

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Geidi Aun

**LAEVAPERE LIKME VÄLISMAAL TEENITUD
TÖÖTASULT PROGNOOSITAV TULUMAKS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

| | |
|--|------------|
| Finantskolledž | Juuni 2015 |
| <p>Töö pealkiri eesti keeles: Laevapere liikme välismaal teenitud töötasult prognoositav tulumaks</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Estimated Income Tax to be Deducted from the Foreign Income of a Member of a Ship's Crew</p> <p>Probleem seisneb selles, et Eesti riigil väheneb maksutulud, kui Eesti laevastik lahkub Eesti lipu alt ja laevapere liikmed ei deklareeri välismaal teenitud töötasu. Laevandusettevõtjatel ja laevapere liikmetel on kõrgem maksukoormus võrreldes teiste riikidega. Olematud maksusoodustused laevapere liikmetele põhjustavad tööle asumist mugavuslipuriikidesse, millega võib kaasneda maksukohustustest kõrvalehoidumine. Nii mõnedki laevapere liikmetest jätvavad Eestis töötasu tuluna deklareerimata ja ei deklareeri neid ka teistes riikides.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja oletatav laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaal teenitud töötasult. Eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded: 1. Anda ülevaade välismaalt teenitud töötasu maksustamisest Eestis. 2. Anda ülevaade laevapere liikme Eesti residentsusest. 3. Anda ülevaade mugavuslipu olemusest. 4. Selgitada välja oletatav laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaal teenitud töötasult.</p> <p>Laevapere liige, kelle elukoht ja pere on Eestis, on Eesti resident ka siis, kui ta Eestis üle poole aasta ei viibi. Laevapere liikmel on Eestis tulumaksu tasumise kohustus kogu maailmas teenitud tulult ja välisriigi tööandja poolt makstud töötasult. Seega tuleb deklareerida välismaal teenitud töötasu. Laevapere liikme välismaal teenitud töötasult jääb riigile tulumaksu laekumata oletuslikult ligi 26 miljonit eurot aastas. Kui rakendada 10% tulumaksumäära laevapere liikmetele, sellisel juhul väheneks maksudest kõrvalehoidumine ning välismaal teenitud tulude deklareerimine aastas suureneks oletuslikult ligi 13 miljoni euro võrra.</p> <p>Töö koostaja ettepanekud on: 1. Kehtestada ametikohast sõltuv astmeline tulumaksusüsteem, laevapere liikmetele tulumaksumääraks 10%. 2. Koostada Maksu- ja Tolliameti poolt juhend laevapere liikmete residentsuse ja välismaa tulude deklareerimise kohta ning riigi poolt kehtestatud juhend avalikustada.</p> | |
| Võtmesõnad: töötasu, välismaa tulu, tulumaks, residentsus, mugavuslipp | |
| Võõrkeelsed võtmesõnad: salary, foreign income, income tax, residency, flag of convenience | |
| Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: 2015-2019 aasta koalitsiooni lepingu 08.04.2015 valitsusliidu tegevusprogrammi kohaselt kaalutakse tarvilikke muudatusi Eesti kui mereriigi laevandussektori arendamiseks ning laevandusregistri käivitamiseks vajalike muudatusi. | |
| Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu | |
| <p>Töö autor: Geidi Aun</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> <p>Allkiri:</p> | |
| Vastab lõputöö nõuetele | Allkiri: |
| Juhendaja: Maret Guldenkoh | |
| Kaitsmisele lubatud | Allkiri: |
| Kolledži direktor: Uno Silberg | |

SISUKORD

| | |
|---|----|
| SISSEJUHATUS | 4 |
| 1. LAEVAPERE LIIKME TÖÖTASU MAKSUSTAMINE | 6 |
| 1.1 Välismaal teenitud töötasu maksustamine..... | 6 |
| 1.2 Laevapere liikme residentsus..... | 12 |
| 2. LAEVAPERE LIIKME TÖÖTASU DEKLAREERIMINE | 20 |
| 2.1 Mugavuslipp | 20 |
| 2.2 Laevapere liikmelt laekuv tulumaks..... | 27 |
| KOKKUVÕTE | 34 |
| SUMMARY..... | 37 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU | 39 |
| LISA 1. INTERVJUU AS TALLINK GRUPP ESINDAJAGA | 44 |
| LISA 2. INTERVJUU LAEVAPERE LIIKMEGA | 45 |

SISSEJUHATUS

Meretransport on suurimate veomahtudega transpordiliik ja maailmakaubanduse liikumapanevaks jõuks. Mereriikides tegutsevad laevandusega tegelevad ettevõtjad, kes on tööandjaks meremeestele (edaspidi laevapere liikmetele). Ettevõtte kulude optimeerimise ja tulu teenimise eesmärgil on muutunud populaarseks välisriiki tööle asumine ja ettevõtte asutamine riiki, kus on parem ettevõtluskliima ja soodsam maksupoliitika.

