Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Darina Arhipova

MAKSUKONTROLLIDE MÕJU HARJUMAA TOITLUSTUSETTEVÕTJATE MAKSUKÄITUMISELE

Lõputöö

Juhendaja: Maret Güldenkoh, MBA

Kaasjuhendaja: Endrik Jäger, rakenduslik kõrgharidus

Tallinn 2022

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2022

Töö pealkiri eesti keeles: Maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele.

Töö pealkiri võõrkeeles: *Impact of Tax Controls on the Tax Behavior of Catering Companies in Harju County.*

Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 39 leheküljest. Lõputöös on kasutatud 66 allikat, millele on tekstis viidatud.

Lõputöö uurimisprobleem seisnes küsimuses, kuidas on maksuhalduri poolt läbiviidud maksukontrollid mõjutanud toitlustusettevõtjate maksukäitumist? Lõputöö eesmärk oli välja selgitada seosed maksukontrollide läbiviimise ja toitlustusettevõtjate maksukäitumise vahel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks ning uurimisprobleemi lahendamiseks püstitati viis uurimisülesannet, mille lahendamiseks kasutati kombineeritud uurimismeetodit. Töö teoreetilise osa esimeses alapeatükis selgitati maksukäitumise mõistet ning seda mõjutavaid tegureid. Teises alapeatükis määratleti maksukontrolli mõiste ning selle olemus maksukäitumist mõjutava tegurina. Lõputöö empiirilises osas analüüsiti seost maksukontrollide läbiviimise ning Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise vahel Maksu- ja Tolliameti kontrollikeskkonna andmebaasist kogutud statistika ning ekspertintervjuude vastuste alusel.

Töö tulemusena selgus, et maksukontrollid mõjuvad Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele erinevalt. Osa Harjumaa toitlustusettevõtjatest likvideerivad puudused oma maksuandmetes ning seeläbi parendavad oma maksukäitumist. Kuid on ka neid Harjumaa toitlustusettevõtjaid, kes jätkavad pärast maksukontrolli toimumist maksurikkumiste toimepanemisega ning nende maksukäitumine ei parene. Samuti on ettevõtjaid, kes maksukontrolli tagajärjel lõpetavad oma majandustegevuse. Lõputöös soovitatakse seadusandjal kaaluda reaalajas jälgitav kassasüsteemi loomist, kaaluda Maksu- ja Tolliameti poolt usaldusväärsuse märgete andmist olemasolevatele kassaprogrammidele ja/või kaaluda toitlustusettevõtjate käibemaksumäära alandamist 9%-ni.

Võtmesõnad: toitlustusettevõtja, maksukäitumine, maksukontroll

Võõrkeelsed võtmesõnad: *catering, tax behavior, tax control*

Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu

Töö autor: Darina Arhipova

Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste tööde autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Annan Sisekaitseakadeemiale tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose reprodutseerimiseks säilitamise ja elektroonilise avaldamise eesmärgil, sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõpetamiseni. Annan loa üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Sisekaitseakadeemia veebikeskkonna kaudu sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogu kaudu ja paberkandjal Sisekaitseakadeemia raamatukogus kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni. Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.

Allkiri: Allkirjastatud digitaalselt

Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Maret Güldenkoh	Allkiri: Allkirjastatud digitaalselt
Vastab lõputöö nõuetele Kaasjuhendaja: Endrik Jäger	Allkiri: Allkirjastatud digitaalselt
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Kerly Randlane	Allkiri: Allkirjastatud digitaalselt

SISUKORD

MÕISTETE JA LÜHENDITE LOETELU 4
SISSEJUHATUS 5
1. MAKSUKÄITUMISE JA MAKSUKONTROLLI TEOREETILINE KÄSITLUS 8
1.1. Maksukäitumise olemus ja seda mõjutavad tegurid 8
1.2. Maksukontrolli olemus ettevõtjate maksukäitumise kujundamisel 15
2. TOITLUSTUSETTEVÕTJATE MAKSUKÄITUMISE MUUTUSE HINDAMINE 21
2.1. Uuringu metoodika, valim ja protsess 21
2.2. Maksukäitumise muutus 26
2.2.1. Statistilise analüüsi tulemused 26
2.2.2. Ekspertintervjuude tulemused 31
2.3. Järeldused ja soovitused 35
KOKKUVÕTE 40
SUMMARY 42
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU 44
Lisa 1. Ekspertintervjuude küsimused 50
Lisa 2. Ekspertintervjuude koodipuu 51

MÕISTETE JA LÜHENDITE LOETELU

KOKE – Kontrollikeskkond

KOV – Kohalik omavalitsus

MKS – Maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

OECD – Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon

SKT – Sisemajanduse kogutoodang

TÖR – Töötamise register

SISSEJUHATUS

Inimesed on makse maksnud iidsetest aegadest peale. Siis nimetati neid lõivudeks või tribuutideks ja maksti peamiselt loodusliku tootena (Bylya, 2013, p. 137). Nüüd makstakse need rahas ja on kodanike kohustuslikud maksed riigieelarvesse. Maksud on eduka riigi üks olulisemaid komponente, sest just maksutulu eest tagatakse kodanikele hea haridus, meditsiin ja infrastruktuur (Zeqiraj, 2015, pp. 52-53). Aastatega on suhtumine maksudesse muutunud ja paljud inimesed on hakanud mõistma, et makse on oluline maksta, sest sellest sõltub inimkonna heaolu. Kuid on nii eraisikuid kui ka juriidilisi isikuid, kes püüavad igal võimalikul viisil vältida maksude maksmist ning panevad toime maksurikkumisi. (McGee, 1999, p. 411)

Maksukontroll on maksude arvestamise, kinni pidamise, deklareerimise ja tasumise õigsuse kontroll. Eestis tegeleb riigitulude haldamisega MTA ning peamiselt tegeleb MTA maksutulude kokku kogumise (Maksu- ja Tolliamet, 2021a, lk 8) ning maksujärelevalve teostamisega (Maksukorralduse seadus, 2002). Oma ülesannete täitmiseks oli MTA 2021. aasta arengukavas seadnud strateegiliseks eesmärgiks vähendada maksupettuseid kasutades MTA valduses olevaid järelevalvelisi meetmeid tõhusalt, süsteemselt ning sihipäraselt (Maksu- ja Tolliamet, 2021, lk 18). Lõputööga uuritakse maksukontrollide mõju toitlustusettevõtjate maksukäitumisele ning pakutakse võimalikud lahendused ettevõtjate maksukäitumise parendamiseks.

Lõputöö aktuaalsus tuleneb sellest, et COVID-19 tulekuga on kõige enam kannatanud toitlustusettevõtjad (Statistikaamet, 2020), sest pandeemia tõi kaasa toitlustusettevõtjatele palju erinevaid piiranguid. Olukorras, kus lahtiolekuaeg, täituvus ja inimeste liikumine on piiratud, korraldavad ettevõtjad oma majandustegevust ümber, sulgevad tegevuskohti, vähendavad personali, muudavad ärimudelit ning optimeerivad oma kulutusi, sealhulgas maksukulusid. Statistikast „Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes“ aastatel 2018-2021 nähtub, et vaatamata toitlustusettevõtjate arvu suurenemisele, on aastate jooksul deklareeritav käive toitlustusettevõtjate seas vähenenud. Võrreldes koroonakriisi eelset statistikat 2021. aasta statistikaga selgub, et toitlustusettevõtjate arv on suurenenud 8% võrra, kuid samas deklareeritav käive toitlustusettevõtjate seas on vähenenud lausa 36%. (Maksu- ja Tolliamet, 2018, 2019, 2020, 2021b, lk 2) Tuginedes MTA statistikale “Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevue lõikes” on alust arvata, et

maksukohustuse vähendamiseks, maksueelise saamiseks ning erinevate riigipoolsete toetuste saamiseks on toitlustusettevõtjad koroonakriisi tulekuga hakanud rohkem varjama oma tegelikku käivet, maksma töötajatele ümbrikupalka, viima ettevõttest fiktiivsete tehingutega raha välja jpm. Seega on pandeemia oluliselt mõjutanud toitlustusettevõtjate majandustegevust ning seeläbi ka nende maksukäitumist.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et autorile teadaolevalt ei ole Eestis varem uuritud maksukontrollide mõju toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Maksukäitumise mõistet ning maksuhalduri toiminguid on käsitletud mitmes töös (Suharukov, 2015; Uue, 2017). Toitlustusettevõtjaid on käsitlenud Gerli Reesna 2016. aastal lõputöös „Jootraha tuluna deklareerimise võimalused Eestis toitlustusasutuste näitel“ ning Karina Jagudina 2017. aastal lõputöös „Toitlustusettevõtja deklareerimiskohustuse täitmine Pärnu maakonna näitel“. Tuleb tõdeda, et teadustöö raames pole Eestis uuritud maksuhalduri ühe konkreetse toimingu mõju teatud tegevusvaldkonna maksukäitumisele. Ka välisriikides pole uuritud maksukontrollide ning toitlustusettevõtjate maksukäitumise vahelist seost. Küll aga on uuritud maksuhalduri toimingute mõju kõigi ettevõtjate maksukäitumisele (Allingham & Sandmo, 1972; Slemrod, *et al.,* 2001; Guala & Mittone, 2005; Mittone, 2006).

Lõputöös püstitatud uurimisprobleem on järgmine: kuidas on maksuhalduri poolt läbiviidud maksukontrollid mõjutanud Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist? Probleemi lahendamiseks on püstitatud järgmised uurimisküsimused:

1. Millised muudatused on toimunud toitlustusettevõtjate maksukäitumises pärast maksukontrolli toimumist?
2. Millised meetmed on toitlustusettevõtjate maksukäitumise mõjutamsel efektiivsemad?

Lõputöö eesmärk on välja selgitada seosed maksukontrollide läbiviimise ja Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise vahel. Sellest tulenevalt on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Analüüsida teoreetiliste allikate alusel maksukäitumise olemust ja seda mõjutavaid tegureid.
2. Määratleda teoreetiliste allikate alusel maksukontrolli mõiste ning selle olemus maksukäitumist mõjutava tegurina.

3. Analüüsida kirjeldava statistika ja korrelatsioon- ning regressioonanalüüsi abil Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumisi ja maksukontrollide teostamist ajavahemikus 2018-2021 ning leida seosed järelevalve teostamise ja maksukäitumise vahel.
4. Analüüsida intervjueeritavate hinnanguid maksukontrolli mõju kohta Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele aastatel 2018-2021.
5. Sünteesida teooriat ja uuringu tulemusi ning teha soovitusi toitlustusettevõtjate maksukäitumise võimalikuks parendamiseks.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks, püstitatud uurimisküsimustele vastuste saamiseks ning ülesannete täitmiseks kasutatakse lõputöö empiirilises osas kombineeritud kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Empiirilise osa esimene etapp on kvantitatiivne uuring, mille raames teostatakse statistiline analüüs. Kontrollikeskkonna andmebaasist kogutud andmete analüüsimiseks kasutatakse kirjeldavat statistikat, korrelatsioon- ja regressioonanalüüsi ning hinnatakse maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Empiirilise uuringu teine etapp on kvalitatiivne uuring, mille raames viiakse läbi ekspertintervjuud. Intervjuude käigus soovitakse välja selgitada, kuidas on ekspertide hinnangul mõjunud maksukontrollid Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele aastatel 2018-2021. Saadud analüüsi tulemuste alusel tehakse järeldused maksukontrollide mõjust Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele ning antakse soovitused maksukäitumise võimalikuks parendamiseks.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimene peatükk on jagatud kahte alapeatükki. Esimeses alapeatükis määratletakse maksukäitumise mõiste ning seda mõjutavad tegurid. Teises alapeatükis antakse ülevaade maksukontrolli mõistest ning selle rollist ettevõtjate maksukäitumise kujundamisel.

Teine peatükk koosneb kolmest alapeatükist. Esimeses alapeatükis kirjeldatakse lahti uuringu läbiviimise metoodika, valim ja protsess. Teises alapeatükis analüüsitakse statistilise analüüsi ja intervjuude alusel maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Kolmas alapeatükk on ülevaatlik, seal esitatakse analüüsi järeldused ning soovitused toitlustusettevõtjate maksukäitumise võimalikuks parendamiseks.

1. MAKSUKÄITUMISE JA MAKSUKONTROLLI TEOREETILINE KÄSITLUS

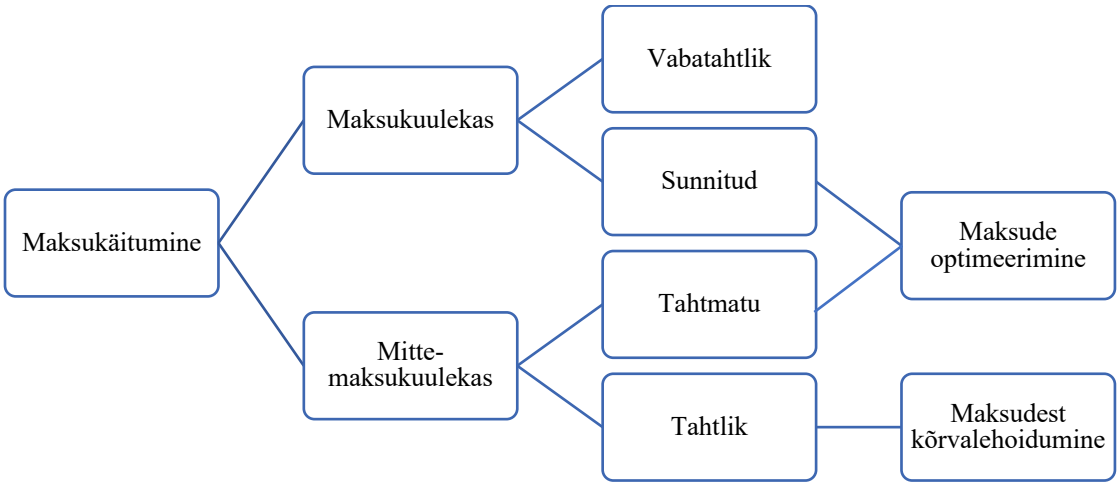
1.1. Maksukäitumise olemus ja seda mõjutavad tegurid

Maksud on riigieelarve kõige olulisem osa. Majanduse toimimiseks ja riigieelarvesse vahendite saamiseks peavad kõik maksukohustuslased loovutama osa oma tulust riigile, mis tekitab palju rahulolematust nii ettevõtjate kui ka eraisikute seas (Zeqiraj, 2015, p. 52, 55). Loomulikult ei koguta makse vaid majanduse toimimiseks ja riigieelarve suurendamiseks, vaid eelkõige avalike hüvede pakkumiseks. Kogutud maksuraha eest pakutakse elanikele tasuta haridust ning tervishoidu, ehitatakse ja parandatakse teid ning tagatakse riigikaitse. (Zeqiraj, 2015, p. 53) Kuid mitte kõik maksumaksjad ei tasu makse korrektselt. Paljud inimesed usuvad, et valitsus ei paku inimestele kogutud maksuraha eest piisavalt hüvesid ning seepärast hoidutakse maksude tasumisest kõrvale. Selline maksumaksjate tegevus mõjub oluliselt nende maksukäitumisele ja ka riigi majandusele, sest riigieelarvesse jääb maksutulu laekumata. Sellest tulenevalt ei saa riik korrektselt toimida ning vajalikke teenuseid pakkuda. (McGee, 1999, p. 411)

