemaksupettustega. Isik võtab rahulikult kaardiga äriühingu kontolt raha välja ja elab selle eest, maksmata tööjõumaksusid, kuigi tegelikkuses on tegu just palgatööga. Kui Maksu- ja Tolliamet peakski avastama antud pettuse, müüakse äriühing variisikule ja tehakse endale juba uus äriühing.

Teine probleem peitub selles, et tulenevalt raamatupidamisest on aruandeaasta kasum suhteliselt abstraktne mõiste, ehk siis see ei tähenda otsesõnu raha seifis või pangakontol. Majandusaasta aruandes võib tähendada kasumit ka väljalaenatud raha, mis toob äriühingule kasumit. Kuna äriühingud teenitud kasumi pealt tulu maksma ei pea, siis pole kiiret ka väljalaenatud raha pealt protsentide nõudmisega. Ehk siis mitte just alati pole kõik laenud väljastatud isikutele, kes suudaksid seda tagasi maksta ning kellel oleks ka selleks huvi. Pigem on tehtud jällegi skeem, mille varjus üritatakse mööda hiilida tööjõumaksude maksmisest. Nagu mäletame oli tulu

¹⁷⁴Eesti Maksu- ja Tolliameti Liit leitav internetist: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1970>
29.03.2015

¹⁷⁵ Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna asetäitja Kaido Lemendikuga Lisa 2

kolmeks peamiseks kriteeriumiks, rahaliselt hinnatavus, tagastamatus ja realiseeritus, tänu sellele ei saa hinnata laenu tuluna isikutele, kellele see laenati.

Kuna alates 2000. aastast ei pea äriühing maksma tulumaksu teenitud kasumi pealt, siis ei pea äriühing ka kiirustama välja laenatud rahalt protsentide küsimisega, mistõttu on ju lihtne tekitada laene isikutele, olenemata sellest, kas isikud ka neid tagasi jõuavad maksta. Selle tehinguga viiakse raha äriühingust välja ja makstakse töölistele rahvakeeles „ümbrikupalka“. Tavaliselt on inimesed ka sellise asjadega nõus, kuna nii saadakse rohkem raha kätte ja saadakse lubada endale ilusamaid ja kallimaid asju. Probleemid tekivad tavaliselt kahel juhul, esimene on iga kuu märtsi kuus, kui selgub, et tulumaksutagastusi ei ole loota, siis kirjutatakse ka vihje oma tööandja kohta. Teine kord on siis, kui avastatakse, et arstiabi polegi tasuta, sest pole makstud sotsiaalmaksu.

TsÜS § 89 lg 2 ütleb, et näilik tehing on tühine ning MKS § 83 lg 1 ütleb, et seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärselt õiguspärase tehinguga. Siiski on reaalses olukorras antud situatsiooni üldiselt väga keeruline tõestada, kuna esmalt peab leidma üles laenu saanud isiku, viima läbi vestluse, see protokollima ja juhindudes vastuoludele, mis on leitud analüüsides tõendeid kogumis. Küll aga ei pruugi laenu saanud isik kättesaadav, õigemini ei suuda Maksu- ja Tolliameti revidendid teda üles leida või ei asu antud isik üldse Eestis. Küll aga kui äriühingu kasum oleks maksustatud, siis ei tekiks selliseid lepinguid, sest teenitavalt tulult tuleb ju maksu maksta ning seega peab selle välja laenama isikule, kes on maksejõuline.

2008 alanud majanduslanguse tõttu koormavaks muutunud lepingud seadsid lepingulistes suhetes olevad pooled küsimuse ette, kas leidub võimalusi sellise lepingu muutmiseks või ülesütlemiseks. Kõige teravamalt tõusis eelkirjeldatud küsimus pikaajaliste kestvus lepingute puhul.¹⁷⁶ Tänapäevaks on töölepinguseadus (edaspidi TLS) VÕS-i eriseaduseks ja tööleping võlaõigusliku lepingu üks alaliike. Samuti hakkab vähemaks jääma neid tööandjaid, kes veel ei tea, et kui töötajaga sõlmida mitte tööleping aga mingi muu võlaõigusliku lepingu vorm, siis olenemata sellest lepingu vormist, koormatakse väljamakset ikkagi tööjõumaksudega, ainukese erandina ei pea erinevate VÕS lepingute omanikud maksma töötuskindlustuse makset ja kogumispensioni makset.

¹⁷⁶ Karl-Erich Trisberg „Majandussituatsiooni muutus: kas piisav põhjus kestvuslepingu muutmiseks või ülesütlemiseks“ (Juridica VI/2010) lk 427

Kuigi TuMS annab meile võimaluse VÕS-i lepinguid maksustada tööjõumaksudega on *clausula rebus sic stantibus*¹⁷⁷ on käesoleval ajahetkel tõusetunud põhimõttelised küsimused, kas majandustsükli käigus on perioode, millal vabaturumajandust on vaja asjakohaste hoobadega suunata ja kas mingisugune situatsioon, arvestades selle raskust lepingupooltele, võiks osutada teatud ulatuses lepingu siduvusest olulisemaks. On selge, et õiguskäibe ja majanduse stabiilseks koostöömiseks on vaja parajas proportsioonis seadus andja ja kohtute paternalismi, et tagada õiglane kohtlemine ka muutuvates olukordades.¹⁷⁸

Tulenevalt töölepingust, mis tavaliselt on tähtajatu (on ka tähtajalisi töölepinguid aga enamasti nimetatakse neid töövõtulepinguteks), peab tööandja olenemata kas palka maksti või mitte töötajale tagama sotsiaalkindlustuse ning maksuma miinimumpalgalt arvestatud sotsiaalmaksu, mis täna 2015. aastal on 105 eurot. Selge on see, et majanduslanguse situatsioonis hakkasid paljud tööandjad otsima lahendusi lepingute muutmiseks, sest situatsioon oli muutunud. Kuigi tulenevalt Eesti TuMS-i eripärast maksustatakse kõiki tööandja ja töölise vahelisi VÕS-i lepinguid nagu tavalist töölepingut (kui jätta kõvale, et VÕS lepingu omanikud ei maksa töötuskindlustus makset ja kogumispensioni makset), siis siin on üks väljapääs. Nimelt peab töötajal olema töötegemisel vaba graafik.

Töötaja kellel on töövõtuleping ei tohi käia tööle kellast kellani, ta peab saama vabalt valida, millal on ta kontoris ja millal kodus, temaga saab ainult kokku leppida tähtajad, millal mingi töö peab valmis olema. Siinkohal tekib muidugi probleem jällegi selles, et kui töötajale makstakse rohkem kui 1330 eurot kuus, mille tulemusena tekib aastakäibeks 16 000, kus ta siis peab ennast registreerima KMKR-is. Selleks peab ta tegema äriühingu. Nüüd kui on tehtud äriühing ning saadud käibemaksunumber, esitab isik uuesti arve ja siinkohal tekib dilemma, isikul on tekkinud käibemaksukohustus, kes maksab riigile käibemaksu. Enamalt jaolt on see ikkagi töötaja, seega peab ta oma palgast maksuma käibemaksu, samas on ta ka Maksu- ja Tooliameti teravdatud huviorbiidis käibemaksukohustuslasena, seega peab ta enesel palka maksuma, ka see läheb tema palgast. Lõppkokkuvõttes on selline skeem, kui ausalt makstud maksta isikule üsna kahjulik. Seega minnakse lihtsama vastupanu teed ja ei registreerita üldse midagi.

¹⁷⁷ Reegli kujunemine normiks (autori märkus)

¹⁷⁸ Karl-Erich Trisberg „Majandussituatsiooni muutus: kas piisav põhjus kehtsuselepingu muutmiseks või ülesütlemiseks“ lk 427

Tulles tagasi töö esimeses osas kirjeldatud võimalusele maksustada väljamaksmata palka, võttes selle aluseks VÕS § 1027 ja MKS 83, siis küll juriidiline idee iseenesest on hea, kuid nagu töö autor on mitmeid kordi tsiteerinud on maksuõiguses kesksel kohal majanduslik mõiste. Ehk siis tänapäeva maksuõiguses on tunnustatud majandusliku tõlgendamise reegel, mis tähendab, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust¹⁷⁹. Alusetu rikastumise regulatsioon on Kontinentaal-Euroopa õigussüsteemides võlaõiguse traditsiooniline osa¹⁸⁰, mis reguleerib olukordi, kus üks isik on teise isiku arvel midagi saanud (rikastunud) ilma õigusliku aluseta¹⁸¹, küll aga tekib majanduslikul tõlgendamisel küsimus, millal äriühing töötasu mitte välja makstes alusetult rikastub ja millal mitte.