Teema on aktuaalne, kuna 2015-2019 aasta koalitsioonilepingu 08.04.2015 valitsusliidu tegevusprogrammi kohaselt kaalutakse tarvilikke muudatusi Eesti kui mereriigi laevandussektori arendamiseks ning laevandusregistri käivitamiseks vajalike muudatusi. Laevandusettevõtjatel ja laevapere liikmetel on kõrgem maksukoormus võrreldes teiste riikidega. Seetõttu on trendiks muutunud laevade võõrriikidesse registreerimine ning laevapere liikmete lahkumine teiste riikide lipu alla.

Teema valiku põhjuseks on asjaolu, et 2015-2016 aasta prioriteediks on jätkuvalt maksutulude kogumine. 2013. aastast pöörab Maksu- ja Tolliamet suuremat tähelepanu välistolude deklareerimisele. Võrreldes 2012 aastaga on suurenenud oluliselt välistolude deklareerijate arv ja deklareeritavad tulud. Tulu suureneks veelgi, kui Eestis kehtestataks laevandusettevõtjatele ja laevapere liikmetele maksusoodustusi, mis ühtlasi suurendaks ettevõtjate konkurentsivõimet. Lisaks on kehtivates õigusaktides mitmeti tõlgendatavaid sätteid. Neid kasutatakse maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks, kas siis teadlikult või teadmiste puudumise tõttu.

Lõputöö uudsuseks on see, et keskendutakse süvitsi eelkõige laevapere liikme maksusoodustuste mõju tulu deklareerimisele. Autorile teadaolevalt on varasemates teadustöodes analüüsitud vaid Eesti laevandussektori konkurentsivõime tugevdamist. Lisaväärtuseks on see, et arvutustest lähtuvalt antakse hinnang laekumata tulumaksu kohta ning pakutakse lahendusi olukorra muutmiseks.

Probleem seisneb selles, et Eesti riigil väheneb maksutulu, kui Eesti laevastik lahkub Eesti lipu alt. Tööpuudus ja olematud maksusoodustused laevapere liikmetele, põhjustavad laevapere liikmete tööle asumist mugavuslipuriikide laevadele, millega

võib kaasneda maksukohustustest kõrvalehoidumine. Nii mõnedki laevapere liikmetest jätvavad Eestis töötasu tuluna deklareerimata ja ei deklareeri neid ka teistes riikides.

Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja oletatav laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaal teenitud töötasult.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade välismaalt teenitud töötasu maksustamisest Eestis.
2. Anda ülevaade laevapere liikme Eesti residentsusest.
3. Anda ülevaade mugavuslipu olemusest.
4. Selgitada välja oletatav laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaal teenitud töötasult.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Töö teoreetilises osas kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Teostatakse tekstianalüüs. Viiakse läbi intervjuu AS Tallink Grupp esindaja ja laevapere liikmetega. Töö empiirilises osas kasutatakse kvantitatiivset uurimismeetodit. Arvutatakse välja laekumata tulumaksu suurus.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade töötasu mõistest ja välismaalt teenitud töötasu maksustamisest. Lisaks antakse ülevaade tulu mõistest ja olemusest ja selle deklareerimise kohustusest. Teises alapeatükis antakse ülevaade laevapere liikme olemusest ja residentsusest. Selgitatakse, millistel juhtudel on laevapere liikmed Eesti residendid ja millisel juhul tekib maksukohustus.

Teise peatüki esimeses alapeatükis selgitatakse mugavuslipu mõistet ja olemust. Antakse ülevaade mugavuslipuriikidest ja nende maksupoliitikast. Analüüsitakse tegureid, mis mõjutavad laevade registreerimist mugavuslipuregistrisse. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse milline lipuriik on AS Tallink Grupile atraktiivsem ja millise riigi lipu laeval on AS Tallinki laevapere liikmetel kasulikum töötada. Selleks võrreldakse naaberriikide merendusega seonduvaid maksusoodustusi. Selgitatakse välja põhjus, miks laevapere liikmed, kes töötavad välismaal, ei deklareeri teenitud tulu Eestis. Viiakse läbi oletuslik aastas saamata jäänud tulumaksu arvestus.

Lõputöös kasutatakse allikatena erialakirjandust, artikleid ja juhendeid. Lõputöös on kasutatud õigusaktide 31.01.2015 seisuga redaktsioone.