Tänapäeval puudub üldtunnustatud maksukäitumise mõiste, vaatamata sellele, et see on laialdaselt kasutuses majanduskirjanduses. Üldiselt väljendub maksukäitumine maksukohustuslaste suhtumises seadusega kehtestatud maksunormidesse. (Ahmadi & Imankhan, 2019, p. 139) Lihtlustatult on maksukäitumine maksukohustuslaste arusaam maksude tasumise tähtsusest ja vajadusest (Randlane, 2016, p. 515). Maksukäitumise mõiste selgitamine on äratanud suure hulga teadlaste tähelepanu, et defineerida see mõiste ning seda mõjutavaid tegureid. Mõiste defineerimise tagajärjel on maksukäitumisega seoses tekkinud mitmeid valdkondi, millest enim uuritud haruks on maksukuulekus. (Ahmadi & Imankhan, 2019, p. 139)

Maksukäitumise alusel võib maksumaksja olla maksukuulekas või mittemaksukuulekas (vt joonis 1). OECD käsitluses on maksumaksja maksukuulekas, kui ta täidab kõik maksukohustuslase põhikohustused. Maksukohustuslase põhikohustusteks on ettevõtluse registreerimine, deklaratsioonide tähtaegne esitamine, korrektne informatsiooni esitamine ning tähtaegne maksude tasumine. (OECD, 2009, p. 9) Maksukuulekust võib põhikohustuste kohaselt saavutada kas vabatahtlikult või sunniviisil (Muehlbacher, *et al*., 2011, p. 89; vt

joonis 1). Maksukohustuse vabatahtlik täitmine tähendab eelkõige seda, et maksumaksja deklareerib ja tasub kõik maksud vabatahtlikult ning seadusega sätestatud korras (Randlane, 2019, p. 17). James ja Alley (2002, p. 30) on viidanud, et vabatahtliku maksukäitumise saavutamiseks peavad maksumaksjad iseseisvalt täitma põhikohustusi ilma maksuhalduri vahelesegamiseta ja täitetoiminguid rakendamata. Kui maksukohustuse vabatahtlik täitmine sõltub eelkõige maksukohustuslase usaldusest ametiasutuse suhtes, siis sunnitud maksukuulekus sõltub ametiasutuse võimust (Muehlbacher, *et al*., 2011, p. 89, 91). See tähendab, et maksukohustuse täitmiseks peab maksuhaldur rakendama erinevaid meetmeid (järelevalvelisi tegevusi, sanktsioone, täitetoiminguid ja muid sunnivahendeid). Maksukohustuse sunniviisiline täitmine on omane mittemaksukuulekale käitumisele. (Randlane, 2019, p. 17; vt joonis 1) Vabatahtliku ja sunniviisilise maksukohustuse täitmise eristamine on oluline, sest maksuhaldur on kohustatud kohtlema maksumaksjaid vastavalt nende maksukäitumisele seadusandja poolt sätestatud korras ja piires (Muehlbacher, *et al*., 2011, p. 91).

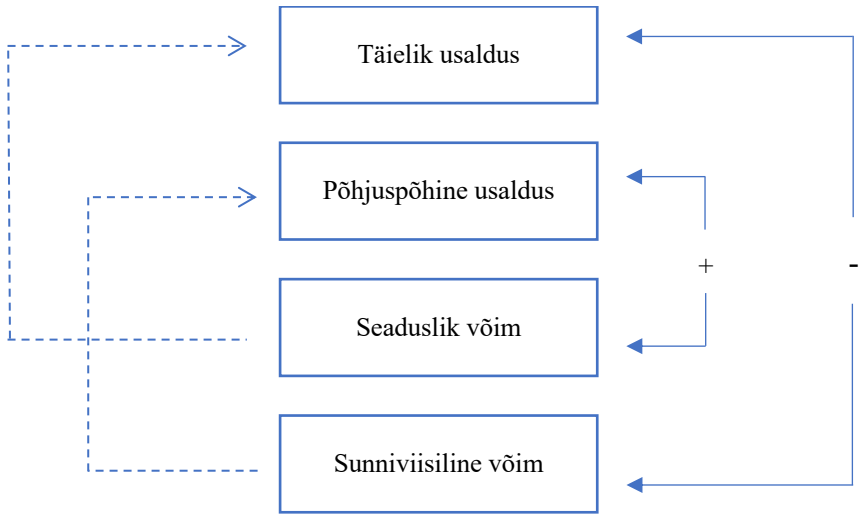


Joonis 1. Maksukäitumise liigitamine (Bătrâncea, *et al*., 2012, p. 14; Randlane, 2016, p. 517; Randlane 2019, pp. 17-18; Muehlbacher, *et al*., 2011, p. 89; autori koostatud)

Mittemaksukuulekat käitumist seostatakse enamasti maksudest kõrvalehoidumisega, olgu see siis tahtlik või tahtmatu (Randlane, 2016, p. 517; vt joonis 1). Kui maksukohustuslane rikub vähemalt ühte maksukohustuslase põhireeglit, siis loetakse teda kohe mittemaksukuulekaks (OECD, 2008, p. 9). On olemas kahte tüüpi mittemaksukuulekat käitumist: maksudest kõrvalehoidumine ja maksude optimeerimine (vt joonis 1). Kahe mõiste vahe seisneb maksumaksja tegevuse seaduslikkuses. Maksude optimeerimine on

seaduslik tegevus, mille käigus kasutab maksumaksja seaduses olevaid lünkasid oma maksukohustuse vähendamiseks. Maksudest kõrvalehoidumine on aga tahtlik seaduserikkumine maksude vähendamise eesmärgil. (Bătrâncea, *et al*., 2012, p. 14) Selline tegevus võib hõlmata endas võltsitud dokumentide koostamist ning valeandmete esitamist MTAle, lihtsamalt öeldes on tegemist maksupettusega (Bekmann, 2016, lk 11). Vaatamata sellele, et mittemaksukuulekate maksumaksjate hulka loetakse ka neid, kes vähendavad oma maksukohustust seaduslikul teel, on oluline teha vahet tahtmatul ja tahtlikul teol, sest tahtlik maksudest kõrvalehoidumine on karistatav ja kuritegelik (Randlane, 2019, p. 17; Randlane, 2016, p. 516).

Eeldatakse, et ametiasutuste võim ning maksumaksjate usaldus nende suhtes on kaks peamist maksukuulekust kujundavat mõõdet. Ametiasutuse usalduse ja võimu dünaamika hindamiseks loodi *the slippery slope framework* mudel, mida hiljem uuendati. (Bătrâncea, *et al*., 2012, p. 21) Uuendatud mudeli järgi jaotati ametnike võim sunniviisiliseks ja seaduslikuks võimuks ning usaldus ametnike vastu jaotati täielikuks ja põhjuspõhiseks usalduseks (Gangl, *et al.*, 2020, p. 99; vt joonis 2).



Joonis 2. Usalduse ja võimu vaheline dünaamika (Gangl, *et al.,* 2015, pp. 16-18; Gangl, *et al.,* 2020, p. 99; autori koostatud)

Sunniviisiline võim tähendab seda, et käitumise mõjutamiseks kasutatakse karistavat ja premeerivat meedet. Kui maksumaksja käitub mittemaksukuulekalt, siis karistatakse teda rahalise trahviga või vangistusega. Kui aga maksumaksja käitub maksukuulekalt, siis saab ta selle eest preemiaid ja auhindu (erinevate toetuste ning hüvede näol). Seaduslik võim on

defineeritud kui maksumaksjate arusaam, et maksuhaldur töötab seaduslikul alusel, asjatundlikult, annab teavet ja omab positiivset mainet, mis omakorda toob kaasa koostöö ametiasutuse ja maksumaksja vahel. (Gangl, *et al.*, 2020, pp. 100-101; Gangl, *et al.*, 2015, p. 15)

Põhjuspõhine usaldus tähendab maksumaksja tahtlikku otsust usaldada maksuhaldurit. Maksumaksjate otsus põhineb eelkõige maksuhalduri heade ja õiguspäraste kavatsuste ning sisemiste ja väliste tegurite hindamisel. Selleks kaalub maksumaksja, kas maksuhaldur taotleb maksumaksjale väärtuslikku eesmärki, kas maksuhaldur tegutseb seaduspäraselt, motiveeritult, heatahtlikult ja asjatundlikult ning kas maksuhalduri toiminguid soodustavad välised tegurid või mitte. Täieliku usalduse all mõistetakse maksumaksja automaatset, tahtmatut ja alateadlikku usaldust maksuhalduri suhtes. Täielik usaldus põhineb maksumaksja varasematel positiivsetel kogemustel, assotsiatsioonidel ning arusaamal, et maksuamet on ametlik institutsioon. (Hofmann, *et al.,* 2017, pp. 2-3; Gangl, *et al.,* 2015, p. 16)

Sõltuvalt võimu kvaliteedist ja viisist, kuidas võimu rakendatakse või tajutakse, võib usaldus ametiasutuse suhtes kas tugevneda või nõrgeneda. Ka usalduse kvaliteet võib mõjutada võimu tajumist. (Gangl, *et al.,* 2015, p. 17) Kirchler, Hoelzl ja Wahl (2008, p. 213) järeldavad, et sunniviisilist võimu kasutav maksuhaldur riskib usalduse kaotamisega, samas kui seadusliku võimu kasutav maksuhaldur võidab maksumaksjate usalduse.

The slippery slope framework mudeli alusel tegid psühholoogid (Gangl, Hofmann, Kirchler) kaks peamist järeldust. Esimese järelduse kohaselt on sunniviisilise võimu ja täieliku usalduse vahel negatiivne seos ning seadusliku võimu ja põhjuspõhise usalduse vahel aga positiivne seos. Teise järelduse kohaselt on sunniviisiline võim ja põhjuspõhine usaldus omavahel seotud läbi seadusliku võimu ning täielik usaldus ja seaduslik võim on seotud põhjuspõhise usalduse kaudu (vt joonis 2, käesolev töö, lk 10). See tähendab, et kui maksurikkujate suhtes rakendatakse sunniviisilist ja seaduslikku võimu, siis tagatakse sellega maksukuulekate maksumaksjate kaitse, mis omakorda soodustab põhjuspõhise usalduse teket. Kui aga ametiasutused kasutavad seaduslikku võimu, siis seeläbi mõjuvad nad maksumaksjate põhjuspõhisele ja ka täielikule usaldusele. See tähendab, et põhjuspõhine usaldus muutub maksuhalduriga rutiinse suhtlemise kaudu täielikuks usalduseks. (Gangl, *et al.,* 2015 pp. 16-18)

Lisaks ametiasutuse usaldusele ja võimule sõltub maksukäitumine ka teistest teguritest, sealhulgas majanduslikest, poliitilistest, sotsiaalsetest ja psühholoogilistest teguritest. Ühte tegelikku maksukuulekust mõjutavat tegurit on keeruline määratleda, sest need võivad olla omavahel tihedalt seotud. (Randlane, 2012, p. 89) Tuginedes teadlaste (Kirchler, Walsh, Alm, Hashimzade jt) uuringutele võib maksukäitumise mõjutegureid jagada kahte suurde kategooriasse: majanduslikud ja mittemajanduslikud tegurid. Majanduslikud tegurid on sellised, millel on maksumaksjale majanduslik mõju ning nende hulka kuuluvad maksumaksja maksukoormus, sissetulek, maksumäär, tajutav avastamisrisk ja karistuste raskusaste. (Randlane, 2019, p. 19) Loo, Evans ja McKerchar (2012, ref Okpeyo, *et al*., 2019, p. 4) on leidnud, et maksukontroll on üks meetmest, mille abil maksumaksjate maksukuulekus pareneb. Maksukontroll tagab, et maksustatavad tehingud saavad deklareeritud õigesti, sest kontrolli käigus tuvastatud maksupettused on karistatavad ja kuritegelikud. Samuti näitavad Loo, *et al.,* (2012, ref Okpeyo, *et al*., 2019, p. 4) uuringud, et sagedane maksukontroll tõstab maksumaksjate maksukuulekust ning kõrged trahvid hoiavad maksumaksjaid ära edaspidiste maksurikkumiste eest. Ka maksukoormusel on mõju maksukuulekusele (Okpeyo, *et al*., 2019, p. 4). Mustafa Mohd-Hanefah (1996, ref Okpeyo, *et al.,* 2019, p. 4) on leidnud, et kõrged maksumäärad toovad kaasa maksumaksja põhikohustuste mittetäitmise, samas kui madalad maksumäärad suurendavad vabatahtliku kohustuste täitmise.

Mittemajanduslikke tegureid võib jagada kahte põhikategooriasse: institutsionaalsed ja individuaalsed mõjutegurid. Institutsionaalsed ehk välised tegurid on sellised, mis mõjutavad väliselt maksumaksjate valmisolekut makse maksta. Institutsionaalsete tegurite alla kuuluvad seadusandlus, seaduste keerukus, fiskaalpoliitika, usaldus valitsuse vastu ning demokraatia. (Randlane, 2019, pp. 19-20) Eriksen ja Fallan (1996, ref Okpeyo, *et al.,* 2019, p. 5) väidavad, et tulus meetod maksurikkumiste vähendamiseks on maksumaksjate maksualaste teadmiste suurendamine. Eriskeni ja Fallan'i uuringud (1996, ref Okpeyo, *et al.,* 2019, p. 5) näitavad, et maksualaste teadmiste ja maksukuulekuse taseme vahel on positiivne seos, see tähendab, et maksuseaduste tundmine aitab maksumaksjatel oma kohustusi hõlpsasti täita. Lisaks on Torgler leidnud (2003, 2007, ref Randlane, 2019, p. 28), et usaldus riigi vastu, kodanike kaasatus maksunduslike ja maksupoliitiliste otsuste tegemisel ning hästitoimiv avalik haldus suurendavad maksumaksjate valmisolekut makse maksta.

Individuaalseid ehk sisemisi tegureid nimetatakse ka sotsiaalpsühholoogilisteks teguriteks ning nende hulka kuuluvad isiklikud ja sotsiaalsed normid, demograafilised tunnused ning õiglus. Isiklikud normid on seotud isiku endaga ning põhinevad maksumaksja enda käitumisel ja otsustel. (Käige, 2017, lk 17) Muutusi maksukäitumises iseloomustavad sellised isiklikud normid nagu üksikisiku väärtused, moraalitunne, religioossed uskumused ja indiviidi eneseuhkus ning väärikus (Hofmann, *et al.,* 2008, p. 210). Isiklikud normid peegeldavad maksumaksja väärtushinnanguid ja maksueetikat ning on seotud erinevate isikuomadustega nagu egoism ja ausus (Kirchler, 2007, ref OECD, 2010, p. 20). Sotsiaalsed normid on aga seotud sotsiaalse grupi (perekonna, sõpruskonna, tuttavate) käitumise, ideede ja veendumustega (OECD, 2010, p. 20). Wenzel'i (2004, ref Randlane, 2016, p. 521) uuringu tulemused näitavad, et teiste arvamused, käitumine või arusaamad on maksumaksja jaoks väga olulised. On leitud, et kui maksumaksja näeb teiste rikkumisi, siis rikub ka tema. Samamoodi on maksukuuleka käitumisega, kui maksumaksja näeb, et keegi tunnistab kehtivaid seadusi ja norme ning käitub õiglaselt, siis käitub ka tema maksukuulekalt. (Cialdini, Reno & Kallgren, 1990, ref OECD, 2010, p. 20) Vaatamata sellele, et maksuhalduril on isiklike norme üsna keeruline muuta, mõjutavad isiklikud normid maksukuulekust tugevamini kui sotsiaalsed normid (Bobek *et al.,* 2013, ref Randlane, 2019, p. 20).

