

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Teele Laidsalu

**TÖÖJÕUMAKSUDE VÄLTIMISEKS LOODUD
ÄRIÜHINGUTE LEVIKU PIIRAMISE VÕIMALUSED**

Lõputöö

Juhendaja:
Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise võimalused</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Opportunities for Limiting the Spread of the Companies Established for Avoiding Labour Taxes</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42-st leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 33 allikat. Töö teema on aktuaalne, kuna 2015. aastal said riigikohtus lahenduse vaidlused, kus „OÜtamist“ kasutades sooviti varjata tegelikku töösuhet ja vältida tööjõumaksude tasumist. Nimetatud kohtulahendites anti maksuhaldurile esimest korda õigus kvalifitseerida teenuse osutamise lepingud ümber töölepinguteks või juhatare liikme lepinguteks vastavalt nende tegelikule sisule.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise võimalused. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade tööjõumaksudest ja -maksetest Eestis. 2. Anda ülevaade erinevatest tööjõumaksude vältimise ning kõrvalehoidumise viisidest. 3. Analüüsida töösuhete ja teenuse osutamise eristamist. 4. Analüüsida meetmeid tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks. <p>Töös antakse teoreetiline ülevaade tööjõumaksudest ja -maksetest Eestis ning nende vältimise ja kõrvalehoidumise viisidest. Töö empiirilises osas kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit, analüüsides kohtulahenditeid ning läbi viidud intervjuude tulemusi. Lõputöö kirjutamisel jõuti järeldusele, et tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute levikut on võimalik piirata andes ettevõtjatele võimaluse vabatahtlikult oma maksukäitumist muuta, ilma, et sellele järgneks tagasiulatav maksukontroll. Samuti piiraks selliste äriühingute levikut ka töö tegemise liigi ümberkvalifitseerimise õiguse andmise lisaks Maksu- ja Tolliametile ka Tööinspektsioonile. Edaspidi vajab täiendavat uurimist missugused on ettevõtjate seisukohad võimalike muudatuste suhtes tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramisel.</p>	
Võtmesõnad: tööjõumaksud, maksude vältimine, töötasu	
Võõrkeelsed võtmesõnad: labour taxes, tax avoidance, wages	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Riigi eelarvestrateegia	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Teele Laidvalu</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p>	
Allkiri:	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Kerly Randlane	
Kaitmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. TÖÖJÕUMAKSUD EESTIS JA NENDE VÄLTIMISE VIISID	7
1.1 Tööjõumaksud ja -maksed Eestis	7
1.2 Tööjõumaksude vältimise ja kõrvalehoidumise viisid.....	14
2. ÄRIÜHINGU LOOMINE TÖÖJÕUMAKSUDE VÄLTIMISEKS	20
2.1 Töösuhte ja teenuse osutamise eristamine	20
2.2 Meetmed tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks	27
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
LISAD.....	41
Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti ametnikuga	41
Lisa 2. Intervjuu õigusteaduste eksperdiga.....	42

SISSEJUHATUS

Tööjõumaksud moodustavad riigi eelarve mahust suure osa. Nimelt 2016. aasta riigieelarves prognoositakse, et riigi kogu tuludest 32% saadakse sotsiaalmaksust ning üksikisiku tulumaksust. Seega on tööjõumaksud riigi suurimaks tuluallikaks ning on oluline, et need maksud riigikassasse jõuaksid. Selleks on vaja teha pidevat ennetustööd ja järelevalvet, kuna endiselt leidub isikuid, kes tööjõumaksude tasumist võimalusel väldiksid. Läbi tööjõumaksude vältimise meetodite tuvastamise saab riik võtta kasutusele meetmeid selliseks tegevuseks loodud äriühingute leviku piiramiseks.

Üheks tööjõumaksude vältimise viisiks on „Oütamine“. Kuigi ükski õigusakt otseselt „Oütamise“ mõistet ei defineeri, tähendab see äriühingu kasutamist töösuhete varjamiseks. Ehk füüsiline isik loobub töölepingu alusel töötamisest ja loob äriühingu, mille kaudu teenust osutada. Enam ei saa ta tehtud töö eest palka, vaid teenust tellinud äriühing maksab talle tasu teenuse osutamise eest, mille ta hiljem dividendidena välja võtab. Maksustamise seisukohalt on selline teguviis kasulikum, kuna dividendide maksukoormus on võrreldes palgalt tasutavate maksudega väiksem.

Selle tegevusega välditakse sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaksu ning kohustusliku kogumispensionimaksu tasumist. Tulumaksu puhul on tegemist maksukohustuse edasi lükkamisega, kuna tulumaks tuleb tasuda nii töötasu makstes kui ka dividende välja võttes.

Lõputöö teema on aktuaalne, kuna 2015. aastal said riigikohtus lahenduse vaidlused, kus „Oütamist“ kasutades sooviti varjata tegelikku töösuhet ja vältida tööjõumaksude tasumist. Nimetatud kohtulahendites anti maksuhaldurile esimest korda õigus kvalifitseerida teenuse osutamise lepingud ümber töölepinguteks või juhatuse liikme lepinguteks vastavalt nende tegelikule sisule.

Teema on uudne, kuna varem pole teadustöodes käsitletud erinevaid võimalusi tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks. Lisaks analüüsitakse lõputöös asjakohaseid kohtulahendid, milles esmakordselt käsitletakse teenuse osutamise ja

töösuhte eristamist ning millistel tingimustel on lubatud juhtimisteenuse osutamine äriühingu kaudu.

Probleem seisneb selles, et seni on olnud ebaselge, millal loetakse ettevõtte poolt teenuse osutamine palgatööks ehk dividendide maksmisel on tegelikult tegemist varjatud töötasuga ning millistel juhtudel on äriühingu poolt teenuse osutamine lubatud. Seega on vajalik välja tuua milliste tingimuste alusel eristada töösuhet ja teenuse osutamist. Kuna osaliselt selgusetuse tõttu on tööjõumaksude vältimine äriühingute kaudu saanud võimalikuks, siis oleks vaja leida võimalusi sellise tööjõumaksude vältimise viisi leviku piiramiseks ning menetluse tõhustamiseks.

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise võimalused. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade tööjõumaksudest ja -maksetest Eestis.
2. Anda ülevaade erinevatest tööjõumaksude vältimise ning kõrvalehoidumise viisidest.
3. Analüüsida töösuhete ja teenuse osutamise eristamist.
4. Analüüsida meetmeid tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks.

Lõputöö koostamisel kasutatakse kvalitatiivset uurimismetoodikat, analüüsides kohtupraktikat ning viies läbi intervjuud Maksu- ja Tolliameti ametnikuga ning õigusteaduste eksperdiga, et saada ülevaade töösuhete ja teenuse osutamise eristamisest ja leida võimalusi tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks.

Struktuurilt koosneb lõputöö kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis käsitletakse lõputöö teemat puudutavat teoreetilist poolt. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade Eestis kehtivatest tööjõumaksudest ja -maksetest ning teises alapeatükis käsitletakse erinevaid tööjõumaksude vältimise ja kõrvalehoidumise viise.

Teises peatükis teostatakse dokumendianalüüs ja uuritakse läbi viidud intervjuude tulemusi. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse töösuhte ja teenuse osutamise eristamist ning teises alapeatükis tuuakse välja meetmeid tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks.

Lõputöös kasutatakse nii eesti- kui ka võõrkeelset erialakirjandust, sealhulgas teadusallikaid. Lisaks on kasutatud kohtulahendeid, erinevaid õigusakte 2016. aasta seisuga ning nende kommenteeritud väljaandeid.

1. TÖÖJÕUMAKSUD EESTIS JA NENDE VÄLTIMISE VIISID

1.1 Tööjõumaksud ja -maksed Eestis

Et riik saaks toimida, on tal vaja finantsvahendeid, millega ennast majandada ning oma elanikele hüvesid pakkuda. Peamiseks riigi tulude allikaks on maksud ning suurim osa riigi maksutulust laekub kehtestatud tööjõumaksudest ja -maksetest, milleks on sotsiaalmaks, tulumaks, töötuskindlustusmaksed ning kohustusliku kogumispensioni makse.

Eesti maksusüsteemis eristatakse makse ning sundkindlustusmaksed. Maksu iseloomustavad järgmised tunnused, mis tulenevad maksu mõistest (Maksukorralduse seadus 2016):

1. maks on kehtestatud maksuseaduse või kohaliku omavalitsuse volikogu määrusega;
2. maksu eesmärk on riigi ja omavalitsuste avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku tulu saamine;
3. maks on rahaline kohustus;
4. maksukohustus kuulub vastuvaidlematult täitmisele;
5. maksukohustus tekib seaduses või määruuses ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel;
6. maksu puhul puudub otsene vastutasu maksumaksjale.

Kui maksu üheks tunnuseks on otsese vastutasu puudumine, siis sundkindlustusmaksed puhul tekib õigus vastusooritusele. Kuid sundkindlustuse vastusooritus on abstraktne ning toimub kindlustusele omane riskide hajutamine, mille tõttu maksjate ja hüve saajate ring ei pruugi isikuliselt kokku langeda. Kõige levinum sundkindlustuse liik on sotsiaalkindlustus, mis Eestis on üles ehitatud sihtotstarbelisele maksule (sotsiaalmaks) ning osaliselt sundkindlustusmaksetele, milleks on töötuskindlustusmaksed ja kohustusliku kogumispensioni makse. (Lehis, 2014, lk 26) Maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 3 lg 4 järgi administreeritakse sundkindlustusmaksed samamoodi nagu makse (Maksukorralduse seadus, 2016).

Kuna maksutehniliselt on maksud ja sundkindlustuse maksed võrdsustatud, siis jääb nende eristamine tegelikult paljuski teoreetiliseks probleemiks. Kehtivas õiguses võib sotsiaalmaksu ja sundkindlustusmaksuid eristada ka selle kaudu, et sundkindlustuse maksuid ja vastuhüvesid reguleerib üks ja sama seadus, samas kui sotsiaalmaksu eest antavaid vastuhüvesid reguleerivad eriseadused- riikliku pensionikindlustuse seadus ja ravikindlustuse seadus. (Elling, kuupäev puudub)

Tulumaksu, mis on üks tööjõumaksudest, reguleerib tulumaksuseadus (edaspidi TuMS). Eesti TuMS-is eristatakse kahte liiki tulumaksu- füüsilise isiku tulumaksu ning juriidilise isiku tulumaksu ehk ettevõtte tulumaksu. Mõlema tulumaksu liigi maksumääraks on alates 2015. aastast 20%, kuid erinev on füüsilise isiku ning juriidilise isiku tulumaksu arvutuskäik. Füüsilisel isikul korrutatakse maksusumma maksumääraga 20%, kuid juriidilise isiku puhul jagatakse maksustatav summa enne maksumääraga korrutamist arvuga 0,80. (Tulumaksuseadus, 2016) Kui residendist füüsiliste isikute makstud tulumaksust 11,6% laekub isiku elukohajärgsele kohalikule omavalitsusele ja ülejäänud osa riigile, siis juriidilise isiku tulumaks laekub täies ulatuses riigile (Lehis, 2014, lk 82-84).

Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu- seega on füüsilise isiku puhul tulumaksu objektiks ilma eranditeta igasugune tulu, mis on laekunud maksukohustuslasele (Tammert, 2006, lk 16). Juriidilise isiku maksuobjekt on TuMS-is välja toodud ammendavalt ehk nendelt väljamaksetelt, mida seal nimetatud pole, tulumaksu tasuma ei pea (Huberg, Uusorg, Kuusik ja Lehis, 2012, lk 134). TuMS-i §-ides 48-52 on sätestatud, et juriidilisel isikul tuleb maksta tulumaksu erisoodustustelt, kingitustelt, annetustelt, vastuvõtukuludelt, dividendidelt ja muudelt kasumieraldistelt, ettevõtlusega mitteseotud kuludelt ja väljamaksetelt (Tulumaksuseadus, 2016).

Nii füüsilistel isikutel kui ka juriidilistel isikutel tuleb Maksu- ja Tolliametile esitada oma tulude või maksustatavate väljamaksete kohta deklaratsioon. Füüsilised isikud ning füüsilisest isikust ettevõtjad peavad füüsilise isiku tuludeklaratsiooni esitama hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks. Juriidilistel isikutel tuleb tehtavad väljamaksed ära näidata tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmaksu deklaratsioonil (edaspidi TSD), mis tuleb esitada

maksustamisperioodile järgneva kuu 10. kuupäevaks, kui neil on maksustamisperioodil tekkinud tööjõumaksudega maksustatavaid väljamakseid. Kui aga juriidiline isik on käibemaksukohustuslane, tuleb tal TSD esitada igal kuul, olenemata sellest, kas tal tekkis maksustatavaid väljamakseid või mitte (Tulumaksuseadus, 2016).

Tulude deklareerimisel on igal residendist füüsilisel isikul õigus maksustamisperioodi tulust teha seadusega lubatud mahaarvamisi, milleks on (Tulumaksuseadus, 2016):

1. maksuvaba tulu (2016. aastal 2040 eurot);
2. täiendav maksuvaba tulu lapse ülalpidamisel alates teisest lapsest (alates 2015. aastast 1848 eurot);
3. täiendav maksuvaba tulu pensioni korral (saadud pensioni summa ulatuses, kuid mitte rohkem kui 2700 eurot aastas);
4. täiendav maksuvaba tulu tööõnnetus- või kutsehaigushüvitise korral (saadud hüvitise summa ulatuses, kuid mitte rohkem kui 768 eurot aastas);
5. endale eluaseme soetamiseks võetud eluasemelaenu intressid;
6. koolituskulud (alates 2016. aastast ei kuulu siia alla mootorsõidukijuhi koolitused);
7. kingitused, annetused;
8. vabatahtliku kogumispensioni maksed (rakendatakse 15%-list mahaarvamise piirangut isiku tuludest, kuid mitte rohkem kui 6000 eurot);
9. kohustusliku kogumispensioni maksed ja töötuskindlustusmaksed;
10. välisriigi kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed.

Eluasemelaenu intresse, koolituskulusid, kingitusi ja annetusi saab maha arvata kokku kuni 1200 eurot, kuid mitte rohkem kui 50% ulatuses maksumaksja sama maksustamisperioodi tulust (Tulumaksuseadus, 2016).

Teiseks tööjõumaksuks on sotsiaalmaks, mille mõiste on välja toodud sotsiaalmaksuseaduse §-is 1. Sotsiaalmaks on pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus (Sotsiaalmaksuseadus, 2016). Sotsiaalmaksu definitsioonist tuleneb, et sotsiaalmaks on sihtotstarbeline maks. Maksu sihtotstarbelisus tähendab, et maksust saadud tulu kasutatakse konkreetsete kuluartiklite jaoks (Jackson, 2013). Sotsiaalmaksu puhul tähendab see maksutulu kasutamist riiklikuks ravikindlustuseks ja pensionikindlustuseks, sealhulgas kohustusliku kogumispensioni

süsteemi jaoks. Sotsiaalmaksumäär on Eestis 33%, sellest 20% läheb pensionikindlustuseks ning 13% ravikindlustuseks (Sotsiaalmaksuseadus, 2016).

Töötasult makstavale sotsiaalmaksule kehtib minimaalne sotsiaalmaksukohustus vähemalt 33% eelmise aasta miinimumtöötasult (2015. aastal 390 eurot kuus) 1. juuli seisuga. 2016. aasta minimaalseks sotsiaalmaksukohutuseks on seega 128,70 eurot kuus (390 x 33%). (Sotsiaalmaksuseadus, 2016) See on mõeldud näiteks osalise tööajaga töötavatele isikutele, kelle tasu jääb osalise tööaja tõttu alla kehtestatud miinimumpalga määra. Nende isikute töötasudelt, mis on suuremad kui miinimumpalk, maksab tööandja sotsiaalmaksu 33% kogu palgalt, ületades sellega minimaalse sotsiaalmaksukohustuse. Kui isik töötab mitmel töökohal, tuleb sotsiaalmaksu miinimumkohustus tasuda tööandjal, kellele töötaja on esitanud avalduse tulumaksu kinnipidamisel maksuvaba tulu arvestamiseks (Sotsiaalmaksuseadus, 2016).

Sotsiaalmaksu miinimumkohustusele on aga mitmeid erandeid. Nendeks eranditeks on (Maksu- ja Tolliamet, 2014b):

1. juriidilise isiku juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasu;
2. füüsilisele isikule võlaõigusliku teenuse osutamise lepingu alusel makstav tasu;
3. lühendatud tööajaga töötamine (7-17-aastased töötajad ja haridustöötajad);
4. lapsevanemad, kes kasvatavad alla kolmeaastast last või vähemalt kolme alla 19-aastast last;
5. õpilased, kes omandavad põhi-, kesk- või kõrgharidust;
6. vähemalt kuus kuud enne tööle asumist töötuna arvel olnud isik (erand kehtib 12 kuud);
7. riikliku pensioni saaja.

Nimetatud juhtudel makstakse sotsiaalmaksu isikule tegelikult makstud tasult, isegi kui sotsiaalmaksukohustus jääb sellisel juhul alla minimaalse määra.

Sotsiaalmaksu puhul kehtib solidaarsusprintsip. See tähendab, et ravikindlustusest või pensionikindlustusest saadav hüve ei sõltu makstud sotsiaalmaksu summast. Näiteks teatud osa sotsiaalmaksust laekuvast rahast kasutatakse rahvapensioni maksmiseks ja nende isikute ravikindlustuseks, kes pole kunagi tööl käinud (Lehis, 2014, lk 216). Samas mõned isikud,

kelle eest tööandja on sotsiaalmaksu tasunud, ei pruugi kunagi neid hüvesid vajada ning see summa kasutatakse kellegi teise heaks. Kuna sotsiaalmaks on riiklik maks ehk see on maksusubjektidele kohustuslik, siis pole tegemist vabatahtliku solidaarsusega, vaid see on riigi poolt sunnitud, et riigil oleks võimalik tagada rahalised vahendid pensionikindlustuse ja ravikindlustuse jaoks (Krebs, 2011).

Sotsiaalmaksuga maksustatakse vaid aktiivset tulu, milleks on (Sotsiaalmaksuseadus, 2016):

1. palgatulu (ka ametniku töötasu);
2. juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu;
3. füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtlustulu;
4. füüsilise isikule makstud tasu teenuste osutamisest;
5. erisoodustused;
6. töötuskindlustuse hüvitised.

Passiivset ehk kapitalitulu, mida saadakse näiteks intressidelt, dividendidelt, üüritulult, litsentsitasudelt, ei maksustata sotsiaalmaksuga, sest nende tuluallikate aluseks on olemasoleva vara juurdekasv. Seda seepärast, et passiivne tulu ei kao haigestumise ega vananemise tõttu ära ning puudub risk, mida sotsiaalmaks peaks hajutama. (Lehis, 2007) Aktiivset tulu pole aga inimesel võimalik haigena või pensioniealisena teenida, kuid tänu tasutud sotsiaalmaksule on isikul õigus saada haigushüvitist või pensioni.

Samuti ei maksustata sotsiaalmaksuga selliseid väljamakseid, mis on mõeldud teatud liiki aktiivse tegevuse toetamiseks või saamata jäänud tulu hüvitamiseks, kuna väljamakse saaja ja tegija vahel puudub töösuhe. Sellisel juhul ei saa väljamakse tegija väljamakse saajalt mingit vastutasu ega otsest kasu. Nendeks väljamakseteks on näiteks stipendiumid, toetused, auhinnad ja elatis. (Lehis, 2014, lk 218-219)

Alates 1999. aastast on sotsiaalmaks isikustatud ehk iga kindlustatava kohta peetakse sotsiaalmaksu osas personaalset arvestust ning tulevikus välja makstava pensioni kindlustusosaku suurus sõltub isiku eest arvestatud või tasutud sotsiaalmaksu summast (Maksu- ja Tolliamet, 2014a). Kui isik ei tasu sotsiaalmaksu, on tal vanaduses õigus vaid rahvapensionile ning tal pole õigust tasuta arstiabile, kuna puudub ravikindlustus. Seetõttu

on oluline, et isikud mõistaksid sotsiaalmaksu tasumise olulisust, kuna selle tasumine või tasumata jätmine mõjutab otseselt saadavaid või saamata jäävaid hüvesid.

Saadavate hüvedega tasub arvestada ka sundkindlustusmaksete puhul, milleks on töötuskindlustusmaksed ning kohustusliku kogumispensioni makse. Sundkindlustusmaksed peetakse kinni isiku töötasult ning kui sotsiaalmaksu tasumise kohustus lasus vaid tööandjal, siis sundkindlustusmaksete maksukohustus on töötuskindlustusmaksete puhul jagatud tööandja ja töötaja vahel ning kohustusliku kogumispensioni maksete maksukohustus on vaid töötajal.

Töötuskindlustusmaksete abil kindlustatakse töötaja töötuks jäämise riski ning tööandja erakorralisi palgakulusid tulenevalt koondamisest või pankrotistumisest (Huberg, *et al.*, 2012, lk 225). Töötuskindlustusmaksed määratakse 2016. aastal tööandja jaoks 0,8% ja töötajale 1,6% (Töötuskindlustuse seadus, 2014). Kindlustatult ehk töötajalt kinnipeetud maksetest finantseeritakse töötuskindlustushüvitist. Tööandja poolt makstavast summast rahastatakse aga koondamise kindlustushüvitist ja hüvitist tööandja maksejõuetuse korral. (Huberg, *et al.*, 2012, lk 225-226) Maksu- ja Tolliametile laekunud töötuskindlustusmaksed kantakse edasi Eesti Töötukassale, kes korraldab selle raha eest hüvitiste maksmist (Lehis, 2014, lk 251).