Oletame, et töömees Jaan toodab treipingi taga 1000 detaili kuus. Peale Jaani on tööandjal veel 100 sellist töölise, kes kõik toodavad. Oletame, et ettevõtte müüs antud kuus 99 000 detaili. Seega sisuliselt jäi ettevõttel ühe töölise töö müümata, seega kas on õigustatud, et ühele isikule palka ei maksta, sest tema detaile pole maha müüdnud. Matemaatiliselt tõenäosusteoorias on see üks variant kõigist variantidest, et tõesti need detailid, mis jäid müümata olid Jaani treitud ja tööandja maksmata Jaanile palka ei rikastu alusetult. Teisest küljest jällegi oletame, et 100 mehest jäi kõigil 10 detaili müümata, kuid treialitele ei maksta palka, mitte müügilt vaid treitud detailidelt, makstakse neile palka 1000 detaili ulatuses, mis omakorda tekitab vastupidise efekti, alusetult on rikastunud hoopis töölised.

Samuti võib olla veel see, et tegelikkuses on need 100 meest asunud tööle näiteks kuue kuu jooksul, laovarud olid aga ette tehtud aasta peale ning need, kes neid tegid ei tööta enam seal, seega pole hetkel töötavad mehed üldse äriühingule kasu teeninud ja on sisuliselt kulu. Seega isegi kui äriühing jätkaks maksmata ei saaks ju maksustamisel arvestades majandusliku sisu kasutada VÕS § 1027-t ja maksustada MKS 83 lg 1 alusel.

Seega on väga vähe võimalusi maksuhalduril maksustada töötasuvõlgnevusi. Võib öelda, et sisuliselt ei olegi, teoorias on võimalik VÕS § 1027 rikkumise alusel MKS 83 lg 1 alusel. Tegelikuses aga on see võimalus aga väga väike. Järgmises peatükis analüüsib autor võimalust,

¹⁷⁹ Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Juridica 2012, Tallinn) lk 49

¹⁸⁰ R. Zimmermann. Grundstrukturen des Europäischen Bereicherungsrechts. Mohr Siebeck 2005, lk 21.

¹⁸¹ Age Värvi: "Alusetu rikastumise regulatsiooni ühtlustamine Euroopa Liidus" (Juridica IV/2008) lk 232

kui viia TuMS-i sisse muudatus, et lubada maksustada palganõue, mis tagaks töölistele saamata jäänud töötasu laekumise ja sotsiaalse kindluse.

3.2 Seadusemuudatuse analüüs lubamaks maksuhalduril maksustada töötasuvõlgnevusi

Magistritöö viimases osas analüüsib autor võimalust, et muuta TuMS-i nii, et see võimaldaks maksustada töötajate töötasunõuet, selleks, et tagada töötajate sotsiaalsed garantiid. Analüüs põhineb eelmistes peatükkides esitatud järeldustel olemasoleva maksusüsteemi puudustel ning maksuõiguslikest põhimõtetest tulenevatel piirangutel ning võimalustel.

Tulenevalt TuMS § 12 lg 1 on toodud tululiikide loetelu, kuid see ei ole ammendav¹⁸², mis jätab võimaluse lisada antud loetelusse ka töötasunõude. Mis toob antud muudatus kaasa maksuõigussüsteemis, kas selline lähenemine lahendaks rahva keeles „ümbrikupalga“ probleemi, mida Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendik pidas peale käibemaksupettuste suuruselt teiseks. Töö autor küsis ka probleemi kohta, kui amet alustab kontrolli jäetakse äriühing maha ning palgad jäetakse töötajatele välja maksmata, Kaido Lemendik vastas, et probleem on olemas, kuid kui suur see on, pole keegi uurinud¹⁸³.

1. juulil 2014 hakkas Eestis kehtima töötajate registreerimise nõue. Töötamise register on töötamisega seotud infot koondav register, mida peab Maksu- ja Tolliamet. Töötamise registris sisalduvad andmed on aluseks töötamisega kaasnevate sotsiaalsete tagatiste nagu ravikindlustus, töötuskindlustushüvitis jne määramisel.¹⁸⁴ Nagu töö autor esimese osas rääkis tekivad isikutele sotsiaalsed kindlustused siis, kui makstakse sotsiaalmaksu. Sotsiaalmaks on aga töötasu lahutamatu osa, mida arvestab brutopalgale juurde tööandja ning tasub iga 10-ndal kuupäeval riigile. Selleks, et saada teada palju on töötajaid, kes töötavad töölepingu alusel, palju töötab VÕS-i mingi lepinguvormi järgi, loodigi MKS-i säte § 25¹, mis sätestas registri pidamise vajalikkuse ning samuti selle, mida tuleb uues registris kajastada.

Kaido Lemendik antud intervjuus ütleb, et inimesed, nii töötajad kui tööandjad on registri hästi vastu võtnud. Esimese 7 kuuga on registri loomise ja registreerimiskohustuse kontrollimise

¹⁸² Lasse Lehis: "Maksuõigus"(Juridica 2012, Tallinn) lk 179

¹⁸³ Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna asejuhataja Kaido Lemendikuga

¹⁸⁴ Maksu- ja Tolliameti kodulehekülj <http://www.emta.ee/index.php?id=35283> 30.03.2015

tulemusena laekunud riigieelarvesse rohkem makse 9 mln € ulatuses.¹⁸⁵ Maksu ja Tolliamet on asunud korrastama tööturgu, selleks, et esmalt fikseerida töötajad, kui palju üldse töötab mingi lepingu alusel ning kui palju on isikuid, kes kas ei tööta või saavad ainult passiivset tulu ehk siis dividendi tulu. Tänu Töötajate registri olemasolule on Maksu- ja Tolliamet fikseerinud tulu- ja sotsiaalmaksu maksukahju esimese 7 kuu jooksul 150 miljonit eurot. Sellega on astunud esimene samm selle poole, et kõigepealt hinnata probleemi suurus ning kui see on tehtud antud seaduslike vahenditega maksutulu kokku korjata.

Eestis reguleerib isikutevahelisi võlasuhteid Võlaõigusseadus. VÕS-i privaatautonomia põhimõttest tulenevalt on isik oma õigus suhete kujundamisel vaba. Lepingu vabaduse olemuseks on ühelt poolt vabadus autonoomselt otsustada, kas luua lepingulised suhted, keda valida lepingu partneriks ja millistel tingimustel ennast õiguslikult siduda, teiselt poolt piirangud teiste isikute privaatautonomia realiseerimisest tulenevalt või piirangud, mis on vajalikud avalikes huvides.¹⁸⁶ Teiste sõnadega: lepingu pooled võivad valida mitte ainult eraõiguses normeeritud lepingu tüüpide vahel, vaid võivad kujundada oma lepinguid sisuliselt seadusest kõrvale kalduvalt või sõlmida ka seaduses täiesti tundmatut tüüpi lepinguid (*sui generis* lepinguid).¹⁸⁷

Väärtpaberi mõiste on kirjas VÕS § 917, mis ütleb, et väärtpaber on iga dokument, millega on seotud mingi varaline õigus selliselt, et seda ei ole võimalik dokumendist eraldi teostada.¹⁸⁸ Väärtpaberituru seaduse (edaspidi) § 2 lg 1 p 2 alusel on väärtpaber võlakiri, vahetusväärtpaber või muu emiteeritud ja kaubeldav võlakohustus, mis ei ole rahaturuinstrument¹⁸⁹ Seega on igasugune nõue, mida on võimalik dokumendi või lepingu kujul esitada väärtpaber. Raamatupidamislikult võib võlga lugeda ka tuluks, sest võlg on rahaliselt hinnatav, tagastamatu, seda küll nõude omanikule ja realiseerunud ehk siis võlg on tekkinud.

Selleks, et aru saada, et võlg võib olla täiesti likviidne maksevahend, tuleb rääkida sellisest asjast nagu sularaha ning tegelikkuses ka väärtpaberitest. Majanduse üheks peamiseks käivitajaks tänapäeval on universaalne maksevahend - raha. Maksevahendi alternatiiv on bartertehing, kuid arvestades tänapäeva keerulist majandussüsteemi, siis bartertehingutel on väga väike osakaal.

¹⁸⁵ Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna asejuhataja Kaido Lemendikuga

¹⁸⁶ I. Kull, M. Käerdi, V. Köve. Võlaõigus. I. Üldosa. (JuridicaTallinn 2004), lk 37–38.