Demograafilised tunnused on vanus, sugu, perekonnaseis, haridus, tööalane staatus ning sotsiaalne klass. Demograafilised tunnused on maksukäitumise kujundamisel väga olulised ning nende mõju on läbi aegade analüüsitud. Mõju hindamiseks analüüsitakse, kuidas üksikisiku seotus teatud demograafilise teguriga soodustab maksukuulekat või mittemaksukuulekat käitumist. Richardson'i (2006, ref Ameyaw & Dzaka, 2016, p. 1657) hinnangul järgivad vanemad inimesed rohkem maksunõudeid kui nooremad. Nooremad inimesed on rohkem nõus riskima ning on vähem tundlikud karistuse suhtes. (Ameyaw & Dzaka, 2016, pp. 1656-1657) Soo ja maksukuulekuse suhte analüüsimisel leidis Torgler oma uuringutes (2007, 2012, ref Randlane, 2019, p. 21), et naissoost maksumaksjad on rohkem maksukuulekad kui meessoost. See on tingitud eelkõige naiste tundest, et neile on maksudest kõrvalehoidumine vastuvõetamatu. Samuti ka perekonnaseisuga. Samuti on Torgler (2007, 2012, ref Randlane, 2019, p. 21) leidnud, et abielus maksumaksjad on rohkem maksukuulekad kui vallalised maksumaksjad.

Õiglus on jagatud kolme valdkonda: jaotav õiglus, protseduuriline õiglus ja karistuslik õiglus (Wenzel, 2003, ref Randlane, 2019, p. 21). Jaotav õiglus puudutab ressursside, tulude ja kulude õiglast jaotamist maksumaksjate vahel. Jaotava õigluse uuringus leidsid Spicer ja Becker (1980, ref Hofmann, *et al.,* 2008, p. 212), et kodanikud, kes tunnevad, et neid koheldakse teiste maksumaksjatega võrreldes ebasoodsalt, hoiduvad suurema tõenäosusega maksudest kõrvale. Protseduuriline õiglus puudutab maksude kogumise protsessi ning suhtumist maksumaksjatesse. Tyler'i (2001, ref Hofmann, *et al.,* 2008, p. 212) uuringu kohaselt peetakse protseduurilist õiglust kõrgeks, kui üksikisikud peavad valitsuse poolt rakendatavaid seadusi õiglaseks ning tunnevad, et neid koheldakse lugupidavalt. Karistuslik õiglus puudutab maksuhalduri poolt rakendatavate meetmete õiglust. Karistusliku õigluse juures on tähtis, kuidas maksumaksjad tajuvad maksuhalduri sanktsioone. Kui maksumaksjad nõustuvad määratavate karistustega, siis valitseb riigis kõrge karistuslik õiglus, ebaõiglased karistused põhjustavad vastupidi negatiivset suhtumist maksuhaldurisse. (Hofmann, *et al.,* 2008, p. 212)

Kokkuvõtvalt selgus, et vaatamata üldtunnustatud maksukäitumise mõiste puudumisel mõistetakse seda kui maksumaksjate suhtumist maksudesse. Maksukäitumist võib jagada kahte suurde kategooriasse: maksukuulekas ning mittemaksukuulekas maksukäitumine. Maksukuulekas on maksumaksja, kui ta täidab kõiki oma põhikohustusi. Mittemaksukuulekas on aga see maksumaksja, kes tahtlikult või tahtmatult on rikkunud vähemalt ühte oma põhikohustusest. Maksukäitumist mõjutavad mitmed tegurid. Uuringute alusels eedlatakse, et ametiasutuse võim ning usaldus nende suhtes on kaks peamist maksukuulekust kujundavat mõõdet. Ametiasutuse võimu ja usalduse dünaamika hindamiseks oli loodud *the slippery slope framework* mudel, mille alusel tegid psühholoogid kaks peamist järeldust. Esiteks on tuvastatud, et sunniviisiline võim ja täielik usaldus on positiivses seoses samas seaduslik võim ja põhjuspõhine usaldus negatiivses seoses. Teiseks on sunniviisiline võim ja põhjuspõhine usaldus omavahel seotud läbi seadusliku võimu ning täielik usaldus ja seaduslik võim on seotud põhjuspõhise usalduse kaudu. Samuti mõjutavad maksukäitumist ka majanduslikud ning mittemajanduslikud tegurid. Majanduslikeks teguriteks on näiteks maksumaksjate maksukoormus, sissetulek, trahvid ning auditid. Mittemajanduslike tegurite alla kuuluvad sisemised ja välised tegurid. Sisemised on vanus, sugu, perekonna või sõpruskonna veendumused ning õigluse tajumine. Välised tegurid on

seaduste keerukus, fiskaalpoliitika, usaldus valitsuse vastu ja teised maksumaksjat väliselt mõjutavad tegurid.

1.2. Maksukontrolli olemus ettevõtjate maksukäitumise kujundamisel

Maksukontrolli raames tuvastab maksuhaldur maksumenetluses tähtsust omavad asjaolud, määrab tasumisele või tagastamisele kuuluva maksusumma ja vajadusel teeb toiminguid võimaliku maksukohustuse tagamiseks (Alexandrova & Aslanova, 2021, p. 26). Enne 2019. aastat võis maksukontrolli jagada revisjoniks ja üksikjuhtumi kontrolliks (Lentsius, 2018). Üksikjuhtumi kontrolliks peeti konkreetsete tehingute kontrolli, kuid see võis hõlmata ka mitme maksu või ajavahemiku kontrolli. Üksikjuhtumi kontrolli käigus maksuhaldur kas kinnitas või lükkas ümber esitatud andmete õigsuse ning andis ettevõtjatele maksuõigusliku hinnangu kogutud tõendite põhjal. Paremate tulemuste saavutamiseks oli maksuhalduril õigus üksikjuhtumi kontrollis rakendada ühte või mitut MKSis sätestatud toimingut. Revisjon ehk üldkontroll oli aga kogu maksuarvestuse kontroll pikema perioodi jooksul. Revisjoni käigus selgitati välja nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Peamine erinevus üksikjuhtumi kontrolli ning revisjoni vahel seisnes selles, et revisjon oli pikaajalisem ja mahukam. (Riigikontroll, 2006, lk 6; Lehis, 2012, lk 136)

2019. aasta MKSi muutusega kaotati revisjon ja üksikjuhtumi kontroll ning loodi ühtne kontrolli liik, mida praegu nimetatakse maksukontrolliks (Lentsius, 2018). Maksukontrolli viib läbi maksuhaldur. Maksuhaldur on riigivõimu või KOV asutus, kelle ülesanne on kontrollida maksuseaduste täitmist. (Lehis, 2012, lk 104) Eestis tegeleb riigitulude haldamisega MTA ning tema peamine ülesanne on maksutulude kokku kogumine ning maksujärelevalve teostamine (Maksukorralduse seadus, 2002; Maksu- ja Tolliamet, 2021a, lk 8). Maksuhalduril on õigus ja kohustus tegutseda nii, et oleks tagatud õigusriigi põhimõtetele vastav maksude tasumine ja sellele vastav maksude laekumine (Alexandrova & Aslanova, 2021, p. 28). Oma eesmärkide ja ülesannete täitmiseks peab maksuhaldur maksukontrollis (Maksukorralduse seadus, 2002):

- kontrollima maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste täitmist;
- kontrollima maksude arvestamise ja tasumise õigsust;
- jälgima, et makse tasutakse seadusega sätestatud korras ja suuruses;
- arvestama ja määrama tasumisele kuuluv maksusumma ja intress;
- tagastama enammakstud ja hüvitatavad summad;

- nõudma sisse maksuvõlad;
- kohaldama maksurikkujate suhtes seadusega määratletud sunnivahendeid ja karistusi;
- teostama järelevalvet töötamise registris töötajate registreerimise üle;
- jälgima, et teabeandja ja teabeandjale andmete esitaja täidaksid oma kohustusi vastavalt maksualase teabevahetuse seadusele.

Maksukontrollis tähtsust omavate asjaolude välja selgitamiseks ja tõendite kogumiseks kasutatakse seadusandja poolt sätestatud meetmeid. Maksukontroll võib hõlmata endas kogu maksumaksja maksukohustusega seotud info kontrolli, ühe konkreetse maksuliigi või maksustamisperioodi kontrolli. (Rapajić, *et al*., 2021, p. 79) Tavaliselt algab maksukontroll maksumaksja teavitamisega maksukontrolli alustamisest ja selle ulatusest. Maksukontrollist ei teavitata, kui maksuhalduril on alust arvata, et teavitamine võib ohustada maksukontrolli eesmärki (nt kui menetlusosaline võib piirata juurdepääsu tema valduses olevatele ruumidele, majandustegevusega seotud dokumentidele või esemetele, võltsida neid, kahjustada või hävitada). Menetlusosalisele selgitatakse tema õigusi, kohustusi, kontrolliga seotud asjaolusid ning perioodi. Samuti on maksuhalduril õigus kasutada tõendite kogumiseks seaduses sätestatud toiminguid. (Maksukorralduse seadus, 2002) Maksukontrolli käigus on maksuhalduril õigus nõuda ettevõtjalt maksude tasumise ja arvestamisega seotud dokumente, mis kinnitaksid ettevõtja kulusid ja tulusid (näiteks, arveid, lepinguid, akte ja muid dokumente) (Alexandrova & Aslanova, 2021, p. 26). Lisaks võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt majandus- ja kutsetegevusega seotud suulisi selgitusi. Kui maksumaksja poolt esitatud dokumentidest ja ütlustest ei piisa, võib maksuhaldur pöörduda teabe saamiseks kolmandate isikute, seal hulgas krediidiasutuste, riigi-, valla- või linnavalitsuse poole. (Maksukorralduse seadus, 2002) Maksukontroll viiakse läbi eesmärgiga kontrollida maksumaksjate poolt deklareeritud andmete õigsust ning seeläbi ka seaduste järgimist, nõuda sisse tuvastatud rikkumiste pealt tasumata makse ning koguda vajalikku informatsiooni vaatluse teostamiseks (Ачмиз, *et al.,* 2018, стр. 3).

Samuti on maksuhalduril õigus läbi viia etteteavitamata vaatlus, mille käigus siseneb maksuhaldur ettevõtja tegevuskohta ning kontrollib maksumaksja raamatupidamisdokumente, raamatupidamisregistreid, aruandeid, maksudeklaratsioone, lepinguid, korraldusi, juhendeid, protokolle ja muid teisi dokumente. Lisaks dokumentidele kontrollib maksuhaldur maksumaksja poolt tulu teenimiseks kasutatavaid tööstus-, lao-,

jaemüügi- ja muid ruume ning territooriume. (Ачмиз, *et al.,* 2018, стр. 3-4) Vaatluse kohta koostab maksuhaldur vaatlusprotokolli, kus kirjeldab toimingu käiku, eesmärki, tuvastatud asjaolusid ning toob välja seaduslikud alused. Samuti võib maksuhaldur vaatluse käigus pildistada või muul viisil jäädvustada kontrollitavat territooriumi või asju. (Maksukorralduse seadus, 2002) Vaatluse käigus on maksuhalduril õigus nõuda ja ära võtta menetluses tähtsust omavaid dokumente ning teha nendest ärakirju või väljavõtteid (Ачмиз, *et al.,* 2018, стр. 5). Dokumentide ära võtmise kohta koostatab maksuhaldur protokolli, milles märgib dokumentide nimetused ja arvu. Asitõendite kogumiseks puudub maksuhalduril õigus vaatluse käigus teostada omavoliliselt läbiotsimist, avada lukustatud ruume või panipaiku ning siseneda isiku eluruumi, kui see toimub isiku tahte vastaselt. Samuti võib maksuhaldur teha tõendite kogumiseks kaupade, materjalide ja muu vara inventuure ja ülemõõtmisi ning küsida ütlusi vaadeldaval territooriumil viibivatelt isikutelt. Kolmandate isikute ütlused peavad olema seotud eelkõige maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning vaatluse eesmärgiga. Suuliste seletuste kohta koostatakse protokoll ning antud seletused kinnitatakse seletuste andja allkirjaga. (Maksukorralduse seadus, 2002)

Lisaks eelnevalt käsitletud maksuhalduri volitustele on maksuhalduril õigus maksukontrolli käigus kaasata eksperte maksumenetlusse, nõuda maksukohustuslaselt mõõturite ja tõkendite paigaldamist ning tuvastada isiku teadmisel ning tema dokumendi alusel tema isikusamasus. Eksperte kaasatakse maksumenetlusse tavaliselt, kui maksuhalduril puuduvad tõendite kogumiseks ja nende hindamiseks vajalikud teadmised. Sageli kaasatakse eksperte, kui on vaja teha kaupade mõõtmisi või kontrollida nende keemilisi omadusi. Samuti kaasatakse eksperte, kui maksuhalduril on kahtlus dokumendi või allkirja võltsimises. Mõõtureid ja tõkendeid paigaldatakse näiteks maksukohustuslase mahutitele, hoidlatele või seadmele. Tõkendi eesmärk on tagada objekti puutumatus, mõõtur aga võimaldab jälgida kaupade kogust ja liikumist. Tõkendi või mõõturi peab maksukohustuslane paigaldama ise. Kui aga maksukohustuslane keeldub korralduse täitmisest, siis määrab maksuhaldur kolmanda isiku tõkendi või mõõturi paigaldamiseks ning paigalduskulud kannab maksukohustuslane. Kui maksumenetluse käigus ei ole tuvastatud seadusrikkumist maksumaksja poolt, siis on maksuhaldur kohustatud hüvitama maksumaksjale kahju, mis tekkis mõõturi või tõkendi paigaldamisest. (Lehis, 2012, lk 130-131) Samuti on maksuhalduril õigus tuvastada maksukontrolli käigus isiku isikusamasus. Isikusamasuse tuvastamine võib toimuda üksnes isiku enda teadmisel tema kehtiva isikut tõendava

dokumendi alusel (Maksukorralduse seadus, 2002). Tavaliselt tekib maksuhalduril vajadus isikusamasuse tuvastamiseks TÖR kontrolli käigus ning suuliste seletuste võtmisel maksumenetluses. Seda eesmärgil, et teha kindlaks, kes on tööd tegevad või suuliseid seletusi andvad isikud ning milline on nende seos maksukohustuslasega. Juhul kui isikusamasuse tuvastamisel üritab isik põgeneda, siis võib maksuhaldur kasutada vahetut sundi. (Rahandusministeerium, 2014, lk 105-106)

Maksukontrolli läbiviimisel võib eeldada kahte peamist mõju ettevõtjate maksukäitumisele: otsene mõju ning kaudne mõju. Otsene mõju tähendab seda, et maksukontrolli tagajärjel muudavad ettevõtjad oma maksukäitumist. See tähendab, et nad kas tasuvad ära maksukontrolli raames määratud maksusummad ning võimalikud kõrvalkohustised (intressid, sunnirahad, trahvid jpm) või vähendavad järgnevatel maksustamisperioodidel ettevõtte majandusnäitajaid ja seeläbi ka oma maksukohustust. Kaudne mõju avaldub aga üldjuhul kontrollitud ettevõtja ümbruskonnale (konkurentidele, teistele ettevõtjatele jne). See tähendab, et ülekanduva mõju tagajärjel võivad oma maksukäitumist muuta ka konkurendid või teised ettevõtjad. (Ratto, *et al.,* 2013, p. 318) Dubini, Graetzi ja Wilde (1990, ref Ratto, *et al.,* 2013, p. 318) uuringute kohaselt on maksukontrollidel kaudne mõju ettevõtjate maksukäitumisele oluliselt suurem kui otsene mõju.