Töötuskindlustusmaksega on maksustatavad kõik töötajale, teenistujale või võlaõigusliku lepingu alusel teenust osutanud füüsilisele isikule makstud tasud, samuti Eesti välisesinduses töötava teenistuja abikaasale makstav abikaasatasu (Lehis, 2014, lk 249). Töötuskindlustuse seaduse § 3 lg 2 kohaselt on töötuskindlustusmaksed tasumisest vabastatud järgmised isikud (Töötuskindlustuse seadus, 2014):

1. füüsilisest isikust ettevõtja;
2. füüsilisest isikust ettevõtja staatusega võrdsustatud isikud (notar, kohtutäitur, vabakutseline loovisik);
3. juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige;
4. kõrged riigiametnikud (president, riigikogu liige, valituse liige, riigikontrolör, õiguskantsler, kohtunik, kohaliku omavalituse volikogu liige);
5. vanaduspensioniiikka jõudnud isikud ja ennetähtaegse vanaduspensioni saajad.

Kõik eelnevalt nimetatud isikud (välja arvatud vanaduspensionärid ja ennetähtaegsel vanaduspensionil viibivad pensionärid) on vabastatud nii töötaja kui ka tööandja poolt makstavast töötuskindlustusmaksest. Vanaduspensionärid ja ennetähtaegsel vanaduspensionil viibivad pensionärid on vabastatud vaid töötaja töötuskindlustusmaksest. Tööandja osa 0,8% tuleb siiski maksta, kuna koondamisel ja pankrotistumisel makstavad hüvitised on ka pensionäridele kättesaadavad. Soodustingimustel vanaduspensionari või töövõimetuspensionari saajad maksavad mõlemat kindlustusmaksset üldises korras. (Huberg, *et al.*, 2012, lk 227)

Teiseks sundkindlustusmakseks on kohustusliku kogumispensionari makse, mille eesmärgiks on koguda vahendeid, et isikul oleks võimalik vanaduses pensionile jäädes pensioni saada. Kogumispension põhineb eelfinantseerimisel- töötav inimene kogub enda pensioni ise, makstes oma brutopalgast 2% kohustusliku kogumispensionari maksena pensionifondi. Riik lisab sellele töötaja palgalt arvestatava 33% sotsiaalmaksu arvelt veel 4%. Isikutele, kes jätkasid aastatel 2009-2010 (kui riik peatas kogumispensionari sissemaksete tegemise) vabatahtlikult kogumispensionari maksete tasumist, lisab riik 2014-2017 aastatel juurde 4% asemel 6%. Kui isik esitas 2013. aastal maksemäära ajutise tõstmise avalduse, peetakse tema töötasult aastatel 2014-2017 kohustusliku kogumispensionari maksena kinni 2% asemel 3%. (AS Eesti Väärtpaberikeskus, kuupäev puudub)

Kogumispensionari seaduse § 7 lg 3 järgi makstakse kohustusliku kogumispensionari makset vähemalt 18-aastase isiku töötasult (Kogumispensionari seadus, 2016). Kuid mitte kõik vähemalt 18-aastased isikud pole kohustatud maksma kohustusliku kogumispensionari makset. Aastatel 1942-1982 sündinud isikud pidid kohustusliku kogumispensionari maksega liitumiseks esitama sellekohase avalduse (avaldust sai esitada aastatel 2002-2010). 1983. aastal ja hiljem sündinud isikud muutuvad 18-aastaseks saamisel automaatselt kohustatud isikuteks ning nende töötasult tuleb tööandjal hakata kinni pidama kohustusliku kogumispensionari makset. (AS Eesti Väärtpaberikeskus, kuupäev puudub) Seda, kas füüsilise isiku palgalt tuleb kogumispensionari makse kinni pidada ning millal töötaja kohustatud isiku staatus lõpeb on kohustus kontrollida tööandjal (Lehis, 2014, lk 258).

Kogumispensioni makset makstakse samadelt tasudelt ja väljamaksetelt, millelt makstakse ka sotsiaalmaksu, välja arvatud erisoodustustelt, sotsiaalmaksu erijuhtudel ning töötuskindlustushüvitistelt. Kui füüsilisele isikule tehtud väljamakse on vabastatud sotsiaalmaksust, siis on see vabastatud ka kohustusliku kogumispensioni maksest. (Huberg, *et al.*, 2012, lk 237)

Kokkuvõtvalt on Eesti maksusüsteemis kaks tööjõumaksu, milleks on tulumaks ja sotsiaalmaks ning kaks tööjõumakset, milleks on töötuskindlustusmaks ning kohustusliku kogumispensioni makse. Kui maksude tunnuseks on otsene vastuhüve puudumine ning nendest saadavat tulu kasutatakse riigi administreerimiseks, siis maksete puhul on isikul õigus riigipoolsele kindlustatusele näiteks töö kaotamisel või pensioniikka jõudmisel. Seepärast on oluline, et tööandjad deklareeriks oma töötajate palgatulu ning tasuksid sellelt kõik tööjõumaksud ja -maksed, kuna vastasel juhul poleks võimalik riigil isikutele hüvesid vastu pakkuda.

1.2 Tööjõumaksude vältimise ja kõrvalehoidumise viisid

Selleks, et riigile vähem makse maksta, püütakse leida maksude vältimise võimalusi. Tööjõumaksude vältimine on võimalik eelkõige õigusaktidest tulenevate seaduselünkade tõttu, millest tingituna saab regulatsioone mitmeti mõista ja endale soodsamal viisil kasutada. Teine moodus, millega oma maksukoormust vähendada, on maksudest kõrvalehoidumine. Sellised teguviisid panevad maksumaksjad ebavõrdsesse olukorda ning õõnestavad seeläbi ausat konkurentsi.

Erinevatest maksudest, mida tööandjatest ettevõtjad on kohustatud maksma, kõige suurema määraga on töötajate palkadelt tasutavad maksud. Nimelt moodustavad tööjõumaksud ligi poole kogu tööjõukulust. Kuna tööjõumaksude osakaal on suur, püütakse leida viise, kuidas neid riigile vähem tasuda. Selleks on kasutusel erinevad tööjõumaksude vältimise ja tööjõumaksudest kõrvalehoidumise meetodid.

Üldise arusaama järgi kasutatakse maksude vältimise mõistet viitamaks legaalsele maksude vähendamisele, samas kui maksudest kõrvalehoidumise mõistet kasutatakse maksude

minimeerimise meetodi puhul, mis on illegaalne (Gravelle, 2009). Mõlema meetodi kasutamise eesmärgiks on vähendada maksumaksja huvidega vastuolus olevat maksukohustust. Maksumaksjate loomulik tahe on luua enda ümber sellised tingimused, mis on neile maksustamise seisukohast kõige soodsamad. Sealjuures kasutatakse maksude tasumise minimeerimiseks nii maksude vältimist kui ka maksudest kõrvalehoidumist. (Erdős, 2010)

Maksude vältimise puhul eristatakse aktsepteeritavat ja mitteaktsepteeritavat maksude vältimist (Kask, 2010, lk 17). Aktsepteeritava maksude vältimise puhul on tegevus seadusandja tahtega kooskõlas (Lehis, 2004, lk 189). Mitteaktsepteeritava maksude vältimise valdkonda kuuluvad vähest majanduslikku sisu omavad või teeseldud tehingud, mille ainsaks eesmärgiks on maksukohustuse vähendamine (Kurist, 2001 ref Kask, 2010, lk 17). Sinna alla kuuluvad näiliste tehingute sõlmimine, tehingutele väärkvalifikatsiooni andmine, tehingust tulenevate õiguste ja kohustuste mittetäitmine (Lind, 2006 ref Kask, 2010, lk 17). Aktsepteeritav maksude vältimine tähendab maksukohustuse vähendamist meetodite abil, mida seadusega pole hõlmatud, samas kui mitteaktsepteeritav maksude vältimine on valdkondade ärakasutamine, mida seadusandja kavatses hõlmata, kui ei ole seda mingil põhjusel teinud (Kask, 2010, lk 18).

Maksudest kõrvalehoidumist saab defineerida kui maksusätetest otsest üleastumist. Tavaliselt seostatakse maksudest kõrvalehoidumist (Kask, 2010, lk 19):

1. ettekavatsetult ja tahtlikult maksude vähem maksmisega (näiteks tulu saanud isik jätab selle deklareerimata);
2. valeandmete esitamise, dokumentide võltsimise, oluliste faktide varjamise või esitamata jätmisega, mille tõttu maksuhalduril pole võimalik teha kindlaks maksukohustuse tekkimist;
3. maksude sissenõudmise võimatuks muutmisega.

Üheks ulatuslikumaks tööjõumaksudest kõrvalehoidumise viisiks võib pidada ümbrikupalga maksmist, mille puhul on tegemist mitteametlikult makstava töötasuga, kust jäetakse tasumata riigi kehtestatud tööjõumaksud. Näiteks 2012. aastal sai osalist või täielikku

ümbrikupalka 12% töötajatest ning eelarvesse jäi sellest laekumata kuni 146 miljonit eurot (Eesti Konjukturiinstituut, 2013).

Ümbrikupalga maksmist saab klassifitseerida täielikuks ja osaliseks. Täieliku ümbrikupalga puhul makstakse kogu tasu mitteametlikult, osalise ümbrikupalga puhul deklareeritakse teatud osa palgast seaduslikult ja peetakse kinni tööjõumaksud ning ülejäänud summast tasutakse isikule „mustalt“. Eesti Konjukturiinstituudi uuringust selgub, et 90% kõigist ümbrikupalga saajatest saab samal ajal ka legaalselt töötasu ehk Eestis on enamasti tegemist osalise ümbrikupalgaga (Eesti Konjukturiinstituut, 2013).

Ümbrikupalga maksmisega soovib tööandja hoida kokku tööjõukuludelt ning saavutada teiste turuosaliste ees konkurentsieelist. Riigile makse tasumata jättes rikub ettevõtte nii seadust kui ka ausat ettevõtluskeskkonda, sest saab põhjendamatu eelise teiste ettevõtete ees, kes tasuvad ausalt kõik seadusest tulenevad maksud. Sellise tegevuse tõttu võivad ausad ettevõtjad sattuda isegi makseraskustesse, kuna ei suuda ebaausaid võtteid kasutavate firmadega turul konkureerida. Riigil on maksulaekumise vähenemise tõttu raskem täita oma eelarvelisi kohustusi, mis omakorda kahjustab riigi sotsiaalset heaolu. (Eesti Konjukturiinstituut, 2013)

Ümbrikupalga saamine mõjutab otseselt ka töötajat ennast. Kui töötaja nõustub täies ulatuses ümbrikupalga saamisega, võib ta hetkel oma sissetulekutes võita, kuid teisalt jääb ta ilma legaalse töösuhte hüvedest, milleks on töötuskindlustus, tööõnnetushüvitis, ravi- ja pensionikindlustus. Samuti pole ümbrikupalga saajal õigust puhkusele ja puhkusetasule, tal puudub seadusandlik kaitse tööandja eest, tal on raskendatud pangalaenu saamine ning lapsehoolduspuhkuse perioodil ei saa isik minimaalsest kõrgemat emapalka. (Maksu- ja Tolliamet, 2014c) Kuid selleks, et mitte kõiki neid hüvesid kaotada, makstakse isikule osa töötasust legaalselt. Tavaliselt on tegemist miinimumtöötasuga, mille tõttu jääb endiselt raskendatuks pangalaenu ning minimaalsest suurema emapalga saamine. Kuna vanaduseas saadav pension sõltub otseselt töötasu suurusest, on ka see summa miinimumtöötasu puhul madal.