1. LAEVAPERE LIIKME TÖÖTASU MAKSUSTAMINE

1.1 Välismaal teenitud töötasu maksustamine

Üha sagedamini tuleb ette seda, et suundutakse välisriiki tööle. See tähendab tööjõu vaba liikumist. Inimeste vaba ja takistusteta liikumine on väärtus, mida hinnatakse kõrgelt kõikjal Euroopa Liidus, sest see lihtsustab oluliselt inimeste võimalusi nagu näiteks välisriigis töötamise. Kuna töötasuga kaasnevad maksukohustused on oluline teada, kuidas välisriigist teenitud tulu maksustamine toimub.

Karl Marx on defineerinud, et töötegemine on töötaja enda elu aktiivne väljendus, mida müüakse teisele isikule, tagamaks vajalikud vahendid elus püsimiseks. Inimene töötab selleks, et katta füsioloogilised vajadused eluks. Töö on kaup, mida müüakse oksjonil teistele, see tähendab tööandjale, ohverdus, mis on vajalik elus püsimiseks. Marx'i teooria kohaselt on palk rahasumma, mida kapitalist ehk tööandja maksab teatud aja või teatud hulga tehtud töö eest. (Blain, 2006)

Klassikalise palga teooria aluspanijaks peetakse Šoti majandusteadlast ja filosoofi Adam Smithi. Töötasu lõplikku definitsiooni ta ei kehtestanud, kuid pani aluse teooriale, mida hiljem teised edasi arendasid ja täiendasid. Smith määratleb palka lähtuvalt nõudluse ja pakkumise teooriast. Smith oli liberaalmajanduse üheks aluspanijaks, see tähendab, et riik ei tohiks sekkuda majandusse. Majandus eksisteerib läbi konkurentsi, mis tagab odavamad hinnad ning kõrgemad palgad. (Encyclopedia Britannica, 2014)

Tööhulk on kaup, mida selle omanik ehk töötaja müüb tööandjale. Kauba ehk tööjõu hulga eest vahetavad töötajad tööandjaga nn kaupa ehk saadakse tööandjalt teatud hulga tehtud töö eest palka rahas. Selline nn kaupade vahetamine toimub teatud omavahelises suhtes. Kauba vahetuse väärtuseks rahas on kauba hind. (Blain, 2006) Seega on palk tasu tehtud töö eest ning väljendub töö hinnas.

Töötasu on rahaline meede, mis on võrdne teatud kindla ühiku tööaja või ühiku tehtud

tööhulgaga. Varasem tööaja ühik, mida tänapäevalgi töötasu maksmisel kasutatakse, on tööpäev, levinumaks töötasu arvutamise aluseks sai mõiste tunnitasu. (Thompson, 2014) Töötamise eest on võimalik saada töötasu kas tunnitöö või tööhulga, see tähendab tükitöö põhiselt. Tükitöö tähendab, et teatud töö eest lepitakse hind varem kokku. Kui töö tehtud saadakse tasu, mis ei olene sellest kui kaua töö ajaliselt kestis. Töövõtja seisukohalt ei ole tükitöö kasulik. Ettevõtja seisukohast on tööhulga põhiselt arvestamine kasulik, sest töö hind ei sõltu ajast.

Juhul kui turul puudub tootele konkurents, siis on toote hind kõrgem kui tegelik kulu toote tootmiseks ning töötajatele töötasu maksmiseks. Selle tulemusena makstakse töötajatele tegelikust teenitavast tulust vähem töötasu. Samas kui turul on konkurents, on ettevõtjad sunnitud toote hinda langetama, koos töötajatele makstava töötasuga, kuigi nende töömaht ning panus on sama. (Marshall, 1890 ref Flatau, 2002) Hicks tõstatab teooria, et kõrgemad palgad ei ole ettevõtjale üksnes mitte kulu, vaid pikemas perspektiivis hoopis tulu. Tööandja, kes koheselt ajutise majanduslanguse korral töötajate töötasu alandamisest kasu lõigata püüab, võib hiljem end leida raskustes oskustöölise palkamisel. (Hicks, 1935 ref Flatau, 2002)

Töötasu mõiste hõlmab kõiki töötajale töö eest makstavaid tasuliike. Töötasu on rahasumma, mida tööandja maksab kokkuleppe järgi töötajale töö tegemise eest. Pooled võivad otsustada, kas töötasu arvutatakse tööajapõhiselt, soorituste järgi või mõlema põhjal või hoopis mingil muul viisil (Kuusik, 2010).

Töötasu mõistesse kuuluvatel maksetel võib olla erinev arvestusperiood, maksmise kord ja tähtsused. Töötasus tuleb eristada töötasu mõistesse kuuluvaid ja keskmise töötasu arvutamisel aluseks võetavaid osi. (Siigur, 2011) Sageli ei osata vahet teha ega hinnata, mis kuulub töötasu hulka või mis on hüvitis ning sellest tulenevad probleemid nagu näiteks keskmise töötasu arvutamine. Selleks tuleb teadvustada töötasu ning hüvitise erisus.