Otsese mõju uuringud näitavad, et maksukontrollidel on erinev mõju ettevõtjate maksukäitumisele. Osa teadlasi (Kleven, Advani, DeBacker jt) on leidnud, et maksukontroll avaldab positiivset mõju ettevõtjate maksukäitumisele. Üldjuhul deklareerivad ettevõtjad pärast maksukontrolli toimumist suuremat käivet kui enne maksukontrolli. (Kasper & Alm, 2021, p. 6) Ka Beer (2020, ref Kasper & Alm, 2021, p. 6) on oma uuringus leidnud kinnitust, et maksukontrolli läbinud ettevõtjad deklareerivad järgnevatel aastatel suuremat käivet. Samas on Beer maininud, et maksukontrollide mõju sõltub eelkõige kontrolli tulemusest, sest ettevõtjad, kelle andmetest ei leitud maksukontrolli tagajärjel maksurikkumisi vähendavad järgnevatel aastatel oma deklareeritavat käivet ning seeläbi ka oma maksukohustust. (Kasper & Alm, 2021, p. 6) Negatiivset maksukontrollide mõju ettevõtjate maksukäitumisele on aga leidnud Guala ja Mittone. Nimelt on nad oma uuringust tuvastanud, et pärast maksukontrolli toimumist deklareerivad ettevõtjad võrreldes maksukontrolli eelse perioodiga väiksemat käivet, sest eeldavad, et korduva maksukontrolli tõenäosus on väike. Samas ettevõtjad, keda ei kontrollitud maksumenetluse raames võivad

maksukontrolli sattumise riskist parendada oma maksukäitumist. (Guala & Mittone, 2005, p. 505)

Mittone ja Luigi (2006, ref Alemu, 2020, p. 280) kaudse mõju uuringu kohaselt mängivad maksukontrolli sattumise ning maksurikkumiste avastamise risk ettevõtja maksukäitumises olulist rolli. Ka Allingham ja Sandmo (1972, ref Alemu, 2020, p. 280) on oma uuringus leidnud, et kui ettevõtjad tajuvad maksukontrolli sattumise ning maksurikkumiste avastamise riski, siis deklareerivad nad võrreldes eelnevate aastatega suuremat käivet ning käituvad maksukuulekamalt. Samuti on Manski (2000, ref Ratto, *et al.,* 2013, p. 329) leidnud, et ettevõtjate maksukäitumine pareneb, kui MTA avalikustab maksukontrollis tuvastatud maksurikkumisi ning määratud maksusummasid. Ettevõtjad parendavad oma maksukäitumist hirmust, et võivad sattuda maksukontrolli ning saada maksurikkumiste toimepanemise eest karistada. Samas on Manski maininud, et sellel on ka vastupidine mõju ning maksumaksjad võivad avalikustamise tagajärjel muuta oma petuskeeme ning mudeleid. (Ratto, *et al.,* 2013, p. 329)

Andreoni, Erard ja Feinstein on leidnud mitmeid põhjuseid, mis julgustavad ettevõtjaid pärast maksukontrolli toimumist maksurikkumisi toime panema. Üks võimalik põhjus on seotud maksukontrollide tõhususega ning maksuhalduri suutlikusega tuvastada maksukontrollide käigus maksurikkumisi. Ebaefektiivsete maksukontrollide tagajärjel võivad ettevõtjad järeldada, et maksuhaldur ei suuda maksupettusi avastada ning selle tagajärjel suureneb ettevõtjate riskivalmidus maksurikkumiste toimepanemiseks. (Andreoni, *et al.,* 1998, p. 825) Maksukontrollide tõhusus avaldab ettevõtjate maksukäitumisele positiivset mõju, kui maksumaksjad teavad, et maksukontroll on nende suhtes vältimatu ning maksukontrolli käigus võidakse tuvastada maksurikkumisi (Kasper & Alm, 2021, pp. 6-7). Teine selgitus maksukontrollide soovimatute tagajärgede kohta on pommikraatri efekt (Guala & Mittone, 2005, p. 505). See tähendab, et pärast maksukontrolli toimumist deklareerivad maksukontrolli läbinud ettevõtjad väiksemat käivet. Selline ettevõtjate käitumine on tingitud sellest, et ettevõtjad väldivad korduva maksukontrolli toimumise tõenäosust ning eeldavad, et maksukontrolli sattumise risk on üsna väike. Ning viimane võimalik seletus seisneb maksumaksjate usalduses maksuhalduri suhtes ning ettevõtjate vastastikuses eeskujus. Maksukontrollidel on erinevat tüüpi maksumaksjatele erinev mõju. Ühed maksumaksjad hoiduvad ka pärast korduvat maksukontrolli maksude tasumisest kõrvale, teised aga tasuvad makse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Hinnates turu

olukorda, kus mittemaksukuulekad ettevõtjad hoiduvad jätkuvalt kõrvale maksude tasumisest, võivad ausad ettevõtjad teha negatiivseid järeldusi maksukontrollide läbipaistvusest ning kaotada usaldust maksuhalduri suhtes. Selline negatiivne kogemus võib tõrjuda maksukuulekate ettevõtjate sisemist motivatsiooni järgida maksuseadusi ning maksukontrolli lõppedes väldivad ka maksukuulekad ettevõtjad maksude tasumist täies ulatuses. (Kasper & Alm, 2021, pp. 7-8)

Kokkuvõtvalt selgus, et enne 2019. aastat oli maksukontroll jagatud revisjoniks ja üksikjuhtumi kontrolliks. Maksukontrolli tüüpide erinevus seisnes põhiliselt nende kestvuses ja mahus. Kui revisjon oli pikaajalisem ja mahukam, siis üksikjuhtumi kontroll oli vastupidi veidi lühem. Alates 2019. aastast ühendati maksurevisjon ja üksikjuhtumi kontroll maksukontrolliks. Maksukontrolli raames kontrollib maksuhaldur, kas maksukohustuslased on arvestanud, kinni pidanud, deklareerinud ja tasunud makse õiges suuruses, korras ja tähtaegadeks. Maksukontrolli käigus kogub maksuhaldur maksumenetluses tähtsust omavaid tõendeid. Maksukontrolli läbiviimisel laienevad maksuhaldurile ka vastavad õigused ehk volitused. Maksuhalduril on õigus koguda teavet maksukohustuslaselt, kolmandatelt isikutelt, riigi-, valla- või linnavalitsuselt, siseneda ettevõtja valduses olevale territooriumile ning korraldada vaatlusi, teha dokumentidest ärakirju ja väljavõtteid, vajadusel võib maksuhaldur ära võtta tähtsust omavaid dokumente, kaasata maksumenetlusse eksperte, nõuda maksukohustuslaselt mõõturite ja tõkendite paigaldamist ning tuvastada isikusamasus. Maksukontrollidel on ettevõtjate maksukäitumisele otsene ja kaudne mõju. Otsene mõju avaldub üldjuhul kontrollitava ettevõtja maksukäitumisele, see tähendab, et maksukontrolli lõppedes kontrollitud ettevõtja maksukäitumine kas pareneb, jääb samaks või halveneb. Kaudne mõju kujutab endast eelkõige mõju kontrollitava ettevõtja ümbruskonnale, see tähendab, konkurentidele ning ka teistele ettevõtjatele. Teadlased on leidnud, et maksukontrollidel on nii positiivne kui ka negatiivne otsene mõju. Maksukontrollide kaudne mõju avaldub aga üldjuhul positiivsel viisil ning tavaliselt parendavad ettevõtjad ülekanduva mõju tagajärjel oma maksukäitumist. Kuid vaatamata sellele on neid ettevõtjaid, kes maksukontrolli läbides jätkavad maksurikkumiste toimepanemisega. Põhjuseid, mis julgustavad ettevõtjaid maksude tasumisest kõrvale hoiduma on mitu: ebatõhusad maksukontrollid, väike tõenäosus sattuda korduvasse maksukontrolli ning ettevõtjate vastastikune eeskuju ja usalduse puudumine maksuhalduri suhtes.

2. TOITLUSTUSETTEVÕTJATE MAKSUKÄITUMISE MUUTUSE HINDAMINE

2.1. Uuringu metoodika, valim ja protsess

Lõputöö eesmärk on välja selgitada seosed maksukontrollide läbiviimise ja Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise vahel. Empiirilises uuringus käsitletakse maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate sunnitud maksukäitumisele, sest uuringus analüüsitakse Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise muutust pärast maksuhalduri täitetoiminguid. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks, püstitatud uurimisküsimustele vastuste saamiseks ja uurimisülesannete täitmiseks kasutatakse lõputöös kombineeritud kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Kombineeritud uurimismeetod hõlmab endas nii kvalitatiivsete kui ka kvantitatiivsete andmete kogumist, analüüsimist, tõlgendamist ja aruandlust (Dawadi, *et al.,* 2021, p. 26). Kahe meetodi ühendamise eesmärk on teineteise täiendamine ning selle eeldus seisneb selles, et see annab parema ülevaate uurimisprobleemist ja analüüsimisel saadud tulemustest (Õunapuu, 2014, lk 68).

Empiirilise osa esimene etapp on kvantitatiivne uuring. Kvantitatiivse uuringu käigus kogutakse ning töödeldakse struktureeritud arvulisi andmeid (Matthews & Ross, 2010, pp. 141-142). Enne kvantitatiivse uuringu alustamist tuleb koguda sobivad statistilised andmed (Hirsjarvi, *et al.,* 2004, lk 166). Analüüsi koostamiseks kogutakse andmed MTA andmebaasist KOKE. Andmed sisaldavad toitlustusettevõtjate maksuandmeid enne ja pärast kontrolliperioodi, kontrollidega seotud infot, maksukahju arvestust ja ekspertide hinnangut. Toitlustusettevõtjate maksukontrollidega seotud andmeid kogutakse aastate 2018-2021 kohta. Kokku kogutakse kontrollikeskkonna andmebaasist andmeid 343 toitlustusettevõtja kohta üle Eesti. Enne analüüsi alustamist töödeldakse KOKE andmebaasist kogutud andmeid *Microsoft Excel'is* ning eraldatakse Harjumaa toitlustusettevõtjate andmed teiste maakondade ettevõtjate maksuandmetest. Ettevõtjate tegevuskoha kohta otsitakse Äriregistrist ettevõtjate registrikoodi järgi. Kokku saadi andmete töötlemisel 208 Harjumaa toitlustusettevõtjat. Saadud Harjumaa toitlustusettevõtjate andmed agregeeritakse ning moodustatakse aegread pikkusega neli aastat. Kuna maksukäitumine väljendub erinevatel viisidel, siis kogutakse 208 Harjumaa toitlustusettevõtja agregeeritud andmetest

maksukontrollide, maksurikkumiste, deklaratsioonide paranduste, TÖRi andmete paranduste ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arv.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks analüüsitakse empiirilise uuringu esimeses etapis aastate lõikes maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumistele, deklaratsioonide parandustele, TÖRi andmete parandustele ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvule. Empiirilise uuringu statistilises analüüsis ei võeta arvesse maksukontrolle mõjutavaid tegureid (piirangud jt) ja muid toitlustusettevõtjate maksukäitumist mõjutavaid tegureid (majanduskeskkonda jt). Statistilises analüüsis vastab igale muutujale oma tähis: sõltuvate muutujate tähised on $Y_1 – Y_4$ ning sõltumatu muutuja on tähistatud X-ga (vt tabel 1). Empiirilises uuringus esimeses etapis hinnatakse neli erinevat mudelit. Kvantitatiivses uuringus kogutud andmete analüüsimiseks kasutatakse statistilisi analüüsimeetodeid (Apuke, 2017, p. 41). Muutujate vaheliste seoste hindamiseks kasutatakse lõputöös statistilise andmeanalüüsi meetodina kirjeldavat statistikat, korrelatsioon- ja regressioonanalüüsi.

Tabel 1. Muutujate tähised (autori koostatud)

Sõltuvad muutujad	**Sõltumatu muutuja**
Y_1 - Maksurikkumiste arv	X - Maksukontrollide arv
Y_2 - Deklaratsioonide paranduste arv	
Y_3 - TÖRi andmete paranduste arv	
Y_4 - Majandustegevust lõpetanud toitlustusettevõtjate arv	

Kvantitatiivset uuringut alustatakse kirjeldava statistikaga. Kirjeldavas statistikas leitakse andmete keskväärtused, standardhälbed, minimaalsed ja maksimaalsed väärtused ning kirjeldatakse muutujate muutuseid perioodide lõikes (Yellapu, 2018, p. 60). Kõige sagedamini kasutatakse kirjeldavas statistikas andmete analüüsimiseks keskväärtust (Rootalu, 2014a). Seepärast süvenetakse lõputöö kirjeldava statistika osas rohkem keskväärtuste analüüsile. Esialgu analüüsitakse kogutud andmeid ning tehakse järeldused, kas Harjumaa toitlustusettevõtjate andmetes on toimunud aastate jooksul suuri muutusi. Samuti analüüsitakse seda, kuidas muutuvad toitlustusettevõtjate andmed maksukontrollide arvu muutumisel. Standardhälbe alusel määratletakse, kuivõrd varieeruvad on kogutud andmed. Ehk kui standardhälve on suur, siis on vastused keskväärtuse lähedal ning kogutud andmed on olnud igal aastal sarnased. Ja vastupidi, kui standardhälve erineb oluliselt keskväärtusest, siis on ka andmed aastate lõikes olnud erinevad. (Rootalu, 2014a) Kirjeldava statistika raames saadud tulemusi visualiseeritakse graafikutena ja tabelitena (Õunapuu,

2014, lk 184). Kirjeldavas statistikas saadud keskväärtusi saadakse *Microsoft Excel'is* „AVERAGE" funktsiooni teel. Standarthälbed saadakse *Microsoft Excel'is* „STDEV" funktsiooni teel. Miinimum- ja maksimumväärtused saadakse *Microsoft Excel'is* „MIN" ja „MAX" funktsiooni teel.

Järgmise etapina koostatakse Pearsoni korrelatsioon, milles analüüsitakse maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Korrelatsioonanalüüsi käigus toimub muutujate vahelise seose analüüsimine korrelatsioonikordajate alusel. Korrelatsioonikordajate alusel mõõdetakse muutujate vahelise seose suunda ja tugevust (Rootalu, 2014b). Seos kahe muutuja vahel tähistatakse tähega r ning korrelatsiooniväärtused varieeruvad vahemikus - 1 kuni + 1. Kui muutujate korrelatsioonikoefitsient on võrdne nulliga, siis see tähendab, et muutujate vaheline seos puudub. (Akoglu, 2018, p. 91) Nõrga seose puhul jääb korrelatsioonikordaja alla 0,3, keskmise tugevusega seose puhul on korrelatsiooniväärtus 0,3 kuni 0,7 vahel ning muutujad on tugevas seoses, kui korrelatsioonikoefitsient on üle 0,7 (Asuero*, et al.,* 2006, p. 47). Muutujate vahel on positiivne suund, kui muutujad mõjutavad teine teist samas suunas. Ehk ühe tunnuse väärtuse suurenemisel suureneb ka teine ning vastupidi. Negatiivse seose puhul on aga tunnuste väärtused teine teisega tagasisidelises seoses. Ehk ühe tunnuse väärtuse suurenemisel kahaneb teise tunnuse väärtus ja ka vastupidi. (Zaid, 2015, p. 4) Korrelatsiooniväärtused saadakse *Microsoft Excel'is* „CORREL" funktsiooni teel.

Empiirilise uuringu esimene osa lõpetatakse regressioonanalüüsiga, milles analüüsitakse maksukontrollide seost maksurikkumistega, deklaratsioonide parandustega, andmete parandustega TÖRis ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvuga, ehk seosed väärtuste Y_1 – Y_4 ja X vahel. Andmete analüüsimiseks kasutatakse paarisregressiooni, mille käigus analüüsitakse ühe sõltuva ja ühe sõltumatu tunnuse vahelist seost (Tooding, 2014). Regressioonanalüüs koostatakse *Microsoft Excel'is* andmeanalüüsi funktsiooniga „Data Analysis". Andmete statistilist olulisust hinnatakse P – väärtuse alusel, mille olulisuse nivooks valiti 5% ehk 0,05 ja 10% ehk 0,1. Samuti hinnatakse regressioonanalüüsis saadud andmeid järgmise valemiga (Tooding, 2014):

$$\boldsymbol{Y_n = a + bX} \tag{1}$$

kus Y_n on sõltuvad muutujad (vastavalt regressioonmudelitele Y_1 – Y_4), X on sõltumatu muutuja, a on vabaliige ning b on regressiooniväärtus.