¹⁸⁷ Tambet Grauberg „Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel „ (Juridica III/ 2010) lk 205

¹⁸⁸ Riigiteataja Võlaõigusseadus 26.09.2001 RT I 2001, 81, 487; RT I, 11.04.2014, 13

¹⁸⁹ Riigiteataja Väärtpaberituru seadus 17.10.2001- RT I 2001, 89, 532; RT I, 19.03.2015, 43

Seega selleks, et saada ühtemoodi aru väärtustest ja osata hinnata kaupade maksumust on vaja raha. Läbi aja on olnud palju maksevahendeid, kuid alles 11. sajandil Hiinas ning 18. sajandil Euroopas võeti kasutusele paberraha. Paberraha käsitleti algul kui riigi poolt võetud laenu, mille riik varem või hiljem vahetab väärismetalli vastu. Selline vahetus leidis aset kuni 1930. aastani kõigis riikides. Praeguseks on selline seos kulla ja raha vahel kadunud. Praeguseks on raha seos kullaga kadunud ning kulda käsitletakse kui tavalist kaupa.¹⁹⁰

Et raha täidaks oma funktsioone, peavad inimesed seda aktsepteerima. Usalduse raha vastu loob harilikult riik, hoolitsedes peale käibel oleva raha eest ka majandusestabiilse arengu eest. Seega on sularaha universaalne maksevahend, mis tegelikkuses omab oma väärtust kõigest seetõttu, et tema maksejõu ehk likviidsuse tagab riik, kuid sisuliselt on ta tükk paberit, millel on riigigarantii. USA dollarile on lausa peale kirjutatud, et tagatud Föderaalreservi garantiiga. Seega kui tekib nõue, mida on võimalik esitada dokumendi kujul on sisuliselt loodud raha, mis on hinnatava, tagastamatu ja realiseerunud. Siinkohal tuleb mainida, et tegelikult ka dollar on võlakiri, riigi võlg Föderaalreservi ees. Siit tulenevalt võib väita, et paberil koostatud võlanõue on samasugune maksevahend nagu USA dollar.

Võlakohustuse puhul tekib küsimus, kas nõue on likviidne, see tähendab, kas nõuet saab mingil hetkel vahetada muu kauba vastu. On selge, et töötaja palganõue ei ole sama likviidne nagu dollar, küll aga ei ole ka kuskil kirjas, mida konkreetselt selle eest peab saama osta. Tulu teooria ütleb, et tulu saab alles tekkida siis, kui isikule laekub selle eest raha või tarbitavaid asju¹⁹¹. Nagu töö autor eelnevalt tõestas on raha sisuliselt riigi võlg riigikassa ees, mida aktsepteeritakse ja mille eest saab osta asju, seega ka nõue on ühe isiku võlg teise ees, mis sissenõudmisel toob sissenõudjale kasu. Seega võib lugeda üheselt, et võlanõue on tulu, mida saab maksustada.

On selge, et väärtpaberina käsitletav nõue ei ole sama likviidne, nagu USA dollar või euro, kuid ka nõude eest on võimalik tarbida asju. Esimene võimalus on loovutada nõue suurele kauplusteketile, nagu näiteks Prisma, et siis nõude ulatuses saada kaupu. Tekib küsimus, missuguse summa ulatuses tohib isik müüa oma nõude kauplusele, kas netopalga ulatuses või brutopalga ulatuses. Õige oleks neto palga ulatuses ning loovutada vahe Maksu- ja Tolliametile tulumaksu eest. Tulenevalt TuMS § 41 lg 1 on töötasu kinnipidaja tööandja, kui ta pole täitnud

¹⁹⁰ Villu Zirnask, Katrin Liikane Raha, Pangad ja Finantsturud I (Tallinn, HP Toimetused 1994) lk 10

¹⁹¹ Kaspar Lind „Tulu mõiste“ (Juridica V/2003) lk 342

seda kohust ehk siis pole töötasu rahas välja maksnud on nõue tegelikkuses kogu brutopalgalaatuses töötaja oma, millest ta peab loovutama 20% riigile. Samal hetkel, kui isik loovutab nõudest 20% osa Maksu- ja Tolliametile peaks tekkima üles ka sotsiaalmaksunõue, kuna tegemist oli palgaga.

Nagu autor on eelnevalt korduvalt viidanud on tänapäeva maksuõiguses tunnustatud majandusliku tõlgendamise reegel, mis tähendab, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist.¹⁹² Seega kuigi juriidiline isik, kes on antud situatsioonis tööandja, ei ole maksnud töötajale rahaliselt töötasu on siiski lepingu järgi tekkinud töötajale juurde nõude õiguse näol vara, mida teatud tingimustel saab vahetada kaupade vastu. Seega lähtudes majandusliku tõlgendamise reeglist peab töötaja loovutama oma nõudest 20% ulatuses Maksu- ja Tolliametile ning samas tekib automaatselt sotsiaalmaksunõue äriühingu vastu, mida on võimalik hakata menetlema.

Antud situatsioon tekitab muidugi mitmeid probleeme, nimelt, kui likviidne see nõue on ja kas selle eest ka reaalselt on võimalik midagi osta. Veel on probleemiks nõude õiguslik alus. Selleks, et nõue oleks sissenõutav, peab olema mingi alus, kõige parem on kohtuotsus, mis ütleb, et üks pool on teisele poolele võlgu ning peab sellise summa välja maksma. Teoorias on sellisel nõudel rahaline väärtus ja seda saab kaupade vastu vahetada, küll aga pole see praktikas üldsegi nii lihtne. Tänapäeval pole ühelgi kauplusel huvi tegeleda kelleltki millegi väljanõudmisega, seega isegi kui meil oleks nõudeõigus olemas ei saaks me selle eest poest kaupu. Teine võimalus on see müüa inkassole, saades väiksema summa, kuid inkasso ettevõtte pigem tegelevad sellega, et võtavad võla menetlusse ja alles siis kui saavad raha kliendilt kätte maksvad nõudeõiguse omanikule 85% summast, võttes endale 15% töö tegemise eest.

Siit tulenevalt teeb töö autor ettepaneku muuta TuMS § 12 lg 1 p 8-na sisse uus tululiik nimelt töötasu nõue. Autor on eelnevalt tõestanud, et palganõue on finantsvara, mis on sisuliselt tulu, antud juhul küll Eesti tingimustes raskesti realiseeritav, kuid ometigi tulu, mille eest teatud tingimustel on võimalik osta asju või saada muid hüvesid. Teisalt ei ole see Eesti Vabariigi ajaloos esmakordne, et võlanõudest saab finantsvara. 23. novembril 1918 lubas Ajutine Valitsus Rahandusministeeriumil trükkida ajutisi viie protsendilisi võlakohustusi 30-50 miljoni marga

¹⁹² Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica, Tallinn 2012) lk 49

ulatuses. Võlakohustused trükiti Soomes „Lilius & Herzbergi“ trükikojas, kupüürides 50, 100, 200, 500, 1000, 5000 ja 10 000 marka.¹⁹³

7. jaanuaril 1919 valitsuse istungil esitas rahaminister aruande, milles märkis, et olukord nõuab erakorralise abinõude tarvituselevõtmist. Uute laenude tegemine Soomest oli lootusetu, kuna sarnaselt Eestile olid ka seal pangad tühjad. Rahaminister tegi ettepaneku: panna needsamad võlakohustused, mis on „rahanäolised, raske järele teha“, rahana käima.¹⁹⁴ Rahval oli rahaline nõue valitsuse vastu, mis pandi aga hoopiski rahana tööle. Siit tulenevalt võib öelda, et selline asjade käik ei oleks Eesti Vabariigis esmakordne ning tulu liigina võiks TuMS § 12 lg 1-s uue punktina numbri all kaheksa figureerida. Sisuliselt ei ole ju oluline, kuidas tekkis nõue, kas see omistati kellelki raha eest, tehti isikule tööd ja tekkis nõu, tähtis on see, et see on aktsepteeritav finantsvara, mida saab osta müüa ja vahetada ehk siis saab käsitleda isiku tuluna.