Töötasu hulka kuuluvad: tasu tehtud töö eest tavalistes tingimustes, täiendav stimuleeriv tasu ehk ergutustasu, tasu töötingimuste hälvete eest, puhkusetasu ja tasu kasutamata puhkuse eest. Töötasu hulka ei kuulu hüvitis, mida tööandja on kohustatud maksma töölepingu erakorralisel lõpetamisel ja summad, mida tööandja on kohustatud töötajale maksma seoses tööülesannete täitmisel kantud kuludega või töötajale tekitatud kahjude korvamisega. (Siigur, 2011) Töötasu ei peeta töötaja kantud ja tööandja poolt talle

hüvitatavaid kulusid, näiteks isikliku sõiduauto kasutamist või välislähetuse päevarahasid, samuti ei peeta töötasuks õppepuhkuse tasu, toetusi, tööandja makstavat ravikindlustushüvitist (Kuusik, 2010).

Töölepingu seaduse (TLS) §1 lg 1 ja 2 kohaselt on töölepingu alusel tööandja ja töötaja vahel tekkiv töösuhe tasuline suhe, kuna füüsiline isik ehk töötaja teeb teisele isikule ehk tööandjale tööd, alludes tema juhtimisele ja kontrollile. Tööandja on kohustatud kindlustama töötaja kokkulepitud tööga, andma selgeid ja õigeaegseid korraldusi ning maksma töö eest töötasu kokkulepitud tingimustel ja ajal. (Töölepingu seadus, 17.12.2008)

Töötasuga kaasnevad maksukohustused. Maksukohustus on maksumaksja kohustus tasuda maksusumma. Maksukohustuslane on isik, kellel võib tekkida maksuõigussuhtest tulenevaid rahalisi kui ka mitterahalisi kohustusi. Töötasu puhul tekib maksuõigussuhe regulaarselt teatud perioodi kohta. (Lehis, 2012, lk 81, 84) TLS § 29 p 3 kohaselt töötaja ja tööandja lepivad kokku brutotöötasus, millest arvestatakse maha töötaja maksukohustus.

Maks on rahaline kohustus, mida kõik maksukohustuslased täitma peavad. Maksukorralduse seaduse (MKS) § 2 kohaselt on maks avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002).

Adam Smith tõi juba 1776. aastal ilmunud teoses „Rahvaste heaolu“ välja neli maksude kehtestamise põhimõtet: võrdne kohtlemine, kindlaksmääratus, mugavus ja efektiivsus. Tänapäeval võib maksustamisel välja tuua järgmised neli tingimust: õiglus, maksu efektiivsus, märkamatus ja lihtne rakendatavus. Nimetatud tingimused on selgelt tuletatud Smithi klassikalisest käsitlest, kuid kohandatud tänapäevale vastavaks. (Lind, 2003)

Maksustamise aluseks on maksuobjekt. Sissetulekutelt võetavate maksude objektiks on tulu tekkimine. (Lehis, 2012, lk 77-78) Töötasu on töötajale sissetuleku allikas ehk tulu. Igas riigis maksustatakse teenitud töötasu erinevalt vastavalt siseriiklikele õigusaktidele. Eestis on selleks tulumaks, sotsiaalmaks, töötukindlustuse ja kohustuslik kogumispensioni maksed. Kuid välisriigis teenitud töötasuga ei pruugi nii olla. Sõltub

riigist, tööl olemise ajast, millises riigis tekib maksukohustus. Välismaal teenitud töötasu on isikule tulu. Välismaal teenitud tulu maksustatakse Eestis vaid tulumaksuga. Töötasu on juba vastavas töö tegemise riigis maksustatud ning Eestis võib tekkida vaid tulumaksu kohustus, kuid ei pruugi. Seetõttu tuleb selgusele jõuda, kuidas välismaal teenitud töötasu Eestis maksustatakse ja tulu deklareeritakse.

Tulumaks on klassikaline vorm. Tulumaksu objektiks on maksukohustuslasele laekunud tulu. TuMS § 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga maksumaksja tulu, millelt on tehtud lubatud mahaarvamised (Tulumaksuseadus, 15.12.1999). Maksukohustust kannab tulu saaja. Tulumaks on otsene maks, sest maksukohustus vähendab maksumaksja tulu. Tulumaks on subjektiivne maks, kuna maksuobjekt on seotud konkreetse isiku kogu tuluga, mida on maksustamisperioodil saadud. Tulumaksu ei võeta eraldi üksikisikutelt tehingutelt, vaid isiku kogu majandustegevuse tulemit. (Lehis, 2012, lk 171)

TuMS § 12 sätestab tulu liigid, milleks on: palgatulu, ettevõtlustulu, kasu vara võõrandamisest, renditulu ja litsentsitasud, intressid, dividendid, pensionid, stipendiumid, toetused, preemiad ja hasartmänguvõidud, kindlustushüvitised ja väljamaksud pensionifondist, madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulu. Füüsilise isiku maksustatava tulu hulka ei kuulu TuMS §-de 48–53 alusel maksustatavad erisoodustused, kingitused ja annetused, dividendid või muud kasumieraldised.