Töötamise registri loomise tulemusena on viimastel aastatel vähenenud isikutele ümbrikupalga maksmine. Töötamise register on töötamisega seotud infot koondav register, mida peab Maksu- ja Tolliamet. Seal registreeritakse tööandja poolt kõigi füüsiliste isikute töötamised, mille puhul tekib maksukohustus Eestis. Seda olenemata lepingu vormist ning ajalisest kestvusest. Erandina tuleb töötamise registrisse kanda ka töö tegemine vabatahtlikkuse alusel tasu saamata. (Maksu- ja Tolliamet, 2016a) Maksu- ja Tolliameti andmetel said töötamise registreerimise kohustuse abil esmakordselt ametlikku sissetulekut 21 000 varem ümbrikupalga saanud inimest ning maksulaekumine suurenes aastaga 11,8 miljoni euro võrra (Maksu- ja Tolliamet, 2015a).

Meetod, mida on viimase aasta jooksul palju kajastatud ning millega püütakse tööjõumaksude tasumist vältida, on niinimetatud „OÜtamine“. „OÜtamise“ puhul luuakse näilik olukord äriühingute vahelisest teenuse osutamisest, et vältida tööjõumaksude tasumist (Maksu- ja Tolliamet, 2016b). Tehing on näilik, kuna see ei ole toimunud nende isikute vahel, keda lepingus lepingupooltena käsitletakse. See tähendab, et teenuseid ei osuta mitte asjakohased lepingud sõlminud äriühingud, vaid juhatuse liikmed või töötajad füüsiliste isikutena ning seetõttu võib lepingu poolteks lugeda füüsilisi isikuid, kellele tehtud väljamaksetelt tuleb kinni pidada ja tasuda ka tööjõumaksud. (Allmäe, 2015)

Seda meetodit kasutatakse, kuna töötaja töötasult tuleks maksudena riigile maksta nii sotsiaalmaks, tulumaks, töötuskindlustusmaks kui ka kohustusliku kogumispensioni maks. Kui aga üks ettevõtte osutab teisele firmale teenust, ei tule teenuse osutamisel tööjõumakse tasuda. Teenust osutav ettevõtte teenib teenuse osutamisest saadud tulult kasumit, mille omanik saab dividendidena välja võtta. Dividendidelt tuleb tasuda vaid tulumaks ning võidetakse sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaks ja kohustusliku kogumispensioni makse osas.

Kuigi „OÜtamise“ puhul on tööandja ja töötaja vahel vormistatud töölepingu asemel äriühingute vaheline teenuse osutamise leping, ei piisa maksustamise seisukohast üksnes sellest, kui sõlmitud leping vastab formaalselt seaduse nõuetele. Oluline on, et töö tegelik sisu oleks kooskõlas sõlmitud lepinguga. Kui töötaja täidab tööülesandeid, siis tuleb sõlmida tööleping, ning kui juhatuse liige täidab oma ametiülesandeid, siis tuleb sõlmida juhatuse

liikme leping. (Maksu- ja Tolliamet, 2016b) Kui tehingu vorm ja sisu pole kooskõlas, annab MKS § 84 maksuhaldurile õiguse kvalifitseerida tehingut vastavalt selle tegelikule sisule (Maksukorralduse seadus, 2016). Lepingu vastavus töö või teenuse tegelikule sisule tagab kõikide isikute ühesuguse maksustamise ja ausa konkurentsi (Maksu- ja Tolliamet, 2016b).

„Oütamisega“ on üsna sarnane veel teinegi tööjõumaksude vältimise viis, kus samuti on probleeme väljamakse liigi määratlemisega. Kui „Oütamise“ puhul maksti isikutele töötasu asemel dividende, siis selle meetodi puhul makstakse töötasu asemel stipendiumi. Stipendium on tulevikku suunatud toetus, mida makstakse teadmiste või oskuste omandamise, võimete arendamise ning loomingulise või teadusliku tegevuse soodustamiseks. Sportlasele makstavat stipendiumit iseloomustavaks tunnuseks on see, et tegemist ei ole mitte tasuga, vaid sihtotstarbelise rahalise toetusega, mis antakse eesmärgiga toetada rahaliselt sportlast ja tema sportlikku tegevust. (Maksu- ja Tolliamet, 2015c) Stipendiumi maksmine iseenesest ei ole keelatud, kuid stipendiumi makstes ei tohi olla sisuliselt tegemist töötasuga.

Vaidlused selle üle, kas tegemist on stipendiumilepingu või töölepinguga, tekivad eelkõige seetõttu, et väljamakse tegijale on kasulikum tõlgendada lepingut stipendiumilepinguna, tasu saavale poolele aga töölepinguna. Väljamakse tegija soovib lepingut käsitleda stipendiumilepinguna, kuna stipendiumit maksustatakse vaid tulumaksuga ning teatud juhtudel on stipendiumi puhul tegemist täiesti maksuvaba tuluga. (Kruus, 2012) Töötasult tuleb aga maksta nii tulumaksu, kui ka sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmakset ja kohustusliku kogumispensioni makset. Seetõttu on õige lepingu liigi sõlmimine oluline ka maksunduslikust küljest, kuna töötasu ja stipendiumi maksustatakse erinevalt.

Kuigi väljamakse tegijale on stipendiumilepingu sõlmimine kasulikum, siis tasu saaja jääb selle lepinguliigi valimisel ilma paljudest hüvedest. Seda seetõttu, et stipendium ei ole maksustatav sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaksu ja kohustusliku kogumispensioni maksega, mille tasumine kindlustaks isikule sotsiaalsed tagatised. Näiteks pole isikul stipendiumilepingu puhul õigust ravikindlustusele, töötuskindlustusele, tal on õigus vaid rahvapensionile ning minimaalsele vanemahüvitisele. Seega tasub lepingu sõlmimisel lähtuda selle tegelikust sisust. (Kruus, 2012)

Et otsustada, kas tegu on töösuhtega, tuleb kaaluda eelkõige töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhet- millisel määral on töötaja vaidlusaluses suhtes allutatud tööandjale ehk teisisõnu, milline on vaadeldavas suhtes töötaja iseseisvuse määr. Kui töötaja ei saa olla iseseisev vaid ta on allutatud tööandjale, on tegemist töösuhtega (Maksu- ja Tolliamet, 2015c).

01.01.2015 jõustusid stipendiumite maksmist puudutavad TuMS-i muudatused. Muudetud seaduse redaktsioonis defineeriti ära stipendiumi mõiste ja toodi välja maksuvaba stipendiumi tingimused. Samuti pandi maksuvaba stipendiumi maksvatele ühingutele kohustus esitada deklaratsioonis tulumaksuga mittemaksustatavate stipendiumite saajad ja igale isikule makstud stipendiumi suurus. (Tulumaksuseadus, 2016) Eelnimetatud TuMS-i muudatused peaksid aitama vähendada stipendiumite maksmist töötasu asemel ning maksuvabade stipendiumite maksmine on seeläbi läbipaistvam ja paremini kontrollitav.

Kuna tööjõumaksud moodustavad ettevõtte palgakulust suure osa, siis püüavad ettevõtjad leida viise kuidas oma firma maksukoormust osaliselt vähendada. Selleks kasutatakse peamiselt ümbrikupalga maksmist ning dividendide ja stipendiumite maksmist töötasu asemel. Et selliste tööjõumaksudest hoidumise või nende vältimise meetodite osakaal väheneks või neid likvideerida, võetakse järjepidevalt kasutusele uusi viise nende leviku takistamiseks. Näiteks ümbrikupalga osakaalu vähendamiseks on loodud töötamise register ning stipendiumite maksmise vähendamiseks töötasu asemel muudeti TuMS-i, millest tulenevalt on stipendiumite maksmine läbipaistvam ja paremini kontrollitav.

2. ÄRIÜHINGU LOOMINE TÖÖJÕUMAKSUDE VÄLTIMISEKS

2.1 Töösuhte ja teenuse osutamise eristamine

Äriühingute loomisega tööjõumaksude vältimiseks jääb riigil saamata osa maksutulust. Maksulaekumise suurendamise eesmärgil püüab Maksu- ja Tolliamet selliseid ettevõtteid avastada. Oluline on teha vahet kas äriühing on loodud tööjõumaksude vältimiseks või on tegemist tavapärase ettevõtlusega. Selleks tuleb eristada millal on tegemist teenuse osutamisega käsunduslepingu või töövõtulepingu alusel ning milliste tingimuste korral kvalifitseerub teenuse osutamine töösuhteks ehk sisuliselt tehakse tööd töölepingu alusel.

Töövõtja ja töötaja eristamine töö tegemise liigi määratlemisel on keeruline, kuid oluline maksuküsimus. Õige kvalifikatsioon on määrav nii töö tellijale kui ka töö tegijale maksustamise ning saadavate hüvede osas. Kui töö tegija liigitatakse töötajaks on tööandja kohustatud tasuma tema palgalt tööjõumakse, kindlustades sellega töötajale töötuskindlushüvitise, töövõimetushüvitise ja ravikindlustuse. Samuti peavad nad töötajale võimaldama tasustatud puhkust. Kõik need hüved põhjustavad tööandjatele kulusid. (Recor, 2012) Seepärast soovivadki tööandjad, et töö tehtaks ära teenuse osutamise lepingu alusel füüsilise isiku poolt, kuid ettevõtte nimel, kuna teenuslepinguga neid kohustusi ei kaasne.

Kuid selleks, et töö tegijat õigesti kvalifitseerida, tuleb määratleda millised tingimused kehtivad teenust osutava indiviidi ning teenuse saaja vahel. Erinevatele töö tegemise suhetele omaseid tingimusi on käsitletud 2015. aastal jõustunud kohtulahendites nr 3-2-1-82-14, nr 3-3-1-25-15 ja nr 3-3-1-12-15, kus riigikohus leidis, et maksuhalduril oli õigus kvalifitseerida teenuse osutamise lepingud ümber töölepinguks või juhatusel liikme lepinguteks. Kohtulahenditest selgub milliste asjaolude korral on tegemist töösuhtega ning millal on äriühingu kaudu teenuse osutamine lubatud.

Kohtuasjas nr 3-2-1-82-14 andis riigikohus suunised konsultatsioonilepingute ümberkvalifitseerimiseks juhatusel liikme lepinguteks või töölepinguteks. Riigikohus selgitas, et maksuhaldur peab juhinduma lepingu liigi muutmisel MKS § 83 lg-st 4 või MKS

§-st 84. MKS § 83 lg 4 kohaselt ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse (Maksukorralduse seadus, 2016). Näilikule tehingule viidates peaks maksuhaldur ka nimetama millist liiki tehinguga oli tegemist ning millist liiki tehingut pooled silmas pidasid. Tehingu näilikkus võib seisneda ka selles, et tehing ei ole toimunud nende isikute vahel, keda lepingudokumendis lepingupooltena näidatakse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. (Eesti Vabariigi (Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kaudu) hagi aktsiaseltsi Rubla (likvideerimisel) ja AS Luterma (pankrotis) pankrotihaldurite Veli Kraavi ja Rein Vaiksaare vastu nõude tunnustamiseks AS Luterma pankrotimenetluses, 2015) Kui varjatud tehing osutub tühiseks, siis tuleb arvestada MKS § 83 lg-s 1 sätestatud, mille järgi seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärset õiguspärase tehinguga (Maksukorralduse seadus, 2016).