Empiirilise osa teine etapp on kvalitatiivne uuring. Kvalitatiivse uuringu käigus kogutakse, klassifitseeritakse ning tõlgendatakse keelelist või visuaalset materjali (Flick, 2014, p. 5). Kvalitatiivses uuringus kasutatakse andmete kogumiseks kõige sagedamini intervjuusid (Ryan, *et al*., 2009, p. 309). Üksikisikuid kaasatakse kvalitatiivsesse uuringusse, et selgitada välja inimeste arvamus, hoiak ning kogemus mingi nähtusega (Õunapuu, 2014, lk 150). Intervjuu alusel võib tuvastada, millised teema aspektid on uuringu osalejate jaoks kõige olulisemad ja tähelepanurikkamad (Matthews & Ross, 2010, p. 145).

Kvalitatiivse andmekogumismeetodina kasutatakse eesmärgistatud valimiga poolstruktureeritud ekspertintervjuud. Eesmärgistatud valim tähendab seda, et isikud valitakse üldkogumist mingi konkreetse kriteeriumi alusel (Õunapuu, 2014, lk 150). Empiirilise osa teises etapis soovitakse teada saada, kuidas ekspertide hinnangul mõjusid maksukontrollid Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele aastatel 2018-2021. Tulemuste saavutamiseks intervjueeritakse lõputöö raames MTA maksuauditi osakonna viit ametnikku. Empiirilise osa teises etapis intervjueeritakse eelkõige neid eksperte, kes on varasemalt enim osalenud toitlustusettevõtjate maksukontrollides. Lõputöös kasutatakse poolstruktureeritud intervjuud, mille eelis seisneb selles, et intervjueerija võib planeeritud küsimustest kõrvale kalduda, kui mõni arutelupunkt osutub uurimises oluliseks (Palmer & Bolderston, 2006, p. 17). Enamasti kasutatakse intervjuus avatud küsimusi, kuid esinevad ka mõned üksikud suletud küsimused. Avatud küsimused on sellised, millel puudub konkreetne vastus ning vastaja vastab küsimusele enda sõnadega. Suletud küsimused on tavaliselt küsimused, millel on piiratud vastused, ehk vastaja ei saa põhjalikult esitatud küsimusele vastata. (Popping, 2015, pp. 24-25)

Intervjuude eel võetakse intervjueeritavatega ühendust meili teel ning tutvustatakse lõputöö eesmärki, metoodikat ja valimit ning lepitakse kokku isikuandmete kasutamise õigus. Samuti lepitakse intervjueeritavatega kokku läbiviimise koht ja aeg. Kolme eksperdiga korraldatakse intervjuud MTAs ning kahe intervjueeritavaga suheldakse *Skype for Business* teel. Intervjuud viiakse läbi ajavahemikul 21.03.2022 kuni 01.04.2022. Intervjuude käigus tehakse intervjueeritavate nõusolekul märkmed *Microsoft Word'i*, mida hiljem analüüsitakse. Intervjuude käigus esitatakse ekspertidele üheksa küsimust (vt lisa 1), millest kolm on põhiküsimused ning kuus on täiendavad ja suunavad küsimused. Kvalitatiivse uuringu põhiküsimused on järgmised:

- Kuidas hindate Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist?
- Kas COVID-19 tulekuga on maksurikkumiste trend Harjumaa toitlustusettevõtjate seas kasvanud või kahanenud?
- Kuidas mõjub maksukontroll Harjumaa toitlustusettevõtjate edasistele maksukäitumisele?

Põhiküsimuste valik on tingitud lõputöö eesmärgist ning uurimisküsimustest. Intervjuude käigus saadi vastused küsimustele keskmiselt 26 minuti jooksul (vt tabel 2).

Tabel 2. Intervjuude andmed (autori koostatud)

Intervjueeritavate tähised	**Kogemus valdkonnas**	**Intervjuu koht ja aeg**	**Intervjuu kestus**
1	7 aastat	Maksu- ja Tolliamet, 01.04.2022, 10.00	35 minutit
2	9 aastat	Maksu- ja Tolliamet, 21.03.2022, 12.00	21 minutit
3	10 aastat	Maksu- ja Tolliamet, 21.03.2022, 15.00	41 minutit
4	20 aastat	Skype for Business, 24.03.2022, 15.00	19 minutit
5	20 aastat	Skype for Business, 25.03.2022, 11.00	15 minutit

Kvalitatiivse uuringu käigus kogutud andmete analüüsimiseks kasutatakse kvalitatiivset kontentanalüüsi ehk sisuanalüüsi, mis võimaldab paremini hinnata maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Sisuanalüüs on üks klassikaline meetod tekstimaterjali analüüsimiseks ning selle olulisemaks tunnuseks on kategooriate loomine (Flick, 2009, p. 323). Erinevalt teistest kvalitatiivsetest andmeanalüüsi meetoditest aitab kvalitatiivne sisuanalüüs vähendada materjali hulka, seda eelkõige läbi kodeerimise. Kodeerimise käigus tuleb keskenduda vaid uurimisküsimusega seotud aspektidele ning jätta välja ebaoluline info. (Flick, 2014, p. 170, 174) Kvalitatiivses sisuanalüüsis kodeeritakse kõiki intervjuu käigus saadud vastuseid ning koostatakse vastavate kategooriate ja koodide kohta koodipuu (vt lisa 2). Andmete kodeerimiseks kasutatakse empiirilise uuringu teises etapis suunatud kodeerimist. Suunatud kodeerimine tähendab, et intervjuus saadud andmed jagatakse diskreetseteks osadeks lähtudes lõputöö uurimisküsimustest ning hiljem tõlgendatakse saadud osi ehk koode (Saldaña, 2013, p. 102). Kvalitatiivse uuringu andmeanalüüsi tulemusel moodustub kolm kategooriat:

- **Kategooria 1:** Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine;
- **Kategooria 2:** Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumiste trend aastatel 2018-2021;
- **Kategooria 3:** Maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele.

Empiirilise uuringu kahe etapi alusel tehakse järeldused ja soovitused toitlustusettevõtjate maksukäitumise võimalikuks parendamiseks.

2.2. Maksukäitumise muutus

2.2.1. Statistilise analüüsi tulemused

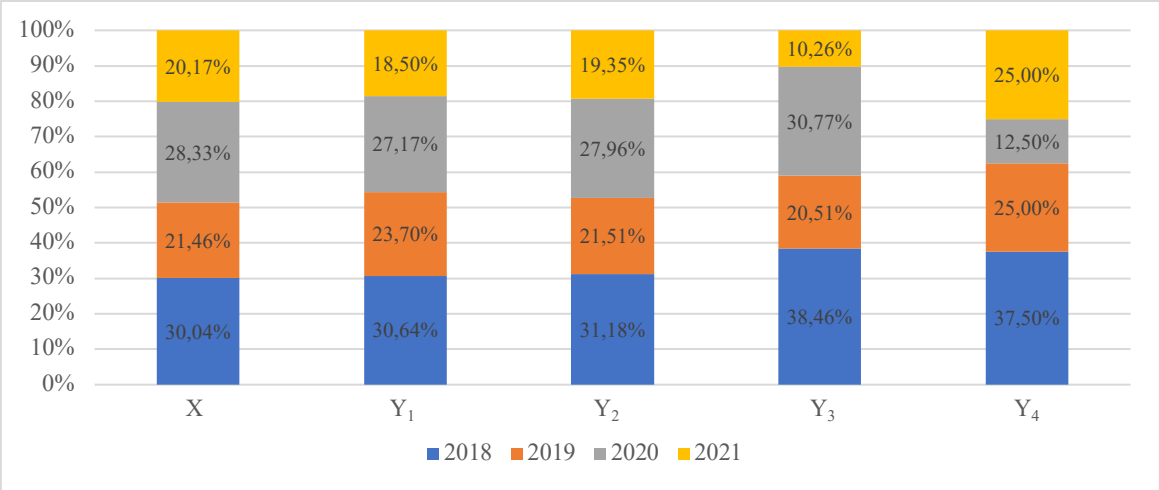
Empiirilise osa esimeses etapis analüüsiti statistiliste andmete alusel maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Kuna maksukäitumine sõltub erinevatest tingimustest, siis analüüsiti empiirilise uuringu esimeses etapis maksukontrollide mõju toitlustusettevõtjate maksurikkumistele, deklaratsioonide parandustele, TÖRis andmete parandustele ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvule.

Tabel 3. Harjumaa toitlustusettevõtjate analüüsitavad algandmed (maksukontrollide, maksurikkumiste, deklaratsioonide paranduste, TÖRi andmete paranduste ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arv) (autori koostatud)

Aasta	X	Y_1	Y_2	Y_3	Y_4
2018	70	53	29	15	3
2019	50	41	20	8	2
2020	66	47	26	12	1
2021	47	32	18	4	2

KOKE andmebaasist kogutud andmetest nähtub, et aastate jooksul on Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukontrollidega seotud andmed olnud kõikuvad. Aastatega väheneb läbiviidavate maksukontrollide arv. Samuti väheneb Harjumaa toitlustusettevõtjate seas tuvastatud maksurikkumiste, deklaratsioonide paranduste, TÖRis andmete paranduste ja majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arv. (vt tabel 3) Kogutud andmetest võib järeldada ka, et maksukontrollide arv mõjub maksurikkumiste tuvastamisele, deklaratsioonide parandustele, andmete parandustele TÖRis ja ka majandustegevust lõpetanud toitlustusettevõtjate arvule.

Jooniselt 3 nähtub, et aastate lõikes on sõltuvate ja sõltumatu muutuja andmete protsentuaalne jaotus olnud enam vähem võrdne. See tähendab, et maksukontrollide arvu suurenemisel, suurenevad ka tuvastatud maksurikkumiste, deklaratsioonide paranduste, TÖRis andmete paranduste ja ka majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvud. Maksukontrollide arvu suurenemisega avaldub suurem mõju maksurikkumiste tuvastamisele ja deklaratsioonide parandustele, sest nende protsentuaalne jaotus ühtib kõige enam maksukontrollide protsentuaalse jaotusega. Vaatamata maksukontrollide ja TÖRis andmete paranduste protsentuaalse jaotuse erisusele nähtub andmetest, et tegelikult mõjuvad maksukontrollid ka Harjumaa toitlustusettevõtjate andmete parandustele TÖRis. Seda eelkõige põhjusel, et TÖRi andmete paranduste protsentuaalne jaotus ei erine oluliselt maksukontrollide protsentuaalsest jaotusest. Vähesel määral sõltub majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arv maksukontrollide arvust. (vt joonis 3)



Joonis 3. Harjumaa toitlustusettevõtjate analüüsitavad andmed protsentuaalses jaotuses (autori koostatud)

Iga aastaselt viivad maksuaudiitorid Harjumaal läbi keskmiselt 58,25 toitlustusettevõtjate maksukontrolli, millest 43,25 korral tuvastatakse maksurikkumisi, ehk keskmiselt iga 1,35 maksukontroll osutub tulemuslikuks. Kõige enam tuvastab maksuhaldur maksukontrolli käigus maksurikkumisi deklareeritud andmetes, millele viitab kõrge maksudeklaratsioonide paranduste keskväärtus, mis on 23,25. Maksudeklaratsioonide esitamise rikkumisi tuvastatakse keskmiselt iga 2,5 maksukontrolli tagant. Deklaratsioonide paranduste keskväärtuse ning protsentuaalse jaotuse alusel võib järeldada, et maksukontrollidel on positiivne mõju maksudeklaratsioonide parandustele ning seeläbi ka Harjumaa

toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. TÖRi rikkumisi avastatakse iga aasta keskmiselt 9,75 korral, ehk iga 5,97 maksukontrolli möödudes. Väga vähesed Harjumaa toitlustusettevõtjad lõpetavad oma majandustegevuse pärast maksukontrolli läbiviimist, keskmiselt vaid kaks ettevõtjat aastas. See tähendab, et keskmiselt lõpetavad Harjumaa toitlustusettevõtjad oma majandustegevuse iga 29,13 maksukontrolli tagajärjel. Andmete standardhälbed erinevad oluliselt keskväärtustest, mis kinnitab, et maksukontrollidega seotud andmed on olnud igal aastal erinevad. (vt tabel 4)

Tabel 4. Kirjeldava statistika tulemused (autori koostatud)

Muutujad	Keskväärtus	Standardhälve	Miinimum	Maksimum
X	58,25	11,44	47	70
Y_1	43,25	8,96	32	53
Y_2	23,25	5,12	18	29
Y_3	9,75	4,79	4	15
Y_4	2	0,81	1	3

Korrelatsioonanalüüsist nähtub, et enamasti on sõltuvad ja sõltumatu muutuja teine teisega tugevas seoses, sest kolme sõltuva muutuja (Y_1 – Y_3) kordaja absoluutväärtus jääb vahemikku 0,94 kuni 0,99. Samuti nähtub analüüsist, et maksurikkumiste tuvastamine, deklaratsioonide ja TÖRi andmete parandamine on positiivselt seotud maksukontrollidega. See tähendab, et maksukontrollide arvu suurenemisel hakkavad maksuhalduri ametnikud rohkem tuvastama maksurikkumisi ning toitlustusettevõtjad omakorda hakkavad tihedamini parandama oma maksudeklaratsioone ja TÖRi andmeid. Vaid ühe sõltuva muutuja (Y_4) korrelatsioonväärtus on 0,14, mis tähendab, et maksukontrollidel on positiivne ja nõrk seos majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvuga. Tihedama maksukontrolli läbiviimisel suureneb küll majandustegevust lõpetavate toitlustusettevõtjate arv, kuid kuna seos on arvuliselt väga nõrk, siis ei saa muutujate vahelist mõju pidada oluliseks. Samuti nähtub korrelatsioonanalüüsist, et tuvastatud maksurikkumiste, deklaratsioonide ja TÖRis andmete paranduste ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvu vahel on positiivne ja tugev seos. Ehk toitlustusettevõtjad hakkavad rohkem parandama maksudeklaratsioone ja andmeid TÖRis, kui maksuhaldur tuvastab tihedamini maksurikkumisi. Samaväärne mõju on ka majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvule. (vt tabel 5)

Tabel 5. Korrelatsioonanalüüsi tulemused (autori koostatud)

Muutujad	X	Y_1	Y_2	Y_3	Y_4
X	1	-	-	-	-
Y_1	0,94	1	0,99	0,98	0,97
Y_2	0,99	0,96	1	-	-
Y_3	0,96	0,99	0,98	1	
Y_4	0,14	0,27	0,24	0,26	1

Regressioonanalüüsis koostati neli mudelit, milles analüüsiti sõltumatu muutuja (X) mõju sõltuvatele muutujatele (Y_1 – Y_4). Esimese mudeli järgi analüüsiti maksukontrollide mõju maksurikkumiste tuvastamisele. Esimeses mudelis saadud väärtuste alusel võib regressioonmudelit esitada järgmise valemi kujul:

$$\boldsymbol{Y_1 = 0,42 + 0,74*X} \quad (2)$$

Tabelist 6 ning regressioonmudeli valemist 2 nähtub, et maksukontrollide läbiviimise ja maksurikkumiste tuvastamise vahel on positiivne seos. Maksukontrollide läbiviimise ja maksurikkumiste tuvastamise positiivne seos tähendab, et mida rohkem viiakse läbi toitlustusettevõtjate maksukontrolle, seda rohkem tuvastatakse neis maksurikkumisi. Ja vastupidi, kui maksukontrolle korraldatakse harvemini, siis tuvastab maksuhaldur vähem maksurikkumisi. Regressioonmudeli valemist võib järeldada, et kui aastas viiakse ühe maksukontrolli võrra rohkem, siis maksurikkumiste arv suureneb 0,74 võrra. Esimese mudeli P – väärtus on 0,06, seega võib regressioonkoefitsienti pidada statistiliselt oluliseks olulisuse nivool 10%. (vt tabel 6 ja valem 2)