Tulumaksuseaduses ei sätestata tulu mõistet, kuid see on oluline maksuõiguses nagu näiteks rahvusvahelises maksustamises, et teada kuidas ja millist välismaal teenitud tulu tuleb deklareerida. Kuna tulumaksuga maksustatakse ainult tulu, siis on vajalik aru saada tulu mõistest.

Kõiki sissetulekuid tuleb käsitleda tuluna. Tulu mõiste tunnusteks on, et tulu on tagastamatu sissetulek, tulu peab olema rahaliselt hinnatav ning tulu peab olema realiseeritud. (Lind, 2003) Näiteks laenu ei saa võtta tuluna, sest laen tuleb tagastada. Tulu saab siis tekkida, kui isikule laekub raha ja on tagastamatu.

Tulu mõiste hõlmab realselt saadud tulusid, mis tekivad tulu saamise eesmärgil toimuva majandustegevuse tulemusena. Tulu mõiste välistab hüved, mida isik saab, ilma, et osaleks majandustegevuses. Samuti ei käsitleta tuluna sissetulekut, mida

saadakse tegevuse käigus, mille puhul on tulu saamine kõrvaleesmärgiks, peaesmärgiks tarbimine. (Lind, 2003)

Saadud tulu deklareerimise eest vastutab tulu saaja. Eesti residendil on kohustus Eestile deklareerida mitte ainult Eestist, vaid ka teistest riikidest saadud tulu. Välisriigist saadud tulu hõlmab kõiki maksustatava tulu liike. Välisriigist saadud tuluga on tegemist siis, kui tulu saadakse välisriigis asuvast tuluallikast, näiteks töötamisest välisriigis, isegi juhul, kui palga väljamakseid teeb Eesti tööandja. Välisriigist saadud tulu saamisel on isikul alati kohustus esitada füüsilise isiku tuludeklaratsioon tulu saamisele järgneva aasta 31.märtsiks. Välisriigi tulu deklareeritakse olenemata sellest, kas seda tulu Eestis maksustatakse, kas see jääb alla tulumaksuvaba miinimumi või kas soovitakse teha oma tulust mahaarvamisi. Välisriigis saadud Eestis maksustatav tulu deklareeritakse olenevalt tulu liigist tuludeklaratsiooni lisalehel „Välismaal saadud tulu”, kuhu märgitakse nii saadud tulu kui ka välisriigis kohustuslikult tasutud tulumaks. (Maksu- ja Tolliamet, 2007)

Tulumaksuga maksustatakse residendist füüsilise isiku poolt maksustamisperioodil nii Eestis kui ka väljaspool Eestit kõikidest sissetulekutest saadud tulu. Oletuslikult on välismaal saadud suurem osa sissetulekuteks tavaliselt teenitud töötasu. Vältida riikide vahelist topeltmaksustamist on kasutusel välismaalt teenitud tulu maksustamiseks kaks meetodit: krediidimeetod või vabastusmeetod.

Krediidimeetod ehk tasaarvestusmeetod tähendab, kui lühiajalise välismaal töötamise korral tasutakse tulumaks mõlemas riigis, välisriigis tasutud tulumaks vähendab Eestis arvutatud tulumaksu summat. (Maksu- ja Tolliamet, 2014a) See tähendab, et kui välisriigis tasutud tulumaksu summa jääb alla 20%, siis Eestis tuleb tasuda välisriigi ja Eesti tulumaksu vahe. Kui välisriigis tasutud tulumaksu summa on üle 20%, võetakse maksuarvetuses arvesse tulumaksu ainult 20% piires. Välisriigis enamastatud tulumaksu Eesti riik ei hüvita.

Vabastusmeetod tähendab, kui TuMS 13 lg 4 kohaselt kohaldub pikaajalise välismaal töötamise korral töötasule maksuvabastus Eestis. Välismaal teenitud töötasu on Eestis maksuvaba, kui on täidetud kõik kolm järgnevat tingimust (Maksu- ja Tolliamet, 2007):

- 1) Isik viibis töötamise eesmärgil välisriigis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul.

- 2) Töötasu on välisriigis maksustatud.
- 3) Välisriigi maksude deklareerimine ja tasumine on dokumentaalselt tõendatud.