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule (Maksukorralduse seadus, 2016). Tegemist on maksuõigusliku normiga, mida kohaldatakse siis, kui tehingu näilikkusele ei ole võimalik või vajalik viidata, näiteks kui maksuobjekt ei ole üheselt seostatav tsiviilõigusliku tehinguga või kui maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ei ole moonutatud tsiviilõiguslikku tahteavaldust (Eesti Vabariigi (Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kaudu) hagi aktsiaseltsi Rubla (likvideerimisel) ja AS Luterma (pankrotis) pankrotihaldurite Veli Kraavi ja Rein Vaiksaare vastu nõude tunnustamiseks AS Luterma pankrotimenetluses, 2015).

Maksuhalduril on õigus konsultatsioonilepingud liigitada juhatuse liikme lepinguteks või töölepinguteks, kui lepingu sisuks olev tehing on näilik, varjatud või ei vasta oma majanduslikule sisule. Tehingu liigi muutmise aluseks on MKS § 83 lg 1 varjatud tehingu puhul, lg 4 kui tehing on näilik või MKS § 84 majanduslikule sisule mitte vastava tehingu korral. Iga juhtumi korral tuleb valida tehingu asjaoludega kõige paremini kokku langev õiguslik alus.

Käsundilepingute ümber liigitamiseks töölepinguteks lähtus maksuhaldur ka sellest, et äriühingu töötajad täitsid nii töö- kui ka käsunduslepingute alusel samu või sarnaseid ülesandeid, neid andsid ja täitmist kontrollisid mõlema lepingu alusel äriühingu esindajad ning kuigi käsunduslepingute järgi ei olnud ette nähtud töökohta, olid isikutel töölepingu alusel faktilised töökohad ettevõtte juures olemas. Seega ei vastanud tehingutele antud vorm nende tegelikule majanduslikule sisule ning maksukohustuslane soovis saada vaid maksueelist. Kuna töötajaks saab olla vaid füüsiline isik, toob käsunduslepingu ümberkvalifitseerimine töölepinguks automaatselt kaasa ka juriidilise isiku asendamise füüsilise isikuga. (Eesti Vabariigi (Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kaudu) hagi aktsiaseltsi Rubla (likvideerimisel) ja AS Luterma (pankrotis) pankrotihaldurite Veli Kraavi ja Rein Vaiksaare vastu nõude tunnustamiseks AS Luterma pankrotimenetluses, 2015)

Töölepingu ning teenuse osutamise lepingu eristamisel tuleb lähtuda teenuse tellija ning pakkuja vahelisest seosest. Kui nende vahel on tugev seos, ehk teenuse pakkuja on teenuse tellijast otseselt sõltuv, on isikute vaheline suhe enam omane töösuhtele. Sellisel juhul on maksuhalduril õigus tehingu liigiks määrata tööleping. Tehingu ümber kvalifitseerimine toob endaga kaasa ka tööjõumaksude määramise, kuna teenuse osutamine on väiksema maksukoormusega ning pole maksustatud tööjõumaksudega.

Kohtuasjas nr 3-3-1-25-15 põhjendati konsultatsioonilepingute ümber liigitamist sarnaselt eelmise lahendiga. Määravaks sai isikutevaheline seotus, mis polnud omale teenuslepingule, vaid töölepingule. Isikud täitsid teenuse osutamise lepinguga samu ülesandeid kui varem äriühinguga sõlmitud töölepingu alusel. Nad allusid ettevõtte suurosanikule, kes määras teenuslepingute tasud ning jagas korraldusi ja tööülesandeid, neil oli teenuse tellija ettevõttes alluvaid, tööülesannete täitmiseks kasutasid nad teenuse tellija vara, tööaeg langes kokku ettevõtte üldise tööajaga ning neilt ei nõutud käsunduslepingule omast aruandlust. Nende põhitöö seisnes kas tegevdirektori, finantsjuhi või pearaamatupidaja töölepinguliste ülesannete täitmises. Töösuhte jätkumisele viitas ka sõlmitud töölepingute tingimus, mille kohaselt kehtisid need lepingud edasi ka pärast töötaja juhatuse liikmeks valimist. Seepärast kvalifitseeriti lepingud ümber just töölepinguteks, mitte juhatuse liikme lepinguteks. (AS-i

Sirowa Tallinn kaebus Maksu- ja Tolliameti 27.09.2013 maksuotsuse nr 12.2-3/3773-41 tühistamise nõudes, 2015)

2015. aasta oktoobris sai lahenduse ka kolmas „Oütamist“ puudutav kohtuotsus nr 3-3-1-12-15. Maksuhaldur kvalifitseeris osa teenuse osutamise lepingutest ümber juhatuse liikme lepinguteks, kuna teenust telliva ettevõtte juhatuse liikmed täitsid enda äriühingute kaudu üksnes juhatuse liikme tavapäraseid tööülesandeid. Ülejäänud lepingud liigitati töölepinguteks, kuna neil olid töölepingutele omased tunnused. Samuti ei muutunud isikute tööülesanded ega töötingimused peale nende tööle vormistamist teenust tellivasse ettevõttesse. Seega oli tegemist algusest peale töösuhtega. Määravaks sai ka see, et kõik teenuseid osutanud äriühingud väljastasid teenuse tellijale arveid iga kuu ja üldjuhul samas suuruses ning äriühingud pakkusid teenust ainult või valdavas osas ühele ettevõttele. (Bauhof Group AS-i kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 7. septembri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4898-11 ja 15. novembri 2010. a intressinõude nr 13-3/34255 tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliametile ettekirjutuse tegemiseks, 2015)

Selle vaidluse puhul oli erinev see, et varem konsultatsiooniteenuseid osutanud äriühingute juhatuse liikmed võeti hiljem teenust tellinud ettevõttesse füüsiliste isikutena tööle. Seejuures olid isikute ülesanded samasugused kui teenuse osutamise lepingu puhul. Lepingu liikide muutmisel arvestati ka selle asjaoluga. See näitab, et vahel on töö tegemise liiki võimalik muuta vaid tagantjärele, kuna tulevikus äriühingute kaudu teenust osutanud isikute äriühingusse tööle võtmist pole võimalik ette näha.

Äriühingu kaudu juhtimisteenuste osutamine ei tähenda alati tööjõumaksude vältimist. Riikohtu halduskolleegium tõi kohtulahendis välja, millal on juhtimisteenuste osutamine äriühingu kaudu õigustatud. Näiteks on see lubatud, kui (Bauhof Group AS-i kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 7. septembri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4898-11 ja 15. novembri 2010. a intressinõude nr 13-3/34255 tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliametile ettekirjutuse tegemiseks, 2015):

1. äriühingute grupi haldamiseks on loodud eraldi valdusühing, mille töötajate tööülesannete hulka kuulub grupi liikmete juhtimine või nõustamine;

2. juhatuse või nõukogu liikmed ei tegutse juhitavas ühingus igapäevaselt ning nende ametiülesannete täitmiseks vajalikud kulud katab ja töövahendid tagab teenust osutav äriühing;
3. juhtorgani liige on ametisse nimetatud lühiajaliselt või ta pakub juhtimisteenust paljudele äriühingutele (eriti näiteks juhatust asendavate organite puhul, nagu likvideerija või pankrotihaldur).

Eelnevatele kohtulahenditele tuginedes on peamised kriteeriumid, millal konsultatsioonilepingu alusel teenuse osutamisest saadud tulu võib lugeda töölepingust, juhatuse või nõukogu liikme lepingust tulenevaks tasuks, järgmised:

1. teenuse osutamise lepingul on töölepingule omased tunnused;
2. juhatuse liikme poolt äriühingu nimel osutatud teenuseks on teenuse saaja nõustamine ülesannetes, mida isikud täidavad juhatuse liikmena;
3. isikud täidavad teenuse osutamise lepingute alusel samu või sarnaseid ülesandeid, kui nad täitsid töölepingute, juhatuse- või nõukogu liikme lepingute alusel;
4. teenust osutanud äriühingud väljastavad töö tellijale arveid iga kuu ja üldjuhul samas suuruses;
5. äriühingud pakuvad teenust ainult või valdavas osas ühele ettevõttele.

Maksu- ja Tolliamet on välja töötanud töölepingule ning teenuse osutamise lepingule omased kriteeriumid, mis on välja toodud tabelis 1. Need aitavad eristada millal on tegemist teenuse osutamisega ning millisel juhul töösuhtega. Tabelis 1 töölepingu ja teenuse osutamise lepingu kriteeriumite võrdlusest nähtub, et töölepingu puhul on töötaja ja tööandja vahel tihedam sõltuvussuhe ehk tööandja omab töötaja üle kontrolli ja on vastutav töötaja hüvede eest. Näiteks maksab töövahendite eest tööandja ning tema korraldab ja juhib ka kogu tööprotsessi. Töötajal endal ei ole otsustusõigust kuidas eesmärk saavutada, seda tuleb teha vastavalt tööandja juhistele. Teenuslepingu puhul, milleks on käsundus- või töövõtuleping, tegutseb teenuse osutaja iseseisvalt ning omal vastutusel. Ka tabelis 1 on välja toodud, et töövõtja muretsseb endale ise töövahendid, koolitab ennast ise ning katab oma vahenditest puhkusetasu ja haiguspäevade kulud. Seega ongi töölepingu ning teenuse osutamise peamine vahe selles, et töölepingu puhul on töötaja ja tööandja üksteisest rohkem sõltuvad, samas kui teenuse osutamise lepingu puhul on töövõtja iseseisev.

Tabel 1. Töölepingu ja teenuse osutamise lepingu võrdlus (Maksu- ja Tolliamet, 2016b; autori koostatud)

Tööleping	Teenuse osutamise leping
Tööprotsessi korraldab ja juhib tööandja.	Töövõtja mureseb ise töövahendid.
Töö tegemise aja, koha ja viisi määrab tööandja.	Töövõtja hoolitseb ise endale tööobjektide leidmise eest.
Töövahendite eest maksab tööandja.	Töövõtja annab ja tagab tööle garantii.
Töö tegemisega kaasnev riisiko lasub tööandjal.	Töövõtja parandab töö käigus tehtud vead oma vahendite arvelt.
Tulu või kasumi saab tööandja.	Töövõtja koolitab ja sertifitseerib ennast ise.
Töötaja on arvatud organisatsiooni töötajate koosseisu.	Töövõtja katab ise puhkusetasu ja haiguspäevade kulud.
Töötaja allub organisatsiooni sisekorrale.	Töövõtja ei saa koondamistasu ega oma muid töötaja õigusi.