Võlanõude puhul tekib üks probleem, mis hetkel on aktuaalne Eestis. 2015. aasta märtsis tutvustas Eesti Televisioonis populaarne saade „Pealtnägija“ skeemi, mille on kokku pannud üks kaval kelm. Skeemi keskmes on vahekohus. Vahekohus on täiesti seaduslik ja adekvaatne võimalus, mis loodi alternatiivina riiklikule kohtusüsteemile. Otsus tuleb sealt kiiremini, odavamalt ja mõnel juhul ka konfidentsiaalsemalt. Tuntuim näide on kaubandus-tööstuskoja arbitraaž, mis lahendab äri vaidlusi. On siiski üks suur ja oluline eeldus – osapooled peavad enne kokku leppima, et võimaliku vaidluse lahendab tavakohtu asemel just mitteriiklik vahekohus.¹⁹⁵

Nii siis sündiski ilma uus vahekohus – Alaline Rahvusvaheline ja Sõltumatu Vahekohus. See tegutses inkassofirma RC juures ja menetles võlanõudeid, mis kuulusid RC inkassofirma omaniku teisele firmale LF. Ehk sisuliselt istus see isik korruga mitmel toolil. Sõltumata, kas inimesed algselt laenu võtsid või mitte, oli selline vahekohtu pidamine ebaseaduslik. Esiteks, otsuste tegemise ajal polnud vahekohus õieti registreeritud. Otsuste all on küll uhke tempel, aga registrinumber sellel viitab hoopis teisele äriühingule RC. Antud situatsioonis, kui laenuandjal ja

¹⁹³ Jaak Valge „Lahtirakendamine. Eesti Vabariigi majanduse stabiliseerimine 1918- 1924“ (Rahvusarhiiv, Tallinn 2003) lk 114

¹⁹⁴ Ibid lk 114- 115

¹⁹⁵ Interneti uudisteportaal Delfi artikkel: „Kaval jurist keeras õigussüsteemi ümber oma sõrme ning sai endale sadu ohvreid“ internetist leitav <http://www.delfi.ee/news/paevauudised/krimi/pealtnagija-kaval-jurist-keeras-õigussüsteemi-umber-oma-sorme-ning-sai-endale-sadu-ohvreid?id=71046121> 09.04.2015

vahekohtu pidajal on sama omanik, ei saa rääkida erapooletusest¹⁹⁶, mistõttu otsus on ette teada ja kohtumõistmine erapoolik, mida meie õigussüsteem lubada ei tohi.

Antud situatsioonis võib tekkida probleem, kus samasuguseid isikuid tekib veel. Ehk siis isikud väidavad, et nad töötasid näiteks 10-nes erinevas äriühingus mustalt ja neil on nõue äriühingute vastu summas. Esitatakse avaldus Maksu- ja Tolliametile, kes alustab kontrolli. Esiteks on see ebaseaduslik nõue ning teiseks kui see ka välja tuleb, mille tõenäosus on ca 90%, kurnab see ikkagi Maksu- ja Tolliameti niigi nappe ressursse, mis oleks tulnud rakendada näiteks käibemaksu tagastuse kontrolli juhtumite peale.

Teine probleem, mis tekib võlanõude maksustamise lubamisel on majandusliku laadi. Nimelt mitte alati ei jäta äriühingud palkasid töötajatele maksmata pahatahtlikult. Vahest äriühingud ei maksa töötasu selle pärast, et neil pole lihtsalt raha, kas siis on nad pankrotis või on vabade vahendite puudus ajutine. Suuremat kahju võib tekitada see, kui niigi hingevaakuval äriühingule määratakse maksmata töötasudelt veel tulumaks, millele tekib juurde intress 0,06% päevas. Selline äriühing võibki minna selliste määratud summade puhul pankrotti, kuigi kui näiteks poleks tulumaksu ja sealt tulenevaid viiviseid määratud oleks äriühing saanud hetkelisest likviidsuskriisist üle ja jätkanud tööd. Selge oleks see, et kui TuMS § 12 lg 1 tuuakse juurde punkt 8 lubades tuluna arvestada ka töötasuvõla ollakse kiired määrama ka selle alusel makse.

Need olid antud situatsiooni negatiivsed küljed, samas nagu mündil on kaks külge, nii on ka siin olemas teine positiivsem tahk. Paljud töötajad, kes töötavad kas ehituse või teenindussektoris vahetades töökohta jäävad enamuse kordadel ilma oma viimasest palgast. See pole õiglane, sest nii teenindajal on vaja hakata sisuliselt kohe tööle uues kohas, samas raha vanast kohast pole saadud. Selle tulemusena peab isik kokku tõmbama kulutusi. Seega isik ei anna kohtuse hagi, kuna esmalt rahuldatakse kõhuvajadus. Sisuliselt on inimene kuu ilma sotsiaalse kaitseta.

Antud situatsioonis oleks kiirem lahendus kirjutada avaldus Maksu- ja Tolliametile. Tulenevalt MKS § 10 lg 3 peab maksuhaldur menetluse läbi viima kiirelt ja efektiivselt, koormamata liigselt

¹⁹⁶ Interneti uudisteportaal Delfi artikkel: Kaval jurist keeras õigussüsteemi ümber oma sõrme ning sai endale sadu ohvreid“ internetist leitav <http://www.delfi.ee/news/paevauudised/krimi/pealtnagija-kaval-jurist-keeras-oigussusteemi-umber-oma-sorme-ning-sai-endale-sadu-ohvreid?id=71046121> 09.04.2015

maksumaksjat. On selge, et maksuhalduril on palju rohkem võimalusi ja kogemusi maksustada äriühing õiglaselt ja tagada sotsiaalne kaitse. Probleemiks on see, et tavaliselt lahkuvad äriühingutest töötajad ühe kaupa ja alustada maksuhalduril menetlust äriühingu suhtes kellel on 25 töötajat kellest üks lahkus ja ei makstud palka, kurnab maksuhalduri ressursi lihtsalt üleliia.

On võimalus, et riik loob arbitraažkohtud, mille menetlusaeg oleks kiirem ning isikutele tekiks võlanõude näol finantsvara, mida nad saavad müüa, kas vabal turul, tekitades nii võlabörsi või siis müües võla riigile. Samas on see riigile jällegi suur finantskoormus ja arvestades, et valitsus, mitte ei tõst makse vaid langetab, on eelarve defitsiit kerge tulema. Sellisel juhul peab riik aga hakkama rangemalt läbi viima haldusmenetlusi ja seadma järjest rohkem piiranguid.

Siinkohal tahakski tsiteerida Varro Vooglaidu: „Mida vähem pannakse rõhku inimeste sisemisele moraalsele kasvatamisele, seda rohkem on tulevikus vaja neid väliselt ohjeldada. Lõpuks me kasvatamegi üles ühiskonna, kus inimesel puuduvad sisemised piirangud ja on vaja totaalset kontrolli, et üksteise kõri kallale ei mindaks.“ Midagi sarnast on öelnud ka endine riigi peaprokurör Normann Aas, et inimesed võiksid ka omavahel mõnikord kokku leppida, mitte tormata kohe kohtusse.

Siinkohal tahabki töö autor rõhutada, et lubades maksustada maksuhalduril töötasuvõlgasid lahendatakse ühest küljest ära probleem, et inimesed jäävad töötasu saamata ilma sotsiaalsest kaitsest. Samas tekitab selline olukord juurde rea probleeme. Selleks, et lubada sellist maksustamist, peab maksuhaldur omama väga head alginformatsiooni, et mitte eksida ja viia näiteks hingevaakuv äriühing, kelle tänases situatsioonis saaks päästa, pankrotti. Samas suurem kogus informatsiooni tähendab järjest suuremat kontrolli kodanike üle, mida me jälle ei taha. Seega on tegu vanasõnast tuleneva probleemiga, et kui on nokk kinni siis on saba lahti ja kui saba kinni on nokk lahti.

Esimene sammuna võiks riik korrastada inkassoteenuse turu. Sellel turul võiks tegutseda ainult litsentseeritud tegelased, kes on läbinud koolituse ja kellel on vastav luba. Et sellel turul ei oleks isikuid, kellel on hämar taust ja võla sissenõudmise meetodid jätavad õhku palju küsimusi. Inkassofirma nõuab äriühingult sisse maksmata jäänud töötasu. See käib kiiremini, kuna on vastav koolitus ja teatakse seadusi. Võlaasjad ei käiks läbi riikliku kohtu vaid läbi arbitraažkohtu. Üldiselt lahendaks selline tegevus ära viimase kuu palga saamata probleemi, küll aga ei lahenda see pikaajaliste võlglaste probleemi.

Seega võib olla peaks hoopis hakkama tõstma üldist maksumaksmise kultuuri, et inimesed teaksid, maksu makstakse selle eest, et saaks vabalt oma riigis elada. Nagu ütles Eesti Vabariigi president Toomas Hendrik Ilves: „Vabadus ei ole iseenesest mõistetav asi, vabadus on privileeg“. Vahest tuleb aru saama hakata, et selle privileegi eest on ka väärt maksta.