Sageli tehakse „183 päeva reeglist“ ekslik järeldus, nagu muutuks välismaal töötav eestlane selle tähtaja möödumisel kohe välisriigi residentiks. See võib nii olla kui isikul ei säili elukohta Eestis, sellisel juhul ei pea isik enam ühtegi välismaal teenitud tulu Eestis deklareerima. Kui aga välismaal töötakse ajutiselt, sel juhul määratakse residentsus elukoha järgi. Kui isikul säilib elukoht Eestis, siis on isik Eesti resident. Kuid ainult töötasu maksustamise õigus läheb üle Eestilt välisriigile kus töötatakse. (Lehis, 2012, lk 231)

Maksuvabastus lähtub eeldusel, et välismaal töötamise eest saadud töötasu maksustab vastav välisriik. Vabastusmeetodi rakendamise tulemusena jääb välismaal töötava sama välisriigi residentide maksukohustus Eestis sama suureks kui on välismaal töötava sama välisriigi residentide maksukoormus. Vaid siis, kui Eesti resident saab palgatulu sellisest riigist, kus tulumaksu üldse ei kehti, siis tuleb tulu maksustada täies ulatuses Eestis. (Lehis, 2012, lk 231) Näiteks meremeeste puhul, kelle tööandja on välisriigis registreeritud äriühing, kus on maksusoodustused ja tulumaksu ei kehti. Sellisel juhul tuleb meremehi maksustada Eestis. TuMS § 44 lg 1³ kohaselt on töötajal info andmise kohustus.

Maksevõimelisus tähendab maksude maksmise võimet oma sissetulekust. Netoprintsiibi kohaselt tekib maksevõimelisus siis, kui tulust arvatakse maha tuluallika säilimist tagavad kulud. See tähendab, et kui on kindlaks määratud sissetulek, mida võiks tuluna maksustada, siis on veel vajalik kindlaks määrata see osa, mida võib tulust maha arvata. (Lind, 2003) Netoprintsiip jaguneb objektiivseks ja subjektiivseks.

Objektiivne netoprintsiip tähendab seda, et maksukohustuslasel on õigus maha arvestada tuluallika säilimiseks tehtavad vältimatud kulutused. Seda kasutatakse näiteks kapitali ja ettevõtlustulude maksustamise korral. (Tammert, 2006, lk 19)

Subjektiivse netoprintsiibi kohaselt tuleb maksukohustuslasele tagada tööjõu taastootmiseks vajalik miinimumsumma. Isikule peab olema tagatud elatusmiinimum. Seda kasutatakse töövõttutulude maksustamise korraldamisel. Kulutused mis on vältimatud, peab tulust välistama. (Tammert, 2006, lk 19)

Eestis maksustatavast välisriigi tulust saab maha arvata ka välisriigis tasutud kulu. Kui välisriigi tulu on Eestis maksust vabastatud, siis selle arvel tehtud kulusid maha arvata ei saa. Näiteks kui välisriigi tulu arvelt on kohustus olnud tasuda välisriigis sotsiaalkindlustusmaksleid, saab need Eestis maksustamisele kuuluvast tulust maha arvata. Mahaarvatavad on isikule pensioni-, ravi-, emadus-, töötus-, tööõnnetus- või kutsehaiguskindlustuse jms eesmärgil tehtud maksed. Kui aga välisriigis saadud tulu on Eestis maksuvaba, siis selle tulu arvelt tehtud maksleid maha arvata ei saa. (Maksu- ja Tolliamet, 2007)

Eestis maksustatavast tulust saab maha arvata ka kõik Eesti tulumaksuseaduse alusel lubatud kulud. Kui residendist füüsiline isik sai maksustamisperiodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust välisriigis ning osa seal saadud tulust on Eestis tulumaksust vabastatud on mahaarvamistele seatud piirang. Kulud võetakse arvesse proportsionaalselt Eestis maksustatava tulu osakaaluga maksustamisperiodil kogu välismaal teenitud maksustatavas tulust. (Maksu- ja Tolliamet, 2007)

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et töötasu on kokkulepitud summa tehtud töö eest ja isiku tulu üheks peamiseks allikaks. Töötasuga kaasnevad erinevad maksukohustused. Kuid töötasu on üks tulu liigist ning tulult tasutakse vaid tulumaks. Välisriigis töötamise korral tuleb arvestada, millises riigis tekib maksukohustus. Erinevates riikides teenitud tulusid ei maksustata topelt. Topeltnmaksustamise vältimiseks rakendatakse erinevaid meetodeid. Krediidimeetod ehk tasaarvestusmeetod tähendab, kui lühiajalise välisriigis töötamise korral tasutakse tulumaks mõlemas riigis. Välisriigis tasutud tulumaks võetakse Eestis tulumaksu arvestamisel arvesse. See tähendab, et maksustatakse vaid tulumaksu vahe. Kuid välisriigis enamtasutud tulumaksu Eestis ei hüvitata. Vabastusmeetod tähendab, kui pikaajalise välisriigis töötamise korral kohaldub töötasule maksuvabastus Eestis. Kõik füüsilise isiku aasta jooksul saadud maksustatavad tulud tuleb deklareerida, kaasa arvatud välismaalt teenitud tulu.