Töjõumaksude vältimine töölepingu asemel äriühingu kaudu teenust osutades pole levinud vaid Eestis. Seda kasutatakse ka mujal maailmas- näiteks Ameerika Ühendriikides. Sealne maksuhaldur on välja toonud 20 kriteeriumit, mille alusel eristada töötajat ja töövõtjat. Kriteeriumid on järgnevad (Recor, 2012):

1. Juhised- kui tööandjal on õigus nõuda töö tegemist vastavalt juhistele, on töö tegijal töötaja staatus.
2. Koolitused- töötaja koolitamine näitab, et tööandja soovib, et töö saaks tehtud kindlal viisil, mis viitab töötaja staatusele.
3. Lõimumine- töötaja osutatud teenuste integratsioon tööandja äritegevusse näitab töötaja staatust.
4. Teenuste osutamine isiklikult- kui soovitakse, et töötaja täidaks teenused isiklikult, siis viitab see sellele, et tööandjale on oluline kuidas töö saab tehtud (kindel meetod), mis on omane töötaja staatusele.
5. Abiliste palkamine, juhendamine ja neile maksmine- kui abilised palkab, neid juhendab ning neile maksab tööandja, viitab see töötaja staatusele. Kui töö tegija palkab ja juhendab oma abilisi ise ja on vastutav vaid tulemuse eest, viitab see töövõtja staatusele.
6. Püsiv suhe- töötaja ja tööandja vaheline püsiv suhe näitab töötaja staatust.
7. Tööaja määramine- tööaja määramine tööandja poolt viitab töötaja staatusele.

8. Täistööaja nõudmine- kui töötaja peab pühenduma ettevõttes täistööajaga töötamisele, on see omane töötaja staatusele. Töövõtja on vaba valima millal ja kelle heaks ta tööd teeb.
9. Töö tegemine tööandja ruumides- kui tööd tehakse tööandja ruumides, näitab see töötaja staatust, eriti kui tööd oleks võimalik teha ka mujal.
10. Tööde järjestus- kui töötaja peab osutama teenuseid tööandja määratud järjekorras, näitab see, et töötaja pole vaba järgima endale sobivat töökorraldust ja see viitab töötaja staatusele.
11. Suulised või kirjalikud aruanded- nõue, et töötaja esitab regulaarselt aruandeid näitab töötaja staatust.
12. Maksmine ajaühikute eest- töö eest maksmine tundide, nädalate või kuu alusel viitab üldiselt töötaja staatusele. Kui maksmine toimub tehtud töö eest, olenemata ajakulust, on see omane töövõtjale.
13. Äri- või sõidukulude maksmine- kui kulude eest maksab tööandja, näitab see töötaja staatust.
14. Tööriistad ja materjalid- töötajale töö tegemiseks vajalike tööriistade ja materjalide võimaldamine näitab töötaja staatust.
15. Investeeringud- tööandja investeerimine rajatistesse, mida kasutab töö tegija on omane suhtele töövõtjaga.
16. Kasumi või kahjumi saamine- töö tegija, kes saab osutatud teenuste eest kasumit või kannab kahjumit on üldiselt töövõtja.
17. Töötamine korraga rohkem kui ühe ettevõtte heaks- kui töö tegija osutab korraga teenuseid mitme üksuse juures, näitab see töövõtja staatust.
18. Teenuse üldsusele kättesaadavaks muutmine- kui töö tegija teeb teenused üldsusele kättesaadavaks regulaarselt ja järjepidevalt, siis näitab see töövõtja seisundit.
19. Ametist vabastamine- kui tööandjal on õigus töötaja lahti lasta, on tegemist töötajaga.
20. Õigus lõpetada töösuhe- kui töötajal on õigus lõpetada töösuhe tööandjaga igal ajal, ilma, et sellega kaasneks vastutust, näitab see töötaja staatust.

Kuigi Ameerika Ühendriikide kriteeriumite nimistu on mõnevõrra pikem, langeb see paljuski kokku Eesti riikliku maksuhalduri välja toodud kriteeriumitega töösuhte ja teenuse osutamise eristamise kohta. Näiteks on mõlemad öelnud, et töösuhtele omaselt juhib töö

tegemise protsessi tööandja, tema muretsseb ka töö tegemiseks vajalikud vahendid ning tööd tehakse tema ruumides. Samuti koolitab töövõtja teenuse osutajana ennast ise ja kannab kõik tööga seotud kulud.

Töö tegemisel tuleb õigesti kvalifitseerida kas tegemist on töösuhtega või osutatakse käsunduslepingu või töövõtulepingu alusel teenust. Sellest sõltuvad saadud tasu maksustamine ning töö tegija õigused erinevatele hüvitistele. Töösuhete ja teenuse osutamise eristamiseks on välja töötatud kriteeriumid, mis iseloomustavad töösuhet ning teenuse osutamist. Üldjuhul on tegemist töösuhtega, kui töötaja ja tööandja vahel on tugev sõltuvussuhe ehk töötajal poleks võimalik tööd teha ilma tööandja sekkumiseta. Töövõtulepingu ning käsunduslepingu puhul on töö tegija teenuse osutamisel iseseisev ning vastutab vaid tulemuse eest. Suurimaks erinevuseks töölepingu või teenuslepingu vahel ongi isikutevaheline sõltuvuse määr.

2.2 Meetmed tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks

Eestis esineb äriühingute loomist tööjõumaksude vältimiseks ning selle tõttu jääb riik ilma potentsiaalsest maksutulust. Seepärast on vaja leida võimalusi sellise tööjõumaksude vältimise viisi leviku piiramiseks. Tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise meetmete kasutuselevõtt aitaks suurendada riigi tööjõumaksudest saadavat maksutulu ning vähendada Maksu- ja Tolliameti halduskoormust.

Tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise võimaluste välja selgitamiseks viidi läbi intervjuud õigusteaduste eksperdi ning Maksu ja Tolliameti kontrolliosakonna juhtivrevidendiga. Eelarvamuste tekkimise vältimiseks on intervjuueeritavad jäetud anonüümseteks.

Tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute kasutamine on saanud võimalikuks, kuna õigusaktidest tulenevate seaduselünkade tõttu saab regulatsioone mitmeti mõista ja endale soodsamal viisil kasutada. Kuna seadusandja ei näinud sellist tööjõumaksude vältimise võimalust ette, siis ei olnud vajalik ka selle seadusega reguleerimine. Kuna pikka aega

puudus praktika tööjõumaksude vältimiseks loodud ettevõtete avastamiseks ning neilt tööjõumaksude sisse nõudmiseks, oli sellistel ettevõtetel lihtne tegutseda ning sel moel oma maksukoormust vähendada. Ka õigusteaduste ekspert ütles läbi viidud intervjuus: „*Keegi ei näinud ette, et äriühinguid võib ka niimoodi kasutama hakata*“ (Õigusteaduste ekspert, 2016). Intervjueeritud Maksu- ja Tolliameti ametniku sõnul on selline tööjõumaksude vältimise viis saanud võimalikuks kuna puudus varasem praktika ning õigusselgus“ (Maksu- ja Tolliameti ametnik, 2016).

Maksu- ja Tolliameti ametniku sõnul on hetkel tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute puhul suund nende nõustamisel ning koostöös ettevõtetega selgitatakse välja, kas konkreetse tehingu puhul maksuriskid esinevad või mitte. „*Juhul kui ettevõtete maksuarvestuses kajastuvad tehingud, mis vastavad näilikule teenuse osutamisele töösuhte varjamiseks, palume korrigeerida oma edasist maksukäitumist. Selliselt väldivad ettevõtted Maksu- ja Tolliameti poolset tagasiulatuvat maksukontrolli. Seega oleme ettevõtete teadlikkust tõstnud läbi koostöö, avalikkuse teavitamise.*“ Näiliku töösuhte varjamise teemal on maksuhaldurid võtnud ühendust ligi 500 ettevõtjaga, nendest üle poolte puhul langesid maksuriskid saadud tagasiside ja analüüsi tulemusel ära. Maksu- ja Tolliameti poolse õigustatud maksuriskidega ettevõtete nõustamise tulemusena on lisandunud viie kuuga töötasu väljamakseid kokku 852 950 euro ulatuses, millest tööjõumaksud moodustavad 455 822 eurot. (Maksu- ja Tolliameti ametnik, 2016)

Äriühingute kontrollimine, kes loovad ettevõtte tööjõumaksude vältimiseks on uus nii maksuhaldurile kui ka maksumaksjatele ning seetõttu on Maksu- ja Tolliameti suund hetkel maksumaksjate nõustamine, mitte kohene maksumenetlus ning maksusumma määramine. Kuigi maksuhaldur võtab ka ise ühendust äriühingutega, kellel lasub kahtlus tööjõumaksude vältimises, ei pruugi riskihindamise tulemusena kontrolli sattuda kõik ettevõtted, kes tegelikult „OÜtamise“ skeemi kasutavad. Ilmselt leidub kontrolli mitte sattunud ettevõtteid, kes polnud varem teadlikud, et äriühingu kaudu teenuste osutamisel võib olla tegemist tööjõumaksude vältimisega ning sooviksid oma maksukäitumist parandada. Teisalt leidub maksuhalduri tähelepanu alla mitte sattunud ettevõtteid, kes on kasutanud teadlikult sellist tööjõumaksude vältimise viisi, kuid kuna maksuhaldur on sellised ettevõtted kõrgendatud

tähelepanu alla võtnud, oleksid nad ilmselt nõus vabatahtlikult oma maksukäitumist muutma.

Seepärast võiks maksuhaldur pakkuda ettevõtetele võimalust ka ise vabatahtlikult Maksu- ja Tolliameti poole pöörduda, et teenuse osutamise lepingud vormistada ümber töölepinguteks või juhatuse liikme lepinguteks ning edaspidi tasuda nendelt tehingutelt töjõumaksud. Nii oleks maksuhalduril ülevaade töjõumakse vältivatest ettevõtetest ning võimalus hiljem kontrollida kas äriühingud on jäänud seadusekuulekateks. Samuti hoiaks selline võimalus Maksu- ja Tolliameti halduskoormuse madalamana. Et ka ettevõtteid sellest huvitatud oleksid, ei kohaldataks sellistele ettevõtetele tagasiulatuvat maksukontrolli ehk neil ei tuleks tagasiulatuvalt tasuda varem tasumata jäänud töjõumakse. Ettevõtteid tuleks sellisest võimalusest läbi meedia teavitada ning määrata kindel periood, kui kaua ettevõtteid saavad tagasiulatuvate sanktsioonideta oma maksuarvestust korrigeerida. Peale perioodi möödumist võiks alustada maksumenetlust ettevõtetes, kes vabatahtlikult polnud nõus oma maksukuulekust tõstma ja töjõumakse tasuma.