Teise mudeli järgi analüüsiti maksukontrollide mõju deklaratsioonide parandustele. Teises mudelis saadud väärtuste alusel võib regressioonmudelit esitada järgmise valemi kujul:

$$\boldsymbol{Y_2 = -2,67 + 0,44*X} \quad (3)$$

Tabelist 6 ning regressioonmudeli valemist 3 võib järeldada, et ka maksukontrollide läbiviimise ja maksudeklaratsioonide paranduste vahel on positiivne seos. Muutujate positiivse seose puhul hakkavad Harjumaa toitlustusettevõtjad tihedama maksukontrolli tagajärjel rohkem parandama maksudeklaratsioone. Samas, kui maksukontrollide arv väheneb, siis teevad toitlustusettevõtjad vähema maksudeklaratsioonide parandusi. Ka valemist nähtub, et kui maksuhaldur viib aastas läbi ühe maksukontrolli võrra rohkem, siis deklaratsioonide paranduste arv suureneb 0,45 võrra. Teise mudeli regressioonkoefitsienti

võib pidada statistiliselt oluliseks olulisuse nivool 5%, sest P – väärtus on 0,006. (vt tabel 6 ja valem 3)

Tabel 6. Regressioonanalüüsi tulemused (autori koostatud)

	Vabaliige	X
Mudel 1 (sõltuv muutuja Y_1)	0,42*	0,74
Mudel 2 (sõltuv muutuja Y_2)	- 2,67***	0,45
Mudel 3 (sõltuv muutuja Y_3)	- 13,72***	0,40
Mudel 4 (sõltuv muutuja Y_4)	1,41	0,01

***P – väärtus < 0,01; ** P – väärtus < 0,05; * P – väärtus < 0,1

Kolmanda mudeli järgi analüüsiti maksukontrollide mõju andmete parandustele TÖRis. Kolmandas mudelis saadud väärtuste alusel võib regressioonmudelit esitada järgmise valemi kujul:

$$\boldsymbol{Y_3 = -13,72 + 0,40*X} \quad (4)$$

Tabelist 6 ning regressioonmudeli valemist 4 nähtub, et ka maksukontrollide läbiviimine ning Harjumaa toitlustusettevõtjate TÖRi andmete parandamine on positiivses seoses. Muutujate positiivne seos tähendab, et mida rohkem viiakse toitlustusettevõtjate seas läbi maksukontrolle, seda tihedamini teevad ettevõtjad parandusi TÖRi andmetes. Kui aga maksukontrollide arv väheneb, siis parandavad Harjumaa toitlustusettevõtjad harvemini andmeid TÖRis. Saadud tulemusi kinnitab ka regressioonanalüüsis saadud valem, millest nähtub, et kui aastas korraldab maksuhaldur ühe maksukontrolli võrra rohkem, siis parandavad Harjumaa toitlustusettevõtjaid andmeid TÖRis 0,4 võrra tihedamini. Kolmanda mudeli regressioonväärtus on statistiliselt oluline olulisuse nivool 5%, sest P – väärtus on 0,03. (vt tabel 6 ja valem 4)

Neljanda mudeli järgi analüüsiti maksukontrollide mõju majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvule. Neljandas mudelis saadud väärtuste alusel võib regressioonmudelit esitada järgmise valemi kujul:

$$\boldsymbol{Y_4 = 1,41 + 0,01*X} \quad (5)$$

Tabelist 6 ning regressioonmudeli valemist 5 võib järeldada, et ka maksukontrollide läbiviimise ja majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvu vahel on positiivne seos. See tähendab, et maksukontrollid avaldavad otsest mõju majandustegevust

lõpetavate Harjumaa toitlustusettevõtjate arvule. Tõlgendades neljanda mudeli koefitsiente võib järeldada, et kui maksukontrolle viiakse tihedamini läbi, siis lõpetab rohkem Harjumaa toitlustusettevõtjaid oma majandustegevust. Ka valemist nähtub, et kui aastas suureneb maksukontrollide arv ühe võrra, siis majandustegevust lõpetavate Harjumaa toitlustusettevõtjate arv suureneb 0,01 võrra. Võrreldes teiste mudelite väärtustega, võib järeldada, et neljanda mudeli seos on kõige nõrgem, sest selle regressioonkordaja on 0,01. Neljanda mudeli regressioonkoefitsient ei ole statistiliselt oluline, sest P – väärtus on 0,86. (vt tabel 6 ja valem 5)

Tabel 7. Maksukontrolli lõppedes tegutsevate ja majandustegevust lõpetanud toitlustusettevõtjate protsentuaalne jaotus Harjumaal (autori koostatud)

Aasta	Tegutsevad	Lõpetanud majandustegevuse
2018	96%	4%
2019	96%	4%
2020	98%	2%
2021	96%	4%
Keskväärtused	96%	4%

Positiivset maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele kinnitavad ka tabelis 7 välja toodud andmed. Protsentuaalsetest jaotustest nähtub, et pärast maksukontrollide läbiviimist, keskmiselt 96% Harjumaa toitlustusettevõtjatest jätkab oma majandustegevust ning kõigest 4% ettevõtjatest ei saa oma kohustuste täitmisega hakkama ning lõpetavad majandustegevuse. (vt tabel 7)

2.2.2. Ekspertintervjuude tulemused

Empiirilise osa teises etapis analüüsiti ekspertide hinnangul maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Kuna empiirilise uuringu statistilises analüüsis analüüsiti maksukontrollide mõju aastatel 2018-2021, siis ka kvalitatiivne analüüs koostati sama perioodi kohta. Kvalitatiivse uuringu andmeanalüüsi tagajärjel moodustati kolm kategooriat:

- **Kategooria 1:** Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine;
- **Kategooria 2:** Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumiste trend aastatel 2018-2021;
- **Kategooria 3:** Maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele.

Andmeanalüüsi tagajärjel saadi kategooriale Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine (kategooria 1) kolm erinevat koodi (vt tabel 8).

Tabel 8. Hinnang Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele (autori koostatud)

Koodi number ja nimetus	Koodi nimetanute arv
Kood 1.1 Hea	2
Kood 1.2 Keskmine	2
Kood 1.3 Halb	1

Suurema osa ekspertide hinnangul on Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine pigem heal (kood 1.1) või keskmisel tasemel (kood 1.2). Eksperdid on selgitanud, et võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega moodustab Eesti toitlustussektoris maksukahju vaid 1% SKTst. Samuti on eksperdid märganud, et viimastel aastatel on Harjumaa toitlustusettevõtjad hakanud korrektselt esitama maksudeklaratsioone ning esitatud deklaratsioonide alusel ei tuvastata enam nii tihti maksuriske kui varem. Maksuekspertide hinnangul käituvad Harjumaa toitlustusettevõtjad maksukuulekalt, sest iga kvartal avalikustatakse ettevõtjate maksuandmed ning andmete avalikustamise tõttu järgivad Harjumaa toitlustusettevõtjad seadusi ning käituvad õiguspäraselt. *"Eelkõige avalikustamine mõjutab Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist. Ehk iga kvartal avalikustatakse ettevõtja andmed töötajate arvu, tööjõumaksude, käibe ning maksuvõlgade kohta. Nimelt nende andmete avalikustamine panebki toitlustusettevõtjaid käituma korralikult."* (Maksuekspert nr 2)

Samas tõi osa eksperte välja, et Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine võiks tegelikult parem olla, sest toitlustuses on palju võimalusi tegeliku maksukohustuse vähendamiseks ning toitlustusettevõtjad kasutavad neid võimalusi. Vaid ühe eksperdi hinnangul on Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine halval (kood 1.3) tasemel, sest Harjumaa toitlustusettevõtjad ei soovi deklareerida oma tegeliku käivet ning omakasumi maksimeerimiseks, maksueelise saamiseks ja maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks mõtlevad toitlustusettevõtjad välja uusi skeeme. Lisaks suurtele sularaha riskidele on maksueksperdid arvamusel, et toitlustussektoris soodustab maksurikkumiste toimepanemist ka ebaaus turg ja konkurendid. *„Kõige rohkem kujundavad Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist vastastikune eeskuju ja ebaausad konkurendid. Harjumaa toitlustusettevõtjad usuvad, et ka teised toitlustusettevõtjad hoiduvad maksude tasumisest kõrvale ning selle mõttega panevad ka nemad toime maksurikkumisi."* (Maksuekspert nr 5)

Kategooriale Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumiste trend aastatel 2018-2021 (kategooria 2) saadi andmeanalüüsi tagajärjel kaks erinevat koodi (vt tabel 9).

Tabel 9. Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumiste trend aastatel 2018-2021 (autori koostatud)

Koodi number ja nimetus	Koodi nimetanute arv
Kood 2.1 Kahanenud	6
Kood 2.2 Kasvanud	2

Suurem osa eksperte arvab, et Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumiste trend on aastatel 2018-2021 kahanenud (kood 2.1). COVID-19 tulekuga pidi enamus toitlustusettevõtjaid muutma oma ärimudelit ning organiseerima toidu kaasamüüki. Kaasamüüki korraldati erinevate telefonirakenduste (*Bolt Food, Wolt* jpm) kaudu, milles enamasti puudub võimalus tasuda oma tellimuse eest sularahas. Selle arvelt vähenes toitlustussektoris sularaha käive, mida Harjumaa toitlustusettevõtjad saaksid varjata. *„COVID-19 tulekuga vähenes maksurikkumiste arv Harjumaal, sest kaasamüügi tagajärjel vähenes sularaha käive ning ettevõtjatel puudus võimalus varjata oma sularaha käivet. Enamasti saab kaasamüügi rakendustes tasuda oma tellimuse eest vaid pangaülekandega.“* (Maksuekspert nr 4)

Lisaks on osa eksperte selgitanud, et käibe ja klientuuri languse tõttu lõpetasid paljud maksuriskidega Harjumaa toitlustusettevõtjad oma majandustegevuse. Toitlustusettevõtjate arvu vähenemisega langes automaatselt ka maksukahju, sest turule jäi vähem tegutsevaid Harjumaa ettevõtjaid. Samas ei saa välistada, et turule jäänud toitlustusettevõtjad on maksukuulekad, kes arvestavad, deklareerivad ning tasuvad makse õiges suuruses ja seadusega sätestatud korras. On tõenäoline, et perioodil 2018-2021 võis maksurikkumiste trend kasvada, sest koroonakriisi tulekuga tulid toitlustusettevõtjatele toetuste meetmed (käibe languse osalise hüvitamise toetus, töötasu hüvitamise toetus jpm) ning toetuste saamiseks vähendasid Harjumaa toitlustusettevõtjad näilikult oma tegelikku käivet. *“Maksurikkumiste arv võis nii langeda kui ka kasvada. Kuna paljud Harjumaa toitlustusettevõtjad lõpetasid COVID-19 tulekuga oma majandustegevuse, siis maksukahju on maksuhalduri mõistes langenud. Seeläbi on langenud ka maksurikkumiste trend. Kindlasti on neid, kes jätkavad ja kes on rohkem skeemitama hakanud, ehk maksukahju ja seeläbi ka maksurikkumiste trend kasvab.”* (Maksuekspert nr 3)

Kui käibemaksu osas on üldjuhul perioodil 2018-2021 maksurikkumiste trend langenud, siis tulumaksu osas on aga üks maksuekspert märganud maksurikkumiste trendi kasvu. Oma seisukohta selgitas maksuekspert asjaoluga, et võrreldes eelnevate perioodidega kasvas koroonakriisi tulekuga Harjumaa toitlustusettevõtjate seas fiktiivsete tehingute (arvete ning laenude jpm) osakaal. Sellisel moel viisid Harjumaa toitlustusettevõtjad oma äriühingust välja eelmiste perioodide jaotamata kasumit, millelt jätsid kohustusliku tulumaksu tasumata. *„Tulumaksu osas on aga maksurikkumiste trend kasvanud, sest kriisi ajal tahtsid kõik ettevõtjad oma äriühingutest välja viia eelmiste perioodide jaotamata kasumit nii, et selle pealt makse mitte maksta. Selleks koostati erinevaid fiktiivseid arveid ning anti fiktiivseid laene äriühinguga seotud osapooltele.“* (Maksuekspert nr 1)

Andmeanalüüsi tagajärjel saadi kategooriale maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele (kategooria 3) kolm erinevat koodi (vt tabel 10).

Tabel 10. Maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele (autori koostatud)

Koodi number ja nimetus	Koodi nimetanute arv
Kood 3.1 Pareneb	4
Kood 3.2 Ei parene	3
Kood 3.3 Ettevõtjad lõpetavad oma majandustegevuse	4

Ekspertide hinnangul mõjub maksukontroll Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele erinevalt. On ettevõtjaid, kes pärast maksukontrolli toimumist teevad parandusi oma maksuandmetes ning jätkavad oma majandustegevust ausalt ja teenivad kasumit. Selliste Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise pareneb (kood 3.1). Kuid on ka neid toitlustusettevõtjaid, kelle maksukäitumine ei parene (kood 3.2). Eelkõige sõltub maksuekspertide hinnangul Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine nende mentaliteedist, sest kui toitlustusettevõtja on harjunud maksude tasumisest kõrvale hoidma, ei mõju maksukontroll tema maksukäitumisele mitte kuidagi. Maksuekspert nr 3 on selgitanud ka, et maksudest kõrvalehoidumiseks kasutavad mõned Harjumaa toitlustusettevõtjad oma toitlustuskohtades mitteusaldusväärseid kassasüsteeme, mis võimaldavad kassaaruannetes võltsida tegelike andmeid ning seeläbi ka vähendada oma maksukohustust. *„On ettevõtjad, kes maksukontrolli tagajärjel suurendavad oma töötajatele palkasid ning deklareeritavat käivet, tasuvad oma väljamaksetelt maksud korrektselt ning tegutsevad edasi tulusalt. Kuid on ka neid Harjumaa toitlustusettevõtjaid, kellele*

maksukontroll ei mõju kuidagi, sest maksukontroll ei muuda ettevõtjate maksude tasumise harjumust. Tavaliselt jätkavad sellised ettevõtjad maksurikkumistega, kuid maksudest kõrvale hoidumiseks mõtlevad nad välja uusi skeeme ja leiavad uusi võimalusi.“ (Maksuekspert nr 4)

Samuti on üks maksuekspert maininud, et Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine ei parene, kui ettevõtjatel käsitakse sunniviisiliselt teha parandusi äriühingu dokumentatsioonis ning määratakse tasumisele kuuluv maksusumma. *„Kui ettevõtjale määratakse maksu ning ta ei ole ise nõus vabatahtlikult tegema parandusi, siis maksukäitumine ei parene, kui aga ettevõtja parandab ise kõik oma maksuasjad ning tasub vabatahtlikult oma maksuvõla ära, siis maksukäitumine pareneb.“* (Maksuekspert nr 1)

Mitme eksperdi hinnangul lõpetab suurem osa Harjumaa toitlustusettevõtjaid pärast maksukontrolli toimumist ja maksu määramist oma majandustegevuse (kood 3.3), sest üldjuhul on maksuvõla tasumine toitlustusettevõtjate jaoks liiga koormav ning kulukas. Ka täiendavast küsimusest, miks mõned Harjumaa toitlustusettevõtjad panevad korduvalt toime maksurikkumisi, selgub, et ekspertide hinnangul on Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukohustus liiga suur ning toitlustusettevõtjad hoiavad maksude tasumisest kõrvale eelkõige selleks, et suurendada omakasumit ning jääda turul tegutsevaks ja tulusaks toitlustusettevõtjaks. *„Üldjuhul lõpetavad Harjumaa toitlustusettevõtjad oma majandustegevuse, sest määratud maksud on ettevõtjate jaoks liiga koormavad ning ettevõtjad ei suuda oma maksukohustusi lihtsalt ära tasuda ja lähevad pankrotti.“* (Maksuekspert nr 5)

2.3. Järeldused ja soovitused

Selles alapeatükis antakse ülevaade empiirilise osa analüüsides saadud andmetest ning tehakse soovitused Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise parendamiseks.