KOKKUVÕTE

Magistritöös käsitleti maksuhalduri õigust maksustada realiseerimata töötasuõndeid. Töö probleem seisnes selles, et kui äriühingud jäävad töötajatele töötasu võlgu, oleks maksuhalduril siiski võimalik maksustada töötasuõlgnest, et tagada töövõtjatele elementaarne sotsiaalne kaitse. Antud hetkel ei loeta töötasuõlgnest tuluks, kuigi tänases maailmas on üha rohkem teenitakse tulu just võlgnestega spekulatsioonist. Tulenevat sellisest situatsioonist ei saa maksuhaldur maksustada väljamaksmata töötasu. Töö autor tegi ettepaneku, et TuMS § 12 lg 1-te tuleks ühe tulu liigina juurde lisada ka töötasuõlgnest.

Magistritöö eesmärgiks oli analüüsida, kas on võimalik lisada TuMS § 12 lg 1-te uue tululiigina töötasuõlgnest ja anda maksuhaldurile õigus see tulumaksuga ja vastavalt sotsiaalmaksuga maksustada. Selle saavutamiseks püstitas autor neli uurimisülesannet. Esimeseks uurimisülesandeks oli analüüsida tulu- ja sotsiaalmaksu objekti ning tulu ja sotsiaalmaksuga maksustamise regulatsiooni eesmärgiga tuvastada maksuobjekti esemeline kohaldamisala, samuti analüüsida aktuaalseid tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustamise probleeme. Tulumaksu objekt on maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamisi, küll aga tulumaksuseadus maksuobjektiks olevat tulu mõistet ei defineeri ning tulu loetelu ei ole lõplik. Tegemist on majandusliku mõistega, ning tulu tähendab isikule laekunud, rahaliselt hinnatavat, tagastamatut sissetulekut.

Erinevalt tulumaksu objektist on sotsiaalmaksuga maksustatavate väljamaksete loetelu lõplik. Sotsiaalmaksu laekumine sõltub tulumaksu objektide mitmekesisusest, kuid kuna tulu jaguneb kaheks, aktiivtulu, mida maksustatakse sotsiaalmaksuga ja passiivtulu, mida ei maksustata sotsiaalmaksuga, siis oleks õigem öelda, et sotsiaalmaksu laekumine sõltub aktiivtuluobjektide mitmekesisusest. Eelnevaga on autor andnud ülevaate tulu- ja sotsiaalmaksu objektidest ning täitnud esimese uurimisülesande.

Maksustamise üldpõhimõtteks kujunenud maksevõimelisuse põhimõte, see tähendab, et riik maksustab majandustegevuse eri resultaate, tagamaks maksukoormuse ühtlane jaotumine erineva sissetulekuga isikute vahel. Maksevõimelisuse põhimõte lihtsustatult öelduna tähendab seda, et maksmata peab igaüks vastavalt oma võimetele ja et maksu tasumine ei tohi muutuda

vabatahtlikuks ega juhuslikuks. Isiku majandusliku maksevõime näitajad, mida on võimalik maksustada, on üldistatuna kas tulu, tarbimine või vara.

Maksevõimelisuse osas on Eestis mitmeid probleeme, esimene on juriidiliste isikute ja füüsiliste isikute tulude maksmisel. 1. jaanuarist 2000, kui jõustus praegu kehtiv TuMS koos juriidiliste isikute ainulaadse maksustamiskorraga, puudutab füüsiliste ja juriidiliste isikute võrdset kohtlemist väärtpaberitesse jmt vahenditesse investeerimisel. Ehk siis, kui juriidiline isik investeerib tulu kuhugi edasi, saamaks kasu ei maksa ta sellelt tulumaksu. Füüsilisel isiku ilma tulumaksuta edasiinvesteerimise võimalus puudub. Teine probleem on füüsilise isiku ettevõtlus ÄS § 1 alusel ning FIE erinev kohtlemine, kuna FIE saab kulud tuludest maha arvata. Ettevõtja ÄS § 1 alusel seda teha ei saa. Kolmas probleem on residendi ja mitteresidendi erinev kohtlemine. Praegu on kohus lugenud sellised probleemid õiguspäraseks, niisiis olgu isik juriidiline või füüsiline, resident või mitteresident kõige paremini vastab maksevõimelisuse põhimõttele tulu maksustamine, sest tulu maksustamisel on võimalik kõige lihtsamalt tuvastada konkreetse isiku maksevõime. Küsimus on, kas nõue on tulu. Vaadates tänapäeva võlgu elava maailma vara, siis nõue, mis on tulu vaid raamatupidamislikult, täidab igati tulu olemuse nõuded. Seega on autor analüüsinud asjakohastest maksustamise põhimõtetest tulenevat tulu maksustamist ja täitnud esimese uurimisülesande.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade deklareerimiskohustust rikkuvatest maksupettuse skeemidest ja analüüsida kohtulahendeid, samuti anda ülevaade näilike tehingutega seotud maksupettuse skeemidest ja analüüsida kohtulahendeid eesmärgiga tuvastada peamised kuritarvituse viisid, mille vastu analüüsitav regulatsioon peaks olema suunatud. Deklareerimiskohustust rikkuvaid skeeme on põhimõtteliselt kaks ja ülejäänud on nende variatsioonid. Esimese skeemi puhul äriühing ei hakka kunagi käibemaksukohustuslaseks, olenemata sellest, kas täitub 16 000 euro piir või mitte. Samuti ei deklareeri ta ka kunagi töötajaid. Kuna äriühing pole käibemaksukohustuslane ei pea ta deklaratsioone esitama ega küsi käibemaksu tagasi, mistõttu ei jää maksuhaldurile silma. Teine skeem on, kui töötajad töötavad ühes äriühingus ja on sinna nii öelda renditud, kuid deklareerib hoopis teine äriühing, kes jah deklareerib, kuid riigile kunagi makse ei maksa. Kõik vahendid tulevad sellelt äriühingult, kus isikud töötavad.

Samuti analüüsis autor kohtulahendit SPSG OÜ, kus maksuhaldur alustas kontrolli tuvastamaks töötasude varjamist. Kohtulahend käis läbi kõik kolm kohtuinstantsi ning maksuhaldur võitis,

sest tulenevalt majanduslikust põhimõttest tööjõudu ei rendita, kui see tuleb kallim seda ise palgates. Antud analüüsi käigus jõudis töö autor tuumani, miks maksuhaldur maksustab töötajate teenitud töötasu, kui tööandja otsustab kavalate skeemide abil pankrotistuda. Auto andis ülevaate skeemides analüüsis kohtulahendit ja selle tulemusena jõudis enamlevinud maksustamis põhimõtte, mida kasutab maksuhaldur, kuid mis on kahjulik töövõtjale.

Samuti on näilike tehingutega pettusskeeme kaks. Esimene on see, kui raamatupidamisse võetakse üles arveid, mis on fiktiivsed ja mille abil saab viia raha välja, ilma tulumaksu maksmata ning saab vähendada ka sisendkäibemaksusummat. Teine on see, kus äriühing tegelikkuses tegutseb väljaspool Eestit, teistes riikides väidab, et palga maksab Eestis, siin aga ei deklareeri midagi väites, et kogu maksmine toimub asukohariigis. Peamiselt on see levinud suhtlusel Soomega, Maksu- ja Tolliametist öeldi, et selliseid päringuid tuleb Soome poolt aastas ca 93-94. Kohtulahenditest analüüsis autor kahte kohtulahendit, kus käsitletakse fiktiivsete tehingutega raha väljaviimist. Autor jõuab analüüsis järeldusele, et esmatähtis on maksuõiguses majanduslik sisu, mitte õiguslik vorm. Siit tulenevalt on autor täitnud teise uurimisülesande.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida asjakohaseid maksuõiguse põhimõtteid, mis haakuvad realiseerimata nõuete maksustamisega (eelkõige realiseeritud tulu maksustamise põhimõte ning maksevõimelisuse põhimõte). Suurim probleem on see, et Eestis on väga lihtne teha äriühingut. Enimlevinud äriühingu saab tehtud umbes 15 minutiga ja selleks pole vaja isegi osakapitali, selle võid hiljem sisse panna. Ka kontroll sisuliselt selliste loodud äriühingute üle puudub ning kuna alates 2000 aastast ei pea juriidiline isik tulumaksu maksuma, tekib äriühinguid, millel on ebaselge eesmärk, üsna suurtes kogustes. Osasid äriühinguid kasutatakse selleks, et teha teises peatükis mainitud tulu- ja sotsiaalmaksu pettuse skeeme. Skeemide avastamisel jäetakse äriühingud maha ja töötajad jäävad ilma töötasuta. Analüüsi tulemusena leidis töö autor, et kuigi hetkel pole lubatud töötasu maksustamine, kui ei ole tehtud reaalseid väljamaksed, küll aga on see keerukas. Seega kolmas uurimisülesanne sai täidetud.