Teine meede töjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks oleks õigusteaduste eksperdi hinnangul anda töö tegemise suhte ümberkvalifitseerimise õigus lisaks Maksu- ja Tolliametile ka Tööinspeksioonile. Maksu- ja Tolliametil on õigus töö tegemise liiki ümber nimetada lähtuvalt MKS-ist eesmärgiga koguda makse. Tööinspeksioonil aga selline töö tegemise liigi tuvastamise ja muutmise pädevus hetkel puudub. Seepärast ei saa tööinspektorid olukorras, kus nad näevad, et teenuse osutamise lepingu asemel on tegemist töölepingu või juhatuse liikme lepinguga, midagi ette võtta. Teenuse osutamise lepingu puhul on tegemist tavaliselt käsunduslepingu või töövõtulepinguga kuid Tööinspeksioonil on õigus sekkuda vaid töölepingulistesse suhetesse. „*Praegu saab Tööinspeksioon vaid Maksu- ja Tolliametile öelda, et nad vaataks, mis konkreetnes äriühingus toimub ja võtaks midagi ette. Et sellist olukorda ei tekiks, võiks anda mõlemale ametile volitused töö tegemise suhete kvalifitseerimiseks.*“ (Õigusteaduste ekspert, 2016)

Tööinspeksioon on huvitatud, et töö tegemise liik oleks õigesti kvalifitseeritud, kuna siis on tööinspektoritel võimalik kohaldada tööõiguse sätteid. Vaadata, kas tööleping on õigesti

vormistatud ning töövahendid ja töökeskkond vastavad tingimustele. Maksu- ja Tolliamet tegeleb probleemiga, et töö tegemise eest saadud tasu oleks maksustatud kõikide vajalike töjõumaksudega ja äriühingute vahel ei tekiks ebavõrdset olukorda. Seega on mõlema ameti huvides see, et töö tegemise liik oleks õigesti määratud. Selleks tuleks tekitada olukord, kus ühe ameti poolne töö tegemise suhte ümberkvalifitseerimine oleks ka teisele ametile siduv. See tähendab, et kui Maksu- ja Tolliamet liigitab teenuse osutamise lepingu ümber töölepinguks, jõuab see info ka Tööinspeksiooni ning Tööinspeksioon saab ilma täiendava menetluseta hakata kohaldama tööõiguse sätteid. Nii ka vastupidi, kui Tööinspeksioonile antakse töö tegemise liigi tuvastamise õigus ja ta leiab et tegemist on töösuhtega, saab Maksu- ja Tolliamet kohe määrata vajalikud töjõumaksud.

Äriühingute loomise mõtte töjõumaksude vältimiseks on võimalik ära kaotada, kui ka dividenditulule kehtestatakse lisaks tulumaksu tasumisele sotsiaalmaksu maksmise kohustus. Praegusel juhul on „OÜtamise“ skeem kasutusel just selleks, et vältida sotsiaalmaksu tasumist, kuna töötuskindlustusmaksed ning kohustusliku kogumispensionimaksed maksumäärad on võrreldes sotsiaalmaksumääraga madalad ning saadav maksueelis oleks väike. Ka õigusteaduste ekspert nõustub, et: „*Praegu on „OÜtamise“ puhul tegemist peaaesjalikult sotsiaalmaksu tasumise probleemiga ja üks efektiivne probleemi lahendamise viis on see, kui ka dividenditulu maksustada sotsiaalmaksuga. Nii kaob tegelikult „OÜtamise“ mõtte ära.*“ (Õigusteaduste ekspert, 2016)

Siinkohal tuleks mõelda sellele, kas maksustatav oleks kogu äriühingust välja viidav dividenditulu või kehtiks dividendidele sarnaselt füüsilisest isikutest ettevõtjatega sotsiaalmaksu ülempiir. Füüsilisest isikust ettevõtjate puhul on ettevõtlustulult makstava sotsiaalmaksu ülempiiriks aastas maksustamisperioodi kuude töötasu alammäärade 15-kordne summa (Sotsiaalmaksuseadus, 2016). Arvestuse aluseks on eelmise aasta töötasu alammäär ehk 390 eurot kuus. Seega 2016. aastal on füüsilisest isikust ettevõtja maksimaalne sotsiaalmaksukohustus 23 166 eurot ($390 \times 12 \times 15 \times 33\%$). Dividenditulu maksustamisel sotsiaalmaksuga võiks ka äriühingutele kehtida sotsiaalmaksu tasumise ülempiir nii, nagu see on jõus füüsilisest isikust ettevõtjate puhul.

Analüüsist lähtuvalt on võimalikud meetmed tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks järgnevad:

1. Anda ettevõtjatele võimalus kindlaks määratud perioodi jooksul vabatahtlikult Maksu- ja Tolliameti poole pöörduda, et oma maksukäitumist muuta ning edaspidi tasuda vajalikud tööjõumaksud, ilma, et Maksu- ja Tolliameti poolt järgneks tagasiulatuvat maksukontrolli.
2. Anda töö tegemise liigi ümberkvalifitseerimise õigus lisaks Maksu- ja Tolliametile ka Tööinspeksioonile.
3. Tõhustada Maksu- ja Tolliameti ning Tööinspeksiooni vahelist koostööd „OÜtamist“ kasutavate ettevõtete avastamisel ja kontrollimisel.

Maksu- ja Tolliameti suunaks on tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramisel ettevõtete nõustamine, et ettevõtted oma edasist maksukäitumist muudaksid. Läbi koostöö ning avalikkuse teavitamise tõstetakse ettevõtete teadlikkust tööjõumaksude vältimisest äriühingute loomise kaudu. Lisaks nõustamisele võiks Maksu- ja Tolliamet kaaluda ka ettevõtjatele võimaluse andmist vabatahtlikult maksuhalduri poole pöörduda, et oma maksukäitumist muuta ja teenuse osutamise lepingute asemel vormistada töölepingud või juhatuse liikme lepingud ning tasuda edaspidi kehtestatud tööjõumaksud. Maksu- ja Tolliameti halduskoormust vähendaks ka töö tegemise liigi ümberkvalifitseerimise õiguse andmine lisaks Maksu- ja Tolliametile ka Tööinspeksioonile. See on mõlema ameti huvides, et töö tegemise liik oleks õigesti määratud. Äriühingute loomise mõtte tööjõumaksude vältimiseks on võimalik ka täiesti ära kaotada, kehtestades dividenditulule sotsiaalmaksu tasumise kohustuse.

KOKKUVÕTE

Tööjõumaksud on üheks riigi suurimaks tuluallikaks ning moodustavad ettevõtete maksukulust suure osa. Seetõttu esineb äriühingute loomist tööjõumaksud vältimiseks, et sel moel oma maksukoormust vähendada. Tööjõumaksud vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks on Maksu- ja Tolliamet võtnud prioriteediks selliste ettevõtete nõustamise ja suunamise õigele maksukäitumisele. Et ettevõtjad ei looks äriühinguid eesmärgiga vältida tööjõumaksud tasumist, on võimalik kasutusele võtta täiendavaid meetmeid.

Lõputöö teema oli aktuaalne, kuna 2015. aastal said riigikohtus lahenduse vaidlused, kus „Oütamist“ kasutades sooviti varjata tegelikku töösuhet ja vältida tööjõumaksud tasumist. Nimetatud kohtulahendites anti maksuhaldurile esimest korda õigus kvalifitseerida teenuse osutamise lepingud ümber töölepinguteks või juhatuse liikme lepinguteks vastavalt nende tegelikule sisule.

Tegemist oli uudse lõputöö teemaga, kuna varem ei oldud teadustöodes käsitletud erinevaid võimalusi tööjõumaksud vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks. Lisaks analüüsiti lõputöös asjakohaseid kohtulahendid, milles esmakordselt käsitleti teenuse osutamise ja töösuhete eristamist ning millistel tingimustel on lubatud juhtimisteenuse osutamine äriühingu kaudu.

Probleem seisnes selles, et seni oli olnud ebaselge, millal loetakse ettevõtte poolt teenuse osutamine palgatööks ning millistel juhtudel oli äriühingu poolt teenuse osutamine lubatud. Kuna osaliselt selgusetuse tõttu sai tööjõumaksud vältimine äriühingute kaudu võimalikuks, siis oli vaja leida võimalusi sellise tööjõumaksud vältimise viisi leviku piiramiseks ning menetluse tõhustamiseks.

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada tööjõumaksud vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise võimalused. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeses uurimisülesandes anti ülevaade Eestis kehtivatest tööjõumaksudest ja -maksetest. Eesti maksusüsteemis on kaks tööjõumaksu, milleks on tulumaks ja sotsiaalmaks ning kaks tööjõumakset, milleks on töötuskindlustusmaks ning kohustusliku kogumispensioni maks. Makse ja makseid on võimalik eristada saadava vastuhüve alusel. Maksude puhul otsene vastuhüve maksumaksjale puudub ning maksutulu kasutatakse riigi administreerimiseks. Maksete tasumise korral on maksumaksjal õigus vastuhüvedele. Näiteks on isikul õigus töö kaotamisel saada töötuskindlustushüvitist ning pensioniikka jõudes riigipoolset pensioni. Seepärast on oluline, et tööandjad deklareeriks oma töötajate palgatulu ning tasuksid sellelt kõik tööjõumaksud ja -maksed, kuna vaid sellisel juhul on isikutel õigus riigi poolt tagatavatele hüvedele.

Teises uurimisülesandes anti ülevaade erinevatest tööjõumaksude vältimise ning kõrvalehoidumise viisidest. Kuna ettevõtte kogu palgakulust moodustavad suure osa tööjõumaksud, püüavad ettevõtjad leida mooduseid nende maksude tasumise vältimiseks või neist kõrvale hoidumiseks. Peamiseks tööjõumaksudest kõrvalehoidumise viisiks on töötajatele ümbrikupalga maksmine ning tööjõumaksude vältimiseks on kasutusel dividendide ja stipendiumite maksmine töötasu asemel. Kuna selliste tööjõumaksudest kõrvale hoidumise ning vältimise viiside tõttu jääb riigil saamata maksutulu, soovitakse nende levikut takistada. Näiteks ümbrikupalga osakaalu vähendamiseks on loodud töötamise register ning stipendiumite maksmise vähendamiseks töötasu asemel muudeti TuMS-i, millest tulenevalt on stipendiumite maksmine läbipaistvam ja paremini kontrollitav.

Kolmandas uurimisülesandes analüüsiti töösuhte ja teenuse osutamise eristamist. Töösuhte ja teenuse osutamise eristamine on oluline kuna olenevalt lepinguliigist (teenuse osutamise leping või tööleping) erinevad tasu maksustamine ja töö tegija õigused erinevatele hüvitistele. Selleks, et töösuhet ja teenuse osutamist eristada, on välja töötatud neile kahele suhtele iseloomulikud kriteeriumid. Enamus kriteeriumitest on seotud töötaja ja tööandja vahelise sõltuvussuhte määruga. See tähendab, et kui töötaja ja tööandja vahel on tugev sõltuvussuhe ehk töötajal poleks võimalik tööd teha ilma tööandja sekkumiseta, on tegemist töölepinguga. Teenuse osutamise lepingu puhul on töö tegija teenuse osutamisel iseseisev ning vastutab vaid tulemuse eest. Seega suurimaks erinevuseks ongi isikutevaheline sõltuvuse määr.