Maksukontrollide mõju hindamiseks Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele analüüsiti empiirilise uuringu statistilises analüüsis maksukontrollide mõju tuvastatud maksurikkumiste arvule Harjumaa toitlustusettevõtjate seas ning deklaratsioonide paranduste, töötamise registri paranduste ja majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arvule. Muutujate valik on selgitatud asjaoluga, et maksukäitumine tähendab maksumaksjate suhtumist seadusega kehtestatud normidesse, milles on sätestatud,

et maksukohustuslased peavad täitma registreerimiskohustust, deklareerimiskohustust ning maksude tasumise kohustust (käesolev töö, lk 8).

Empiirilise uuringu esimese etapi tulemused ühtisid teooriaga (käesolev töö, lk 8) selles osas, et maksukontrollide tagajärjel pareneb Harjumaa toitlustusettevõtjate sunnitud maksukuulekus. Kogutud andmete analüüsist nähtub, et Harjumaal on maksukontrollidel positiivne mõju maksurikkumiste tuvastamisele ning nende kõrvaldamisele. Teooria osa kinnitab, et kui toitlustusettevõtjad kõrvaldavad puudused oma ettevõtte maksuandmetes ning seeläbi täidavad oma põhikohustused, siis pareneb ka nende maksukäitumine ja ettevõtjate mittemaksukuulekas maksukäitumine muutub maksukuulekaks (käesolev töö, lk 8).

Muutujate keskmised näitajad aastatel 2018-2021 on järgmised: maksukontrollide arv 58,25; tuvastatud maksurikkumiste arv 43,25; parandatud deklaratsioonide arv 23,25; töötamise registris andmete paranduste arv 9,75 ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arv on kaks. Sellest saab järeldada, et maksukontrollid on tugevas seoses maksurikkumiste arvuga ning deklaratsioonide paranduste arvuga. See tähendab, et maksukontrollide arvu suurenemisel tuvastab maksuhaldur tihedamini maksurikkumisi ning Harjumaa toitlustusettevõtjad teevad tihedamini parandusi maksudeklaratsioonides. Positiivset ning tihedat seost kinnitab ka muutujate protsentuaalne jaotus, millest selgub, et maksukontrollide, maksurikkumiste ning deklaratsioonide paranduste protsentuaalne jaotus on aastate lõikes enam vähem võrdne (2018. aastal 30,04 – 31,18%; 2019. aastal 21,46 – 23,70%; 2020. aastal 27,17 – 28,33% ning 2021. aastal 18,5 – 20,17%). Veidi nõrgem seos (2018. aastal 30,04 – 38,46%; 2019. aastal 20,51 – 21,46%; 2020. aastal 28,33 – 30,77% ning 2021. aastal 10,26 – 20,17%) on maksukontrollidel töötamise registri andmete parandustele. Pärast maksukontrolli läbiviimist lõpetavad vaid mõned üksikud Harjumaa toitlustusettevõtjad oma majandustegevuse. Läbiviidud analüüs kinnitab teooria osa: ettevõtjad teevad maksuhalduriga koostööd eelkõige siis, kui maksumaksjad mõistavad, et maksuaudiitorid töötavad seadusliku võimu põhimõttel (käesolev töö, lk 10). Seega on loogiline, et suurem osa Harjumaa toitlustusettevõtjaid parendab oma maksukäitumist pärast maksukontrolli toimumist. Analüüsi kinnitas teooria osa: ettevõtjad, kelle suhtes rakendatakse sunniviisilist võimu üldjuhul karistava meetmena (käesolev töö, lk 10), lõpetavad oma majandustegevuse ning sulgevad oma toitlustuskohad.

Korrelatsioonanalüüsi tulemustest selgub, et maksukontrollid on tugevas ja positiivses seoses maksurikkumiste avastamise, deklaratsioonide ning töötamise registri andmete paranduste arvuga. See tähendab, et maksukontrollide arvu suurenemisel tuvastab maksuhaldur tihedamini maksurikkumisi ning Harjumaa toitlustusettevõtjad teevad rohkem parandusi oma maksuandmetes. Positiivset seost kinnitavad ka regressioonanalüüsis saadud tulemused. Samuti selgub regressioonanalüüsist, et saadud mudelite regressioonkoefitsiendid on statistiliselt olulised. Positiivses kuid nõrgas seoses on teine teisega maksukontrollide arv ning majandustegevust lõpetanud Harjumaa toitlustusettevõtjate arv. See tähendab, et tihedama maksukontrolli tagajärjel lõpetab rohkem Harjumaa toitlustusettevõtjaid oma majandustegevuse. Kuid kuna seos on üsna nõrk, siis ei saa saadud tulemust pidada statistiliselt oluliseks. Korrelatsioon- ja regressioonanalüüsis saadud tulemuste alusel võib järeldada, et üldjuhul parendavad Harjumaa toitlustusettevõtjad oma maksukäitumist pärast maksukontrollide läbiviimist. Vaid üksikutel juhtudel lõpetavad maksuriskidega Harjumaa toitlustusettevõtjad oma majandustegevuse ning kustutavad end Äriregistrist.

Järgmisena analüüsiti, milline on maksuekspertide hinnangul maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Läbiviidud sisuanalüüsi alusel võib järeldada, et üldjuhul on maksuekspertide hinnangul Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine heal või keskmisel tasemel. Maksueksperdid on selgitanud, et toitlustussektoris on palju võimalusi maksurikkumiste toimepanemiseks, mida ka osa Harjumaa toitlustusettevõtjatest kasutavad. Vaatamata sellele on viimase nelja aasta jooksul suurem osa Harjumaa toitlustusettevõtjatest parendanud oma maksukäitumist. Ettevõtjad on hakanud rohkem esitama maksudeklaratsioone ning esitatud deklaratsioonidest ei tuvastata enam nii tihti maksurikkumisi kui varem. Samuti on aastatel 2018-2021 oluliselt vähenenud sularaha käive, mida Harjumaa toitlustusettevõtjad oleks saanud varjata. Seeläbi on viimastel aastatel langenud maksurikkumiste trend Harjumaa toitlustusettevõtjate seas. Vaatamata sellele leiab suurem osa maksueksperte, et Harjumaa toitlustusettevõtjad jätkavad maksurikkumiste toimepanemisega ka pärast maksukontrolli toimumist. Lisaks on enamus maksueksperte arvamusel, et suurem osa maksuriskidega Harjumaa toitlustusettevõtjaid lõpetab oma majandustegevuse pärast maksukontrolli toimumist ja maksusumma määramist. Tuginedes käesoleva töö lehekülgedele 12-13 selgub, et ettevõtjate maksukäitumist mõjutavad erinevad tegurid – sotsiaalsed, isiklikud ning majanduslikud

tegurid. Lähtudes Hofmann'i, Mohd-Hanefah'i, Kirchler'i, Wenzel'i ja teiste teadlaste uuringutest (käesolev töö, lk 12-13) sõltub ettevõtja maksukäitumine ettevõtja väärtushinnangutest, sotsiaalse grupi käitumisest, ettevõtja maksukoormusest ning karistuse raskusastmest. Ka maksueksperdid on kinnitanud, et vastastikune eeskuju, toitlustusettevõtjate mentaliteet ning suur maksukoormus soodustavad toitlustussektoris maksurikkumiste toimepanemist.

Uurimisprobleemile (kuidas on maksuhalduri poolt läbiviidud maksukontrollid mõjutanud Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist?) saadi empiirilises uuringus järgmine vastus: statistilises analüüsis saadud andmete alusel on näha, et maksuhalduri poolt läbiviidud maksukontroll mõjub Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele positiivselt. Harjumaa toitlustusettevõtjad kõrvaldavad pärast maksukontrolli toimumist oma maksuandmetes puudused ning seeläbi parendavad ka oma maksukäitumist. On ka ettevõtjaid, kes pärast läbiviidud maksukontrolli lõpetavad oma majandustegevuse. Läbiviidud intervjuudest selgus aga, et Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele mõjub maksukontroll erinevalt. Osa ettevõtjaid parendab oma maksukäitumist, kuid suurem oma Harjumaa toitlustusettevõtjatest jätkavad maksurikkumiste toimepanemisega või lõpetavad oma majandustegevuse. Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine ei parene eelkõige põhjusel, et toitlustussektori maksukoormus on liiga suur ning toitlustusettevõtjad võivad ebausaldusväärsetes kassasüsteemides võltsida kassaaruande andmeid. Seega võib saadud analüüsi alusel teha järgmised soovitused toitlustusettevõtjate maksukäitumise parendamiseks:

1. Kaaluda Maksu- ja Tolliametile reaalajas jälgitava kassaprogrammi rakendamise asjakohasust. Kassaprogramm võimaldaks Maksu- ja Tolliametil kaugviisil tuvastada toitlustusettevõtjate maksuriskid nende tekkimise hetkel. Reaalajas jälgitav kassasüsteem oleks toitlustusettevõtjate ja Maksu- ja Tolliameti vaheline ning kõrvalised isikud ei saaks ligipääsu toitlustusettevõtja andmetele. Kassaprogramm oleks loodud ja kontrollitud enne kasutusse lubamist ekspertide poolt.
2. Samuti soovitatakse Maksu- ja Tolliametil kaaluda anda usaldusväärsuse märgete andmist olemasolevatele kassaprogrammidele. Usaldusväärsuse märge tähendaks, et programmid on kontrollitud ekspertide poolt ning nendes puudub andmete võltsimise võimalus.

3. Kuna maksukoormuse osas tunnevad end toitlustusettevõtjad võrreldes ebavõrdses situatsioonis, siis soovitatakse valitsusel kaaluda toitlustusettevõtjate käibemaksumäära alandamist 9%-ni. Teooriast tulenevalt sõltub ettevõtjate maksukäitumine majanduslikest teguritest, mille hulka kuuluvad ettevõtja maksukoormus ning riigis kehtestatud maksumäärad. Ka teadlane Mustafa Mohd – Hanefah on oma uuringus leidnud kinnituse, et ettevõtjate vabatahtlik maksukuulekus suureneb madalama maksumäära ning maksukoormuse puhul (käesolev töö, lk 11-12). Seega eeldatakse, et toitlustusettevõtjate käibemaksumäära alandamisel pareneb toitlustusettevõtjate maksukäitumine.

KOKKUVÕTE

Lõputöö aktuaalsus tugineb Maksu- ja Tolliameti statistikal "Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes", millest nähtub, et COVID-19 tulekuga on Eestis toitlustusettevõtjate arv suurenenud, samas on deklareeritav käive toitlustusettevõtjate seas langenud 36% võrra. Tuginedes statistikale võib järeldada, et aastatel 2018-2021 on maksurikkumiste trend Harjumaa toitlustusettevõtjate seas suurenenud, sest koroonakriisi tulekuga tulid toitlustusettevõtjatele erinevad riigipoolsed toetusmeetmed. Ka Maksu- ja Tolliamet oli oma 2021. aasta arengukavas seadnud eesmärgiks vähendada maksurikkumiste arvu läbi tõhusa, süstemaatilise ja sihipärase ettevõtjate järelevalve.

Lähtudes lõputöö aktuaalsusest püstitati lõputöö uurimisprobleemina küsimus: kuidas on maksuhalduri poolt läbiviidud maksukontrollid mõjutanud Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist? Uuringus saadud tulemuste alusel võib väita, et maksukontrollid mõjuvad Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele erinevalt. Osa Harjumaa toitlustusettevõtjatest likvideerivad puudused oma maksuandmetes ning seeläbi ka parendavad oma maksukäitumist. Kuid on ka neid Harjumaa toitlustusettevõtjaid, kes jätkavad pärast maksukontrolli toimumist maksurikkumiste toimepanemisega. Selliste ettevõtjate maksukäitumisele mõjub maksukontroll negatiivselt.

Tuginedes uurimisprobleemile seati lõputöö eesmärgiks selgitada välja seosed maksukontrollide läbiviimise ja Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise vahel. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud viis uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli analüüsida teoreetiliste allikate alusel maksukäitumise olemust ja seda mõjutavaid tegureid. Teoreetiliste allikate alusel selgus, et maksukäitumine on ettevõtjate valmisolek tasuda makse õiglaselt ehk ettevõtjate arusaam maksude tasumise vajadusest ja tähtsusest. Maksumaksja võib olla maksukäitumise alusel kas maksukuulekas või mittemaksukuulekas. Maksukohustuslaste maksukäitumist kujundavad poliitilised, majanduslikud, sotsiaalsed ja psühholoogilised tegurid.

Lähtudes teisest uurimisülesandest määratleti teoreetiliste allikate alusel maksukontrolli mõiste ning selle olemus ettevõtjate maksukäitumise kujundamisel. Maksukontroll on oma olemuselt maksude arvestuse, kinni pidamise, deklareerimise ja tasumise õigsuse kontroll. Maksukontroll on üks tõhusamaid meetmeid ettevõtjate maksukäitumise mõjutamiseks.

Maksukontrollid avaldavad ettevõtjate maksukäitumisele nii otsest kui ka kaudset mõju. Kui otsene mõju ettevõtjate maksukäitumisele võib olla nii positiivne kui ka negatiivne, siis kaudse mõju tagajärjel üldjuhul pareneb ettevõtjate maksukäitumine.

Kolmanda ja neljanda uurimisülesande kohaselt analüüsiti lõputöö empiirilises uuringus maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele. Uurimisülesannete täitmiseks tehti lõputöö empiirilises uuringus statistiline analüüs ning ekspertintervjuude sisuanalüüs. Empiirilise uuringu statistilisest analüüsist selgus, et pärast maksukontrolli toimumist parendab suurem osa Harjumaa toitlustusettevõtjatest oma maksukäitumist. Vaid üksikutel juhtudel lõpetavad Harjumaa toitlustusettevõtjaid oma majandustegevuse pärast maksukontrolli toimumist. Sisuanalüüsist selgus aga, et suurem osa Harjumaa toitlustusettevõtjaid parendab oma maksukäitumist pärast maksukontrolli läbiviimist. Kuid vaatamata sellele on ka neid ettevõtjaid, kes jätkavad pärast maksukontrolli toimumist maksurikkumistega ning selliste Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine ei parene. Suurte maksuriskidega toitlustusettevõtjate majandustegevusele mõjuvad maksukontrollid aga negatiivselt, sest üldjuhul lõpetavad sellised ettevõtjad maksukontrolli toimumise ning maksusumma määramise tagajärjel oma majandustegevuse.

Viiendaks uurimisülesandeks oli teha lõputöös soovitused toitlustusettevõtjate maksukäitumise parendamiseks. Soovitused on järgmised:

1. Kaaluda Maksu- ja Tolliametile reaalajas järgitava kassasüsteemi loomist.
2. Kaaluda olemasolevatele kassaprogrammidele usaldusväärsuse märgete andmist.
3. Kaaluda toitlustusettevõtjate käibemaksumäära alandamist 9%-ni.

Lõputööd on võimalik edasi arendada, kuid teema edasisel uurimisel tuleb tähelepanu pöörata teguritele, mis võivad mõjutada toitlustusettevõtjate maksukontrollide arvu. Samuti tuleb laiendada uuringu valimit ning võtta arvesse ka majandustegevust jätkavate ning tegevust lõpetanud toitlustusettevõtjate arv.