1.2 Laevapere liikme residentsus

Laevapere liikmed töötavad merel mitmeid kuid. Keerukam on määrata laevapere liikme residentsust olukorras, kus viibitakse enamuse aega merd sõites. Residentsuse määramine on vajalik selleks, et määrata, millises riigis on isikul vaja deklareerida ja

tasuda maksukohustus. Laevapere liikme maksukohustuse määr sõltub pikkadel tööreisidel ka sellest, millise lipuriigi all on laevapere liikmega tööleping sõlmitud.

Sõna „meremees“ tuleneb ajast mil laevad liikusid purjede jõul ehk inglise keeles *sail* - puri, *sailor* - meremees. Sõna „meremees“ üldistab endas kogu laeva personali, olenemata nende tööst või olemusest ehk siis hõlmab endas nii sõjalist mereväge, julgeolekut, rannavalvet, samuti merenduse personali ja kaubalaevade liikmeid. (Online Etymology dictionary, 2014)

Meretöö seaduse (MTöös) § 4 kohaselt on laevapere liige laeval töötav füüsiline isik, kes tööülesannete täitmisel hoiab laeva käigus või teenindab reisijaid. Laevapere liikmeks ei peeta isikut, kes laeva sadamas oleku ajal teeb laeval lastimis-, hooldus-, kontrollimis-, koristustöid või muid sama laadi töid; isikut, kelle peamine töötegemise koht on kaldal, kuid kelle tööülesanded eeldavad mittekorrapärasest lühiajalist laeval viibimist; isikut, kes teostab lootsimist. (Meretöö seadus, 11.06.2014)

Reeder on meresõiduohutuse seaduse (MOSS) § 2 lg 9 kohaselt isik, kes haldab laeva ja kasutab seda oma nimel ning on kantud laevaregistrisse. Reederina käsitatakse samuti isikut, kes on võtnud laevaomanikult lepinguga kohustused ja vastutuse laeva meresõiduohutuse alase korraldamise ja tehnilise teenindamise eest. (Meresõiduohutuse seadus, 12.12.2001)

MTöös § 3 kohaselt meretööleping on tööleping, mille alusel teeb füüsiline isik (laevapere liige) teisele isikule (reederile) tööd, alludes reederi juhtimisele ja kontrollile. Reeder maksab laevapere liikmele töö eest tasu. Laevapere liikmega sõlmitakse meretööleping.

Laevapere liikmete koolitus- ja kvalifikatsiooninõuete ning diplomeerimise korra kohaselt on kapten laeva ainuisikuline üldjuht, kelle seaduslikud korraldused on kohustuslikud täitmiseks kõigile laeval viibivatele isikutele. Kaptenil ja laevaohvitseridel peab olema meresõidudiplom, mis annab isikule õiguse töötada ja täita seotud teenistusülesandeid. Laevapere liikmetel peab olema kutsetunnistus, mis vastab koolituse, pädevuse ja meresõidupraktika nõuetele. (Laevapere liikmete koolitus- ja kvalifikatsiooninõuded ning diplomeerimise kord, vastu võetud Vabariigi Valitsuse määrusega 20.06.2013)

MTöös § 16 kohaselt töötab laevapere liige meretöölepingus konkreetsel laeval, kui ei ole kokku lepitud teisiti. Reeder võib laeva juhtkonda kuuluva isiku ümber paigutada teisele laevale, säilitades talle meretöölepinguga kokkulepitud töötingimused, kui ümberpaigutamine on töökorraldust arvestades vajalik. MTöös § 22 kohaselt kannab reeder töötasu maksmisega seotud kulud. Rahvusvahelist meresõitu tegeval laeval, tagab reeder laevapere liikmele võimaluse kanda töötasu kolmanda isiku pangakontole. MTöös § 40 kohaselt TLS § 46 lõigetes 1 ja 3 sätestatud töötasu arvestusperioodi võib laevapere liikmele pikendada kuni kuue kuuni ja kollektiivlepinguga kuni 12 kuuni.

Laevapere liige on meremees, kes töötab laeval. Laevapere liikmel, kes töötab kaugsõidulaeval järjest, näiteks üle kuue kuu, võib tekkida probleem residentsuse määramisel. Residentsuse määramisel võib tekkida probleem ka siis, kui töötatakse välisriigis. Seetõttu on oluline määrata maksustamisest lähtuvalt füüsilise isiku residentsus, et teada millise riigi maksukohustuslane ollakse.