Neljas uurimisülesanne oli uurida, milliseid õiguslikke tagajärgi toob kaasa maksuhaldurile palgavõlgade sissenõudmise õiguse andmine ning kas ja millisel viisil see võimalik on. Analüüs näitas, et teoreetiliselt arvestades tänapäeva rahandusmaailma tavasid ongi nõue vara. Samas tuli uurimise käigus välja, et antud nõuet reaalses elus oleks üsna raske, kui mitte võimatu realiseerida. Uurimus näitas, et mitte kõik äriühingud ei jäta pahatahtlikult töötasu maksmata vaid näiteks on hetkelises likviidsuskriisis, mis mõtlematu maksustamise puhul võib pöörduda

pankrotiks ja töö võivad kaotada paljud töötajad. Samuti ei ole veel Eestis nõuetega seotud turg, mistõttu on sellel tegevad mitmed sulid, kes kasutavad ära halli ala. Seega jõudis töö autor analüüsiga sinna, et kuigi see lahendaks ära palganõude probleemi ja aitaks maksuametil määrata lihtsamalt makse, tekitab see jällegi juurde uued probleemid.

Magistritöö uurimisküsimuseks oli kas töötajale tasumata töötasult (töötasuvõlgnevus) palgamaksude arvestamise õiguse ja töötasuvõlgnevuse sissenõudmiseks teatud täitetoimingute õiguse andmine maksuhaldurile on Eesti õiguskorras lubatav, arvestades maksuõiguse ning eraõiguse üldpõhimõtteid ning eelkõige realiseeritud tulu maksustamise põhimõtet. Kui jah, siis millistel tingimustel on see lubatud? Analüüsi käigus jõudis autor järeldusele, et ka tänasel hetkel on sisuliselt lubatud töötasuvõlgnevuse maksustamine, mis on küll üsna keerukas, kuid siiski võimalik. TuMS § 12 lg 1 kaheksanda punkti lisamine, nimetades töötasuvõlgnevuse tuluks lahendab küll paljude töötajate probleemid ning aitab maksuhalduril lihtsamalt äriühinguid tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustada, samas tekitab juurde hulgaliselt uusi probleeme, millega peavad kohtud tegelema hakkama. Seega töö autor leiab, et antud olukorras parimaks lahenduseks oleks hoopis sellise arengutaseme saavutamine, kus inimesed ise sisemise sunni ajel teadvustavad riigi toimimise alused ja muutuvad maksekuulekamaks.

Autor leiab, et magistritöös püstitatud hüpotees täitis eesmärgi osaliselt, vähemkindlustatud peredele tagataks sotsiaalne kaitse, samas tekitaks tööandjatelt maksmata töötasult maksude nõudmine uusi probleeme.

Право налогового управляющего облагать налогом долги по заработной плате

Tax auditor rights to tax salary debts.

РЕЗЮМЕ

Название магистерской работы "Право налогового управляющего облагать налогом долги по заработной плате". В данной магистерской работе автор рассматривает проблему налогообложения требования по заработной плате подоходным и социальным налогом, направленное на работодателя. Данная тема важна именно потому, что лиц, у которых нет ни средств, ни знаний для защиты себя и своих конституционных прав, должно защищать государство.

В ходе работы автор выдвинул гипотезу "Добавление требования по заработной плате как нового вида дохода в § 12 раздел 1 в закон о подоходном налоге необходимо и возможно, поскольку это гарантирует наименее обеспеченным лицам более лучший доступ к государственным услугам, таким как родительская зарплата, пенсия, медицинское страхование и тд". Вопрос исследования в магистерской работе состоит в том, что является ли право налогового управляющего на высчитывание налогов с требований по заработным платам и проведение некоторых исполнительных мер по взысканию требований по заработным платам допустимым в эстонском правовом поле, учитывая основные принципы налогового и частного права, а также, в частности, принцип налогообложения реализованного дохода. И если да, то на каких условиях это допускается?

Для достижения установленной цели автор работы дал обзор об объектах и правилах налогообложения подоходным и социальным налогами, провел анализ соответствующих принципов налогообложения дохода, дал обзор о нарушениях обязанности декларирования и о схемах мошенничества, а также провел анализ судебных решений, проанализировал актуальные проблемы налогообложения подоходным и социальным налогом и какой эффект вызовет получение права налогового управляющего взыскивать долги по заработной плате.

Работа состоит из трех частей, которые в свою очередь делятся на две или три подчасти. В первой части рассматривается суть подоходного и социального налогов. Также в первой части дается обзор об объектах и правилах налогообложения подоходным и социальным налогами и соответствующих принципах налогообложения дохода. Во второй части затрагиваются наиболее распространенные схемы мошенничества по подоходному и социальному налогам и анализируются соответствующие судебные решения. Третья часть посвящена взысканию невыплаченной зарплаты и анализу изменения закона о подоходном налоге. Также в третьей части проводится анализ актуальных проблем налогообложения подоходным и социальным налогами и исследуется и анализируется эффект добавления дополнительного вида дохода "требование по заработной плате" в § 12 раздел 1 в закон о подоходном налоге.

Целью магистерской работы было проанализировать результат добавления требования по заработной плате в § 12 раздел 1 в закон о подоходном налоге и получения налоговым управляющим права налогообложения требования по заработной плате подоходным и социальным налогами. Анализ установленных целей показал, что в теории при учетывании современных норм денежного мира требование является невозвратимым имуществом, которое имеет денежный эквивалент и за которое возможно приобрести товар. Все же в реальности требование задолжности по заработной плате реализовать достаточно тяжело, но не невозможно. На сегодняшний день в Эстонии нет регулируемого долгового рынка, на котором торг требованиями был бы контролируем. Именно поэтому на этом рынке активно участвуют мошенники, которые используют нерегулируемую так называемую серую зону.

Автор работы пришел к выводу, что на сегодняшний день налогообложение требования по заработной плате по сути разрешено. Это позволяет налоговому управляющему в ходе сложных, но все же возможных мероприятий, облагать налогом оставшиеся невыплаченными зарплатами. Также анализ выявил, что не все работодатели оставляют заработные платы невыплаченными со злым умыслом, например с учетом кризиса ликвидности необдуманное налогообложение работодателя может стать причиной банкротства и как следствие потерей работы для многих людей. В связи с этим возникает дилемма: всегда ли обосновано и необходимо облажение налогом требования по заработным платам.

Исходя из вышесказанного автор работы пришел к заключению, что добавление требования по заработной плате, как вида дохода восьмым пунктом в § 12 раздел 1 в законе о подоходном налоге, решит проблему многих работников и позволит налоговому управляющему в упрощенном виде облагать подоходным и социальным налогами коммерческие объединения, но вызовет ряд новых проблем, решение которых ляжет на судебные инстанции. Поэтому автор работы считает, что наилучшим решением в данной ситуации станет достижение такого уровня, где люди, основываясь на внутренний импульс, осознают целостность и принципы государства и улучшат налоговое законопослушание.