SUMMARY

The topicality of the dissertation is based on the statistics of the Tax and Customs Board "Aggregate amounts of turnover declarations by main activity", which show that with the advent of COVID-19 the number of catering companies has increased, while the declared turnover among catering companies has decreased by 36%. Based on the statistics, it can be concluded that in 2018-2021, the trend of tax violations among catering companies in Harju County has increased, because with the advent of the corona crisis, various state support measures were introduced for catering companies. The Tax and Customs Board had also set the goal in its 2021 development plan to reduce the number of tax violations through effective, systematic and targeted supervision of undertakings.

Based on the topicality of the dissertation, the research question was asked: how have the tax controls carried out by the tax authority affected the tax behavior of catering companies in Harju County? Based on the results of the study, it can be stated that tax controls have a different effect on the tax behavior of catering companies in Harju County. Some catering companies in Harju County eliminate deficiencies in their tax data and thereby improve their tax behavior. However, there are also those catering companies in Harju County that continue to commit tax violations after the tax control. The tax behavior of such companies is negatively affected by tax controls.

Based on the research problem, the aim of the dissertation was to find out the connections between the performance of tax controls and the tax behavior of catering companies in Harju County. To achieve this goal, five research tasks were set.

The first task of the research was to analyze based on theoretical sources the nature of tax behavior and the factors influencing it. Based on theoretical sources, it turned out that tax behavior is the readiness of entrepreneurs to pay taxes fairly, i.e., the perception of entrepreneurs about the need for and importance of paying taxes. Based on taxpayer behavior he can be either tax-compliant or non-tax-compliant. Political, economic, social, and psychological factors shape the tax behavior of taxable persons.

Based on the second research task, the concept of tax control and its nature in shaping the tax behavior of companies were defined on the basis of theoretical sources. By its nature, tax control is the control of the correctness of the accounting, withholding, declaration and

payment of taxes. Tax control is one of the most effective measures for influencing the tax behavior of companies. Tax controls have both a direct and an indirect effect on the tax behavior of companies. While the direct effect on the tax behavior of companies can be both positive and negative, the indirect effect generally improves the tax behavior of companies.

According to the third and fourth research tasks, the empirical study of the dissertation analyzed the impact of tax controls on the tax behavior of catering companies in Harju County. An empirical study also explained the conditions under which catering companies in Harju County are subject to tax control. To perform the research tasks, statistical analysis and content analysis of expert interviews were performed in the empirical study of the dissertation. The statistical analysis of the empirical study revealed that after the tax audit, most catering companies in Harju County improve their tax behavior. Only in a few cases do catering companies in Harju County cease their economic activities after a tax control. However, the content analysis revealed that most of catering companies in Harju County improve their tax behavior after conducting a tax control. However, there are also those companies that continue to commit tax violations after the tax control, and the tax behavior of such catering companies in Harju County is not improving. However, the economic activities of catering companies with high tax risks are negatively affected, as such companies generally cease their economic activities because of tax controls and the determination of the amount of tax.

The fifth research task was to make suggestions for improving the tax behavior of catering companies in the dissertation. The recommendations are as follows:

1. Consider establishing a real-time cash register system for the Tax and Customs Board.
2. Consider assigning reliability credits to existing cash register programs.
3. Consider reducing the VAT rate for catering businesses to 9%.

The dissertation can be further developed, but further research is needed to address the factors that may affect the number of tax controls for caterers. The sample of the survey also needs to be expanded to take into account the number of catering businesses that continue to operate and close down.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ahmadi, M. & Imankhan, N., 2019. Presenting the model of tax compliance: the role of socialpsychological factors. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 14(2), pp. 139-160.

Akoglu, H., 2018. User's guide to correlation coefficients. *Turkish Journal of Emergency Medicine,* 18, pp. 91-93.

Alemu, A.A., 2020. Impact of Tax Audit on Tax Compliance with Reference to Category "A" Taxpayers: A Case Study in Hawassa City Administration, South Nations, Nationalities and Peoples' Regional State of Ethiopia. *Journal of Modern Accounting ang Auditing*, 16(6), pp. 278-290.

Alexandrova, Z. P. & Aslanova, S. A., 2021. The role, types and features of tax audits. *The Scientific Heritage*, 78(3), pp. 26-29.

Allingham, M. G. & Sandmo, A., 1972. Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics,* 1(3-4), pp. 323-338.

Ameyaw, B. & Dzaka, D., 2016. Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana. *Modern Economy*, 7(14), pp. 1653-1664.

Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J., 1998. Tax Compliance. *Journal of Economic Literature,* 36(2), pp. 818-860.

Apuke, O. D., 2017. Quantitative Research Methods : A Synopsis Approach. *Kuwait Chapter of Arabian Journal on Business and Management Review*, 6(11), pp. 40-47.

Asuero, A. G., Sayago, A. & Gonzalez, A. G., 2006. The Correlation Coefficient: An Overview. *Critical Reviews in Analytical Chemistry,* 36, pp. 41-59.

Bătrâncea, L-M., Nichita, R-A., Bătrâncea, I. & Moldovan, B. A., 2012. Tax Compliance Models: From Economic To Behavioral Approaches. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 8(36), pp. 13-26.

Bekmann, P., 2016. *Maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise võimalused. Lõputöö.* Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Bylya, A. B., 2013. Taxation history and views of A. Smith and D. Ricardo on taxes. *Financial Law and Management*, 2(2), pp. 136-141.

Dawadi, S., Shrestha, S. & Giri, R. A., 2021. Mixed-Methods Research: A Discussion on its Types, Challenges, and Criticisms. *Journal of Practical Studies in Education*, 2(2), pp. 25-36.

Flick, U., 2009. *An Introduction to Qualitative Researrch.* London, Thousand Oaks, New Dehli, Singapore: Sage Publications Ltd.

Flick, U., 2014. *Qualitative Data Analysis.* London, Thousand Oaks, New Dehli, Singapore: Sage Publications Ltd.

Gangl, K., Hofmann, E. & Kirchler, E., 2015. Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust. *New Ideas in Psychology*, 37, pp. 13–23.

Gangl, K., Hofmann, E., Hartl, B. & Berkics, M., 2020. The impact of powerful authorities and trustful taxpayers: evidence for the extended slippery slope framework from Austria, Finland, and Hungary. *Policy Studies,* 41(1), pp. 98-111.

Guala, F. & Mittone, L., 2005. Experiments in economics: External validity and the robustness of phenomena. *Journal of Economic Methodology*, 12(4), pp. 495-515.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P., 2005. *Uuri ja kirjuta.* Tallinn: Medicina.

Hofmann, E., Harti, B., Gangl, K., Hartner – Tiefenthaler, M. & Kirchler, E., 2017. Authorities' Coercive and Legitimate Power: The Impact on Cognitions Underlying Cooperation. *Frontiers in Psychology,* 8(5), pp. 1-15.

Hofmann, E., Hoelzl, E. & Kirchler, E., 2008. Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness and Motivation to Cooperate. *PubMed,* 216(4), pp. 209-217.

Jagudina, K., 2017. *Toitlustusettevõtja deklareerimiskohustuse täitmine Pärnu maakonna näitel. Lõputöö.* Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

James, S. & Alley, C., 2002. Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), pp. 27-42.

Käige, R., 2017. *Maksukäitumise ja sotsiaalse normi seosed Eesti kinnisvaramaaklerite näitel. Bakalaureusetöö.* Tartu: Tartu Ülikool.

Kasper, M. & Alm, J., 2021. Audits, Audit Effectiveness, and Post-audit Tax Compliance. *WU International Taxation Research Paper Series,* 2020(12), pp. 1-48.

Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I., 2008. Enforced versus voluntary tax compliance: The „slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology,* 29(2), pp. 210-225.

Lehis, L., 1997. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. *Juridica,* 1997/3, lk 128-136.

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.

Lentsius, H., 2018. *Muudatused maksukorralduse seaduses.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/04/26/muudatused-maksukorralduse-seaduses [Kasutatud 24.02.2022].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2018.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/ariklient/amet-uudised-ja-kontakt/uudised-pressiinfo-statistika/statistika-ja-avaandmed#kaibedeklaratsioonide-failid [Kasutatud 12.12.2021].

Maksu- ja Tolliamet, 2019. *Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2019.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/ariklient/amet-uudised-ja-kontakt/uudised-pressiinfo-statistika/statistika-ja-avaandmed#kaibedeklaratsioonide-failid [Kasutatud 12.12.2021].

Maksu- ja Tolliamet, 2020. *Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2020.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/ariklient/amet-uudised-ja-kontakt/uudised-pressiinfo-statistika/statistika-ja-avaandmed#kaibedeklaratsioonide-failid [Kasutatud 12.12.2021].

Maksu- ja Tolliamet, 2021a. *Maksu- ja Tolliameti arengukava 2021.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/eraklient/amet-uudised-ja-kontakt/maksu-ja-tolliamet/tutvustus-ja-struktuur [Kasutatud 07.12.2021].

Maksu- ja Tolliamet, 2021b. *Käibedeklaratsioonide koondsummad põhitegevuse lõikes 2021.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/ariklient/amet-uudised-ja-kontakt/uudised-pressiinfo-statistika/statistika-ja-avaandmed#kaibedeklaratsioonide-failid [Kasutatud 12.12.2021].

Maksukorralduse seadus (2002) RT I, 09.04.2021, 11.

Matthews, B. & Ross, L., 2010. *Research Methods. A practical guide for the social sciences.* Essex: Pearson Education Limited.

McGee, R. V., 1999. Why People Evade Taxes in Armenia: A Look at an Ethical Issue Based on a Summary of Interviews. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 2(2), pp. 408-416.

Mittone, L., 2006. Dynamic behavior in tax evasion: An experimental approach. *Journal of Socio-Economics,* 35(5), pp. 813-835.

Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H., 2011. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the „slippery slope" framework. *European Journal of Law and Economics,* 32(1), pp. 89-97.

OECD, 2009. *Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance and Risk Treatments. Information Note.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.oecd.org/ctp/administration/42490764.pdf [Kasutatud 15.12.2021].

OECD, 2010. *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. Information Note.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf [Kasutatud 15.12.2021].

Okpeyo, E. T., Musah, A. & Gakpetor, E. D., 2019. Determinants of Tax Compliance in Ghana: The Case of Small and Medium Tax Payers in Greater Accra Region. *Journal of Applied Accounting and Taxation,* 4(1), pp. 1-14.

Õunapuu, L., 2014. *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes*. Tartu: Tartu Ülikool.

Palmer, C. & Bolderston, A., 2006. A Brief Introduction to Qualitative Research. *The Canadian Journal of Medical Radiation Technology,* 37(1), pp. 16-19.

Popping, R., 2015. Analyzing open-ended questions by means of text analysis procedures. *Bulletin de méthodologie sociologique: BMS*, 128(1), pp. 23-39.

Rahandusministeerium, 2014. Maksukorralduse seaduse seletuskiri, seisuga 01.07.2014.

Randlane K., 2012. Tax Compliance and Tax Attitudes: The Case of Estonia. *Journal of Management & Change*, 29(1), pp. 89-103.

Randlane, K., 2016. Tax Compliance as a System: Mapping The Field. *International Journal of Public Administration,* 7(39), pp. 515-525.

Randlane, K., 2019. *The Conceptual Underpinnings and Challenges of the Strategies Guiding Tax Compliance Policies. Doktoritöö.* Tallinn: Tallinna Ülikool.

Rapajić, M., Lapčević, M. & Miladinović, V., 2021. Tax control and inspection supervision in the republic of serbia–characteristics of the legal framework and the need for coordination. *Економика,* 67(4), pp. 75-90.

Ratto, M., Thomas, R. & Ulph, D., 2013. The Indirect Effect of Auditing Taxpayers. *Public Finance Review*, 41 (3), pp. 317-333.

Reesna, G., 2016. *Jootraha tuluna deklareerimise võimalused Eestis toitlustusasutuste näitel. Lõputöö.* Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Riigikontroll, 2006. Maksukontrolli korraldus. Kontrolliaruanne. *OSI-2-6/06/33.*

Rootalu, 2014a. *Kirjeldav statistika.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://samm.ut.ee/kirjeldav-statistika [Kasutatud 15.03.2021].

Rootalu, 2014b. *Korrelatsioonikordajad.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://samm.ut.ee/korrelatsioonikordajad [Kasutatud 15.03.2021].

Ryan, F., Coughlan, M. & Cronin, P., 2009. Interviewing in qualitative research. *International Journal of Therapy and Rehabilitation*, 16(6), pp. 309-314.

Saldaña, J., 2013. The Coding Manual for Qualitative Researchers. Second Edition. London: Sage Publications Ltd.

Slemrod, J., Blumenthal, M. & Christian, C., 2001. Taxpayer response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics,* 79(3), pp. 455-483.

Statistikaamet, 2020. *Majutus- ja toitlustusettevõtted on kriisis esimesena löögi all.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.stat.ee/et/uudised/2020/04/29/majutus-ja-toitlustusettevotted-on-kriisis-esimesena-loogi-all [Kasutatud 07.12.2021].

Suharukov, V., 2015. *Maksupettuste tõkestamise võimalused. Lõputöö.* Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Tooding, L. M., 2014. *Regressioonimudelid.* [Võrgumaterjal] Leitav: https://sisu.ut.ee/samm/regressioonanalyys [Kasutatud 15.03.2021].

Uue, K., 2015. *Maksuhalduri kui institutsiooni mõju maksukäitumisele. Lõputöö*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Yellapu, V., 2018. Descriptive statistics. *International Journal of Academic Medicine,* 4(1), pp. 60-63.

Zaid, M. A., 2015. *Correlation and Regression Analysis. Textbook*. The Statistical, Economic and Social Research and Training Centre for Islamic Countries.

Zeqiraj, V., 2015. Taxes and Business. *European Journal of Research and Reflection in Management Sciences*, 3(2), pp. 52-57.

Ачмиз З.М., Савченко В.С. & Шеремет А.В., 2018. Налоговые проверки и их совершенствование. *Аллея Науки,* 1(17), стр. 1-6.

Lisa 1. Ekspertintervjuude küsimused

1. Kuidas on COVID-19 Teie hinnangul mõjutanud Harjumaa toitlustusettevõtjaid?
2. Kas COVID-19 tulekuga on maksurikkumiste trend Harjumaa toitlustusettevõtjate seas pigem kasvanud või kahanenud? Palun selgitage oma vastust.
3. Millised on kõige tüüpilisemad maksurikkumised Harjumaa toitlustusettevõtjate seas?
4. Kuidas hindate Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumist (pigem hea või halb) aastatel 2018-2021? Palun selgitage oma vastust.
5. Millised kriteeriumid kujundavad Harjumaa toitlustusettevõtja maksukäitumist?
6. Milliseid meetmeid kasutate Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumise hindamiseks?
7. Millistel tingimustel satuvad Harjumaa toitlustusettevõtjad maksukontrolli?
8. Kuidas mõjub maksukontroll Harjumaa toitlustusettevõtjate edasistele maksukäitumisele?
9. Miks mõned Harjumaa toitlustusettevõtjad panevad korduvalt toime maksurikkumisi?

Lisa 2. Ekspertintervjuude koodipuu

Järgnevas tabelis on toodud kategooriatele vastavad koodid.

Tabel. Ekspertintervjuude kategooriad ja koodid.

Kategooriad	Koodid
Kategooria 1 Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumine	1.1 Hea 1.2 Keskmine 1.3 Halb
Kategooria 2 Harjumaa toitlustusettevõtjate maksurikkumiste trend aastatel 2018-2021	2.1 Kahanenud 2.2 Kasvanud
Kategooria 3 Maksukontrollide mõju Harjumaa toitlustusettevõtjate maksukäitumisele	3.1 Pareneb 3.2 Ei parene 3.3 Ettevõtjad lõpetavad oma majandustegevuse