Neljandas uurimisülesandes analüüsiti meetmeid tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks. Esmase meetmena püüab Maksu- ja Tolliamet tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute levikut piirata läbi nende nõustamise, et ettevõtted oma edasist maksukäitumist muudaksid. Lisaks nõustamisele võiks Maksu- ja Tolliamet kaaluda ettevõtjatele võimaluse andmist vabatahtlikult maksuhalduri poole pöörduda, et oma maksukäitumist muuta ja teenuse osutamise lepingute asemel vormistada töölepingud või juhatuse liikme lepingud nii, et sellele ei järgneks tagasiulatuvat maksukontrolli. Maksu- ja Tolliametil oleks võimalik vähendada oma halduskoormust läbi töö tegemise liigi ümberkvalifitseerimise õiguse andmise lisaks Maksu- ja Tolliametile ka Tööinspeksioonile, kellele on samuti oluline, et tööd tehtaks õige lepingu alusel. Äriühingute loomise mõtte tööjõumaksude vältimiseks on võimalik ka täiesti ära kaotada, kehtestades dividenditulule sotsiaalmaksu tasumise kohustuse.

Edaspidi võiks täiendavalt uurida kas käesolevas töös käsitletud meetmed tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramiseks oleks piisavad ettevõtjate jaoks ehk kas ettevõtjad kasutaksid näiteks võimalust kindlal ajavahemikul vabatahtlikult oma maksukäitumist muuta, kui sellele ei järgneks tagasiulatuvat maksukontrolli. Täiendavalt võiks välja selgitada millised tegurid motiveeriksid ettevõtjaid oma maksukäitumist muutma.

SUMMARY

Labour taxes are one of the country's biggest source of revenue and constitute a large part of companies tax expenses. Therefore occurs establishing companies for avoiding labour taxes to reduce companies tax burden. To prevent the spread of the companies established for avoiding the labour taxes there is a possibility of adopting additional measures.

The title of the thesis is „Opportunities for Limiting the Spread of the Companies Established for Avoiding Labour Taxes“. The thesis is written in Estonian and consists of 42 pages. When preparing the thesis 33 sources have been used, which are cited in the text.

The problem of the thesis is that until now it has been unclear, when the provision of a service by the company is considered to be a salaried work and in which cases provision of a service by the company is allowed. As partly due to obscurity the avoidance of labour taxes through companies have become possible, it would be necessary to find measures for limiting the spread of such method of avoidance of labour taxes and for improvement of procedures.

The aim of the thesis is to identify the measures for limiting the spread of the companies established for avoiding labour taxes. For achieving the aim of the thesis the following research tasks have been set:

1. To provide an overview of labor taxes and payments in Estonia.
2. To provide an overview of the various methods of avoidance and evasion of labour taxes.
3. Analyze the differentiation of employment relationship and provision of a service.
4. Analyze the measures for limiting the spread of the companies established for avoiding the labour taxes.

The qualitative research method was used in the thesis, analyzing the court decisions and the results of the conducted interviews. The analysis led to the conclusion that in order to prevent the spread of the companies established for avoiding the labour taxes there is a possibility of adopting additional measures. It is possible to limit the spread of the companies established

for avoiding labour taxes when giving the companies the opportunity to voluntarily change their tax behavior, without a retroactive tax control. Also giving the right of the reclassification of the work type not only to the Tax and Customs Board, but also to the Labour Inspectorate, would limit the spread of such companies.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Allmäe, K., 2015. *Kas juhtimisteenus või OÜtamine?*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://1office.ee/juhtimisteenus-voi-ou-tamine/> [Kasutatud 05.03.2016].

AS Eesti Väärtpaberikeskus, s.a. *Kogumispension ehk II samm*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.pensionikeskus.ee/ii-sammas/kogumispension-ehk-ii-sammas/> [Kasutatud 12.01.2016].

AS-i Sirowa Tallinn kaebus Maksu- ja Tolliameti 27.09.2013 maksuotsuse nr 12.2-3/3773-41 tühistamise nõudes (2015), 3-3-1-25-15.

Bauhof Group AS-i kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 7. septembri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4898-11 ja 15. novembri 2010. a intressinõude nr 13-3/34255 tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliametile ettekirjutuse tegemiseks (2015), 3-3-1-12-15.

Eesti Konjukturiinstituut, 2013. *Varimajandus Eestis 2012*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Varimajandus_Eestis_2012_\(elanike_hinnangute_alusel\).pdf](http://www.ki.ee/publikatsioonid/valmis/Varimajandus_Eestis_2012_(elanike_hinnangute_alusel).pdf) [Kasutatud 28.02.2016].

Eesti Vabariigi (Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kaudu) hagi aktsiaseltsi Rubla (likvideerimisel) ja AS Luterma (pankrotis) pankrotihaldurite Veli Kraavi ja Rein Vaiksaare vastu nõude tunnustamiseks AS Luterma pankrotimenetluses (2015), 3-2-1-82-14.

Elling, T., s.a. *Sotsiaalkindlustusmaksete süsteem*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Maksususteem/sotsiaalmaks.html> [Kasutatud 07.01.2016].

Erdős, É., 2010. Tax Optimization, Tax Avoidance of Tax Evasion? Contributions to the Offshore Companies Legal Background. *Juridical Current*, 13(3), pp. 54-67. Leitud: Ebsco Host Web. [16.01.2016].

Gravelle, J. G., 2009. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *National Tax Journal*, 62(4), pp. 727-753. Leitud: Ebsco Host Web. [16.01.2016].

Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G. & Lehis, L., 2012. *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega*. 3. köide: kommentaarid. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ.

Jackson, J., 2013. Tax earmarking, party politics and gubernatorial veto: theory and evidence from US states. *Public Choice*, 155(1/2), pp. 1-18. Leitud: Ebsco Host Web. [20.12.2015].

Kask, G., 2010. *Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel*. Magistritöö, Tallinn: Tartu Ülikool.

Kogumispensionide seadus (2016).

Krebs, V., 2011. Solidarity and Equivalence in Social Systems. *Economic Studies & Analyses*, 5(3), pp. 253-264. Leitud: Ebsco Host Web. [28.12.2015].

Kruus, M., 2012. Stipendiumileping ja selle eristamine teistest lepingutest. *Maksumaksja*, nr 12, lk 33-34.

*Kurist, A., 2001. Maksumõisted selgeks!. *Maksumaksja*, nr 3, lk 25-26.

Lehis, L., 2004. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.

Lehis, L., 2007. Sotsiaalmaksu olemusest ja ajaloost. *Maksumaksja*, nr 11, lk 21-26.

Lehis, L., 2014. *Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014*. Tartu: Casus Tax Services OÜ.

*Lind, K., 2006. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. *Eesti Majanduse Teataja*, nr 12, lk 15.

Maksu- ja Tolliamet, 2014a. *Sotsiaalmaksuseaduse kommentaarid (seisuga 20. jaanuar 2014)*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=27936> [Kasutatud 09.01.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2014b. *Tööandja minimaalne sotsiaalmaksu kohustus (seisuga 01.01.2014)*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/?id=27635> [Kasutatud 11.01.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2014c. *Ümbrikupalk hammustab sinu tulevikku*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://vanaweb.emta.ee/palk/> [Kasutatud 28.02.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2015a. *Töötamise register on korrastanud töösuhteid ja suurendanud maksulaekumist*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/uudised/tootamise-register-korrastanud-toosuhteid-ja-suurendanud-maksulaekumist> [Kasutatud 28.02.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2015c. *Sportlastele ja treeneritele tehtavate väljamaksete määratlemisest ja maksustamisest*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/tuludeklareerimine/stipendiumid-toetused-ja-huvitised/kasulik-teave/sportlastele-ja-treeneritele> [Kasutatud 06.03.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2016a. *Töötamise registreerimine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/registreerimine-ettevotlus/tootamise-registreerimine> [Kasutatud 28.02.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2016b. *Tegeliku töösuhte varjamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/muudatused/tegeliku-toosuhte-varjamine> [Kasutatud 28.03.2016].

Maksukorralduse seadus (2016).

Recor, M., 2012. Classifying Independent Contractors and Employees. *CPA Journal*, 82(12), pp. 48-53. Leitud: Ebsco Host Web. [13.02.2016].

Sotsiaalmaksuseadus (2016).

Tammert, P., 2006. *Tulumaks*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Tulumaksuseadus (2016).

Töötuskindlustuse seadus (2014).

LISAD

Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti ametnikuga

1. Milliste tunnuste alusel eristab Maksu- ja Tolliamet millal on tegemist töösuhtega ning millal teenuse osutamisega?
2. Milline on Maksu- ja Tolliameti lähenemine ettevõtetele, kes töötasu asemel maksavad dividende? Kas esialgu piirduakse hoiatamisega või alustatakse kohe maksumenetlust?
3. Kas Te oskate öelda, kui palju jääb hetkel riigil saamata tööjõumakse sellise tööjõumaksude vältimise mooduse tõttu?
4. Mis te arvate, mis on peamised põhjused, miks selline tööjõumaksude vältimise viis on saanud võimalikuks?
5. Milliseid meetmeid tuleks kasutusele võtta, et äriühingutel poleks võimalik sel moel tööjõumaksude tasumist vältida?
6. Maksu- ja Tolliametile on antud õigus kvalifitseerida isiku töö tegemise suhte liiki. Mida Te arvate sellest, kui lisaks Maksu- ja Tolliametile oleks töö suhte liiki õigus muuta ka Tööinspeksioonil?
7. Kas Maksu- ja Tolliameti ametnikel on õigus teha muudatusi ka töötamise registris, kui isiku töö tegemise suhte liik ei vasta tegelikkusele?
8. Kas Maksu- ja Tolliametil on plaanis välja töötada ka konkreetne juhend või käsiraamat selle kohta, millal on tegemist teenuse osutamisega ning millal töösuhtega?
9. Mida Te arvate sellest, kui selle juhendi väljatöötamisel tehtaks koostööd näiteks Tööinspeksiooni ja ka maa- ning halduskohtuga?
10. Kas Te soovite omalt poolt midagi lisada?

Lisa 2. Intervjuu õigusteaduste eksperdiga

1. Mis on „Oütamise“ probleemi allikas, miks selline tööjõumaksude vältimise meetod on võimalikuks saanud?
2. Kas Maksu- ja Tolliameti praegune lähenemine aitab kaasa probleemi allika likvideerimisele või keskendub pigem tagajärgedele? Palun põhjendage.
3. Kas praegune olukord kus Maksu- ja Tolliamet kvalifitseerib millal on tegemist töösuhte ja millal teenuse osutamisega on korrektne?
4. Mis vastuolud seal tekivad (kui tekivad)?
5. Mida tuleks muuta, et need vastuolud likvideerida?
6. Mis institutsioon oleks pädev töösuhte ja teenuse osutamise eristamise probleemiga tegelema, kelle haldusalasse peaks see kuuluma? Palun põhjendage.
7. Mida arvate sellest, kui töösuhte ja teenuse eristamise küsimusega tegeleks sotsiaalministeeriumi haldusalasse kuuluv Tööinspeksioon?
8. Kas olete nõus, et sellisel juhul peaks neil kahel institutsioonil olema toimiv omavaheline teabevahetussüsteem?
9. Kuidas te näete ette seda, mismoodi see institutsioon hakkaks töösuhte ja teenuse osutamise eristamise küsimusega tegelema, kas samadel alustel nagu seda tegi seni Maksu- ja Tolliamet või oleks õigem välja töötada uus metoodika?
10. Kas Te soovite omalt poolt midagi lisada?