Kasutatud allikad

1. Aare Kurits, Ain Veide ja Peep Kalamäe „Uus tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne“ (Eesti Tööstus-ja Kaubanduskodu, Tallinn 2000)
2. Age Värvi „Alusetu rikastumise regulatsiooni ühtlustamine Euroopa Liidus“ (Juridica IV/2008)
3. Andres Arrak, Raul Eamets, Eve Parts, Katrin Pihor, Milvi Martina Piir, Raul Omel, Tõnu Roolaht, Kadi Timpmann, Viktor Trasberg, Urmas Varblane, Endriko Vörklaev: „Eesti Majandus- Lõimumine Euroopa ja globaalses kontekstis“ (Avatar, Tartu 2008)
4. Becer T, Treaty Shopping and EC Law. European Taxation
5. Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel „ Euroopa Maksuõigus“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006)
6. Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel „ Euroopa Maksuõigus“ (Sisekaitseakadeemia, Tallinn 2006)
7. Bill Bonner, Addison Wiggin „Võla Impeerium. Eepilise finantskriisi tekkimine.“ (Balti Raamat, Tallinn 2007)
8. Echart Gustavus „ Äriühinguõigus“ (Eesti Jsutiitsministeerium, Tallinn- Berliin 2000)
9. Elkind E., Sootak J., Juriidilise isiku vastutus. Uued arengusuunad eesti kohtupraktikas. (Juridica, X/2005)
10. I. Kull, M. Käerdi, V. Kõve. Võlaõigus. I. Üldosa.(Juridica Tallinn 2004)
11. Jaak Valge „Lahtirakendamine. Eesti Vabariigi majanduse stabiliseerimine 1918- 1924“ (Rahvusarhiiv, Tallinn 2003)
12. Kaido Künnapas. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? (Juridica II/2011)
13. Kallasmaa, S., Kägi, K., Valge, R., Vetevoog, K. Maksuviidad 2009.Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2009
14. Karayan, John E.; Swenson, Charles S.; Neff Joseph W. Strategic Corporate Tax Planning. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2002
15. Karin Madisson, Urmas Volens, Kaido Loor, Reimo Hammerberg, Kaupo Lepasepp, Katrin Altmets, Priit Raudsepp, Veiko Poulkainen, Paul Künnap, Mihkel Miidla, Indrek Eelmets, Gerly Lõhmus, Mari Matjus, Piibe Lehtsaar „ Juhatuse liikme vastutus (Advokadibüroo Sorainen, Äripäev 2014)
16. Karl-Erich Trisberg „Majandussituatsiooni muutus: kas piisav põhjus kestvuslepingu muutmiseks või ülesütlemiseks“ Juridica VI/2010
17. Kaspar Lind „ Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“ (Juriidica IV/2001, Tallinn)
18. Kaspar Lind „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“ (Juridica IV/2008)
19. Lasse Lehis „Maksuõigus“ (Juridica 2009 Tallinn)
20. Lasse Lehis Maksuõigus (Juridica 2012 Tallinn)
21. Leon Glikman „Põhjendamatu sekkumine majandustegevusse ja jälitustegevus“ (Juridica IV/2011, Tallinn)
22. Lillemets K., 2006. Maksuvõlgade sundtäitmine. Sisekaitseakadeemia
23. Kaspar Lind. Tulu mõiste. Juridica 2003 nr 5
24. Nigar Hashimzadea, Zhanyi Huangb, Gareth D. Mylesc „Tax fraud by firms and optimal auditing“ (International Review of Law and Economics 30 2010)
25. Paul Tammert: „Maksundus“ (Aimwell, Tallinn 2005)
26. R. Zimmermann. Grundstrukturen des Europäischen Bereicherungsrechts. Mohr Siebeck 2005

27. Richard M. Bird „Tax Policy and Economic development“ (John Hopkins University Press, USA 1992)
28. Seppo Saario „Saario investeerimisraamat“ (Juridica, Tallinn 2009)
29. Silvia Fedeli, Francesco Forte „Joint income-tax and VAT-chain evasion“ (European Journal of Political Economy vol 15 1999)
30. Simon James Christopher Nobes „The Economics of Taxation“ (Prentice Hall, Edinburg 2004)
31. Tambet Grauberg „Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel „ (Juridica III/ 2010)
32. Tanel Kalas „Juahtuse liikme hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades“ (Juridica v/2000, Tallinn)
33. Tiivel T., Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus. (Juridica, IX/2005)
34. Villu Zirnask, Katrin Liikane Raha, Pangad ja Finantsturud I (Tallinn, HP Toimetused 1994),
35. Villy Lopman „Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses“ (Juridica VII/2005, Tallinn)
36. Ülle Madise, Berit Aaviksoo, Hent Kalmo, Lauri Mälksoo, Raul Narits, Peep Pruks, Priit Vinkel „ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne“ (Juridica, Tallinn 2012)
37. N. Mankiw. Principles of Economics. Seventh Edition. - Cengage Learning, 2015
38. R. W. McGee. Is the Ability to Pay Principle Ethically Bankrupt? - Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, 1998, vol 1, no 3
39. R. A. Epstein. Principles for a Free Society: Reconciling Individual Liberty With the Common Good. - Perseus Books, 1998
40. S. Kendrick. The Ability-To-Pay Theory of Taxation. – The American Economic Review, vol 29, no 1, 1939)
41. T. P. Seto; S. L. Buhai. Tax and Disability: Ability to Pay And the Taxation of Difference. – University of Pennsylvania Law Review, vol 154, 2006, lk 1144).
42. Martin Tamme: „ Ettevõtte tehingulise ülemineku mõningaid aspekte“ (Juridica VI/2003)
43. Paul Varul: „Maksejõuetusõiguse areng Eestis“ (Juridica IV/2013)
44. Paul Varul: „ Tühine tehing“ (Juridica I/2011)
45. Triin Toom „Äriühingu püsiv maksejõuetus ja edasiste maksete tegemine“ (Juridica IV/2014)
46. P. Davies. Directors’ Creditor-Regarding Duties in Respect of Trading Decisions Taken in the Vicinity of Insolvency. – European Business Organization Law Review 2006 (7) 1
47. Denk, O. Tax reform in Norway: a Focus on Capital Taxation. OECD Economics Department Working Paper No. 950. 03.04.2012. ECO/WKP (2012) 27

Kasutatud kohtulahendid

48. Riigikohtu lahend 3-1-3-10-02
49. Riigikohtu lahend 3-3-1-73-04
50. Tartu halduskohus 3-11-1498
51. Tartu Ringonnakohus 3-3-1-49-13
52. Riigikohtulahend 3-1-1-57-07
53. Riigikohtu lahend 3-3-1-72-08
54. Tallinna Ringkonnakohtu lahend 3-11- 3058
55. Tallinna Halduskohus lahend 3-11-240

Kasutatud Euroopa kohtulahendid

56. Jugement of the Court Second Chamber Commision VS Portugal in Case C-345/05 26.10.2006

Kasutatud seadused

57. Riigiteataja Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011
58. Riigiteataja Maksukorralduse seadus 20.02.2002 R-T I 2002, 26, 150; RT I, 23.12.2014, 20
59. Riigiteataja Äriseadustik 15.02.1995- RT I 1995, 26, 355; RT I, 19.03.2015, 45
60. Riigiteataja Tulumaksuseadus 15.12.1999- RT I 1999, 101, 903; RT I, 19.03.2015, 65
61. Riigiteataja Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000- RT I 2000, 102, 675; RT I, 19.03.2015, 62
62. Riigi teataja Võlaõigusseadus 26.09.2001-RT I 2001, 81, 487; RT I, 11.04.2014, 13
63. Riigiteataja Tsiviilseadustiku üldosaseadus 27.03.2002-RT I 2002, 35, 216; RT I, 13.03.2014, 103
64. Riigiteataja Kogumispensioni seadus 14.04.2004-RT I 2004, 37, 252; RT I, 23.12.2013, 43
65. Riigiteataja Vanema hüvitise seadus 10.12.2003-RT I 2003, 82, 549; RT I, 16.04.2014, 31
66. Riigiteataja Käibemaksuseadus 10.12.2003- RT I 2003, 82, 554; RT I, 30.12.2014, 18
67. Riigiteataja Väärtpaberituru seadus 17.10.2001- RT I 2001, 89, 532; RT I, 19.03.2015, 43

Kasutatud Euroopa Nõukogu Direktiivid

68. Council Directive 2006/112/EC 28.11.2006 leitav internetis: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>
69. Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv nr 2001/23/EÜ internetist leitav:

Kasutatud interneti allikad

70. Diego d' Andria „The Effects of Tax Evasion on the Choice between Personal and Corporate Income Taxation „, <http://pfr.sagepub.com/content/39/5/682.full.pdf+html>
71. Soome Maksuameti kodulehekülg http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Paaomatulot/Paaomatulot%2812005%29
72. Riigiteataja Väärtpaberituru seadus <https://www.riigiteataja.ee/akt/123122014009#para6b1>
73. Patentti- ja rekisterihallituse ja Verohallinnon yhteinen yritystietojärjestelmä“ leitav internetis: <https://www.ytj.fi/english/what-is-the-bis>
74. EUR-lex <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>
75. Päevaleht interneti väljaanne <http://epl.delfi.ee/news/eesti/maksuamet-teeb-uuritud-peitmisele-lopun?id=70423543>
76. Riigiteataja Vanema hüvitise seadus <https://www.riigiteataja.ee/akt/116042014031>

77. Legislationlane
<http://www.legislationline.org/upload/legislations/2a/27/b4371e43dc8cf675b67904284951.htm>
78. Legistationline
<http://www.legislationline.org/upload/legislations/63/e1/d24f120df114ba9003796ee0f617.htm>
79. Legistationline
<http://www.legislationline.org/upload/legislations/ba/9e/43e6c88edc9e9c1a77d40fc33e75.pdf>
80. Legistationline
<http://www.legislationline.org/upload/legislations/c3/bd/71e2ac9db79a9624d2a2703c8a62.pdf>
81. Legistationline
<http://www.legislationline.org/upload/legislations/3a/be/06208f224b343c06d51d5c4d887a.pdf>
82. Maksu-ja Tolliamet ametlikud pressiteated www.emta.ee .
83. Päevaleht internetist leitav <http://epl.delfi.ee/news/eesti/maksuamet-teeb-uuritulupeitmisele-loppe?id=70423543>
84. Tulumaksuseaduse muutmise seadus eelnõu 468 SE leitav internetis Riigikogu lehelt:
<http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/7e4097f0-f1ff-6f2a-28c5-52e3a2c47b9b/Tulumaksuseaduse-muutmise-seadus/>
85. Eesti Tööandjate Keskliit leitav internetist:
<http://ettk.tooandjad.ee/et/kommentaariid/2001/11/item17621>
86. Eesti Maksumaksjate Liit leitav internetist:
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1970>
87. Õigusblogi ettevõtjale internetis leitav: <http://ee.triniti.ee/archives/3634>
88. Interneti uudisteportaal Delfi artikkel: Kaval jurist keerab õigussüsteemi ümber oma sõrme ning sai endale sadu ohvreid“ internetist leitav
<http://www.delfi.ee/news/paevauudised/krimi/pealtnagija-kaval-jurist-keeras-oigussusteemi-umber-oma-sorme-ning-sai-endale-sadu-ohvreid?id=71046121>
89. Kohtutäituri seaduse muutmise eelnõu väljatöötamise kavatsus 11.09.2013. Internetist leitav: <https://jmdelta.just.sise/dhs/n/document/9952be2d-860d-4ebf-b766-e91ad78f7666>

LISA 1 INTERVJUU PILLE LEPIK

Küsimused saadetud e-mailile pille.lepik@emta.ee 13.02.2015

Tere,

Minu magistritöö täpne pealkiri on Maksuhalduri õigus maksustada ning nõuda sisse töötasuvõlgnevusi. Seoses sellega on tekkinud mõned küsimused:

- 1) Kui palju kordi kuus, aastas (2013 ja 2014) küsib Soome maksuamet Eesti MTA-lt infot selle kohta, et töötajad, kelle alaline töökoht on küll Soomes, kuid juriidiline isik on Eestis ja väidetakse, et nii tulu-kui ka sotsiaalmaks makstakse Eestis?
- 2) Kui palju pöördub sama probleemiga, töötaja Soome kodanik, kes töötab alaliselt Eestis ja väidab maksude maksmist Soome, MTA Soome maksuameti poole?
- 3) Kas sama toimub ka teise naaberriigi Lätiga, Läti küsib MTA-lt andmeid Eesti kodanike tulu-ja sotsiaalmaksude maksmise kohta Eestis, kelle alaline töökoht on Lätis.
- 4) Kui palju teeb Eesti päringuid Läti saamaks teada Läti kodanike tulumaksumaksmise kohta Lätis, kelle alaline töökoht on Eestis.

Pille Lepik vastus e-mailile 20.02.2015

Tere!

- 1) Jõudsin kokku lugeda 2013 päringud, kus Soome küsis TSD andmeid. Neid oli 94. 2014 on ca sama suurusjärg, aga täpselt hetkel lugeda ei jõua.
- 2) Praktiliselt ei pöördu. Pöörduetakse FIDEK järelkontrolli raames nende Eesti isikute osas, kes töötavad Soomes või ka väljaspool (rekkajuhid) ja kes väidavad, et tulu on Soomes maksustatud, aga Soome andmetel ei ole.
- 3) Ei. Iga riik küsib reeglina ikka oma residentide kohta infot.
- 4) Ei tee. Läti kodanike maksustamine on Läti maksuameti pädevuses. Edastame Läti, nagu ka kõigisse teistesse EL riikidesse ja veel mõnda maksulepingupartnerriiki nende riikide residentide Eesti tulu andmed massandmetena iga-aastaselt.

LISA 2 INTERVJUU KAIDO LEMENDIK

Tere,

Minu nimi on Andrus Arman, õpin Tallinna Tehnikaülikooli sotsiaalteaduskonnas magistrantuuris. Kirjutan hetkel lõputööd uurimaks, mis juhtub siis, kui lubada maksuhalduril maksustada töötasuvõlga ehk nõudena üleval olevalt töötasult võiks maksuhaldur määrata maksuotsusega maksukohustuslasele tulu- ja sotsiaalmaksu tasumist.

Küsimus: Kui suur on „ümbrikupalga“ maksmise probleem Eestis? Kui vaadata maksude laekumata jäämise seisukohast, siis on ümbrikupalkade maksmisega kaasnev maksukadu käibemaksu järel suuruselt teine probleem. Lisaks laekumata maksudele on probleemiks ka ümbrikupalka vastuvõtivate inimeste sotsiaalsete garantiide puudumine (pension, arstiabi kättesaadavus jne) Kui palju kaotab riik hinnanguliselt maksuraha aastas selle tõttu, et töötasuid ei deklareerita täies mahus või ei deklareerita üldse?

Vastus: Üle 150 mln € aastas

Küsimus: Kui raske on tõestada ümbrikupalga maksmist maksumenetluses?

Vastus: Tõestamine oleneb tõendite hulgast. Tihti on tööandja ja töövõtja kokku leppinud ja maksuhaldurile tegelikku palka ei avaldata ning selgitustes räägitakse vaid sellest palga osast, mis on maksuhaldurile ka deklareeritud. Ülejäänud töötasu osa on saadud sularahas ning selle saamist eitatakse ning muid tõendeid tihti saada ei ole.

Küsimus: Alates 2010. aastast ei määra maksuhaldur tööjõumaksusid isikute kohta, keda pole võimalik 100% tuvastada, ehk umbisikulised töötasud. Näiteks kui menetluse käigus on tuvastatud ümbrikupalga saaja eesnimi nt Reet, kuid ei ole tuvastatud konkreetne isik, ei ole teada isikukoodi ega perekonnanime, siis kuni 2010. aastani määras maksuhaldur palga Reedale ning maksustas selle ilma isiku konkretiseerimata. Kas ja kuidas on selline muutus teinud keerulisemaks ümbrikupalga juhtumite menetlemise?

Vastus: Menetlemine pole seetõttu keerulisemaks muutunud. Kui isik pole tuvastatav, siis tööandja võidab sotsiaalmaksus. Isikustamata väljamaksed maksustatakse ettevõtlusega mitteseotud kuluna, millelt tuleb tasuda vaid tulumaks.

Küsimus: Kui suur oli/on probleem, et tööandja ei maksa enam töötajale palka ning müüb äriühingu variisikule peale seda kui MTA alustab äriühingu suhtes kontrolli.

Vastus: Probleem on olemas, kuid selle suuruse kohta ei ole korralikke uuringuid olnud.

Küsimus: Kas isikud pöörduvad murekirjadega/palvetega MTA poole seoses tööandjate poolsete töötasude maksmata jätmisega?

Vastus: Jah, kuid kuna pole toimunud väljamakseid, mida maksustada, siis ei ole maksuhalduril võimalik eelnimetatud infoga midagi peale hakata.

Küsimus: Kui hästi on Teie arvates maksumaksjad vastu võtnud töötajate registri?

Vastus: Väga hästi

Küsimus: Kas töötajate register on mõjutanud maksekuulekust äriühingute seas?

Vastus: Jah. Esimese 7 kuuga on registri loomise ja registreerimiskohustuse kontrollimise tulemusena laekunud riigieelarvesse rohkem makse 9 mln € ulatuses.

Küsimus: Kas ja mida tuleks Teie arvates teha, et maksuhaldur saaks kiiremini ja efektiivsemalt maksustada „ümbrikupalga“ maksjaid või tänu töötajate registrile on vähenenud „ümbrikupalga“ saajate osakaal ning tööliste register on muutnud maksuhalduri tööd efektiivsemaks?

Vastus: Ümbrikupalga saajate osakaal ja ümbrikupalkade maksmisest saadava kahju suuruse kohta ei ole veel nii värskeid andmeid, et hinnata töötamise registri mõju neile näitajatele. Arvan, et kiirema ja efektiivsema maksustamise asemel tuleb otsida lahendusi, mis muudavad ümbrikupalga maksmise kalliks ning ebamugavaks.

Küsimus: Mida arvate võimalusest lubada maksuhalduril maksustada tööjõumaksudega tööliste palganõudeid tööandja vastu? Kas see parandaks Teie hinnangul maksude laekumist ja vähendaks nn „ümbrikupalga“ maksmise riski?

Vastus: Arvan, et nimetatud meede ei vähenda olulisel määral ümbrikupalga maksmise riski ega suurenda laekumist. Tööandjad ei võta ümbrikupalga nõudeid oma maksuarvestuses üles ja seega puudub info, mida maksustada.