Residentsus on maksuõiguslik termin. Residentsuse määramine ei ole seotud isiku elukoha registreerimisega rahvastikuregistris, elamisloa olemasoluga, kodakondsusega vms. Residentsuse määramisel lähtutakse tulumaksuseaduses sätestatud definitsioonist. (Lehis, 2012, lk 175)

TuMS § 6 lg 1 kohaselt on füüsiline isik Eesti resident, kui on täidetud vähemalt üks järgnevatest tingimustest:

- 1) Isiku elukoht on Eestis.
- 2) Isik viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval.
- 3) Isik on välisteenistuses viibiv Eesti riigiteenistuja.

Isik loetakse residendiks alates tema Eestisse saabumise päevast (Maksu- ja Tolliamet, 2010).

TuMS § 6 lõike 3 kohaselt on mitteresident see, kellel pole Eestis elukohta ja kes ei viibi Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva või kes ei ole Eesti diplomaat. Kui isik lahkub välisriiki ning Eestis elukohta ei oma, siis ei ole tegemist enam Eesti residendiga.

Tihti tõlgendatakse mitteresidendi määramistingimusi valesti. Tähele ei panda, et mitteresidendiks muututakse juhul, kui mõlemad kaks tingimust on täidetud. Lähtutakse

residendi määramise tingimustest, kus peab olema üks kolmest tingimustest täidetud. Näiteks, võib isik muutuda Eesti residentiks juhul kui viibitakse üle 183 päeva Eestis. See on niivõrd levinud, et seetõttu arvatakse ka vastupidiselt, et kui aastas töötatakse üle 183 päeva välismaal, siis puudub maksukohustus Eestis.

Maksusüsteem on püstitatud kahele printsiibile: tuluallikas ja residentsus. Neid printsiipe eristab see, et tuluallika printsiip lähtub majanduslikest suhetest ning residentsusprintsiip lähtub isiku seotusest riigiga. Isikulisteks suheteks võivad olla nii kodakondsus kui residentsus. (Uustalu, 1998)

Tuluallika printsiip tähendab, et isik maksab Eestis tulumaksu ainult Eestis asuvatest tuluallikatest saadud tulult. Eesti tulumaksuseadus rajaneb residentsuse printsiibile ja liigitab maksumaksjad kahte rühma: piiramatu ja piiratud maksukohustusega isikud. (Uustalu, 1998)

Residentsusprintsiipi peetakse maailmatulu maksustamise printsiibiks. Maailmatulu printsiip tähendab, et isiku kõik tulud maksustatakse Eestis. Kui maksumaksja peab maksma makse olenevalt tema majanduslikest huvidest, nagu vara asukoht või tulu tekkimise asukoht, siis rakendab maksusüsteem tuluallika printsiipi ehk territoriaalsuse printsiipi. (Uustalu, 1998)

Residendid on piiramatu maksukohustusega isikud ehk riigi alalised elanikud, kes maksavad tulumaksu residendiriiigi seaduste järgi kõikidelt tuludelt, sealhulgas ka välismaalt saadud tuludelt nii TuMSi §-des 13–22 loetletud kui ka loetlemata tuludelt (Maksu- ja Tolliamet, 2014a).

Mitteresidendid on piiratud maksukohustusega isikud, kes maksavad Eestis tulumaksu ainult Eesti riigis teenitud tuludelt. Residentidele mõeldud maksusoodustused ja mahaarvamised laienevad mitteresidentidele vaid osaliselt. Samal ajal on mitteresidendid piiramatu maksukohustusega oma residendiriigis ning seal laienevad neile ka residendiriigis sätestatud maksusoodustused. (Maksu- ja Tolliamet, 2014a)

Kui Eesti residentist füüsiline isik viibib välisriigis töötamise eesmärgil, on tema tulude tulumaksuga maksustamisel oluline määrata isiku residentsus pärast Eestist lahkumist. Samas on võimalik, et isik, kes lahkus Eestist pikemaks perioodiks, muutub residentiks ka riigis, kuhu ta suundus, selle riigi seaduste alusel. Juhul, kui isik lahkus riiki, kellega

Eesti on sõlminud maksulepingu, siis on topelt residentsus Eestis välditav, kuna isiku residentsuse määramisel lähtutakse TuMS § 6 lg-st 5. (Maksu- ja Tolliamet, 2014a)

Kui tekib asjaolusid, mis võivad mõjutada isiku residentsust, tuleb pöörduda residentsuse staatuse väljaselgitamiseks maksuhalduri poole, kes määrab isiku residentsuse ning isikule väljastatakse residentsuse kohta tõend. Füüsilise isiku staatus residendi või mitteresidendina muutub maksustamisperioodi (kalendriaasta) jooksul isiku staatust muutval kuupäeval. Kui isik saabus Eestisse maksulepingu riigist või lahkub maksulepingu riiki, kõrvaldatakse võimalik topelt residentsus esimesel võimalusel, see tähendab saabumisel või lahkumisel. Isiku alalise, püsiva või peamise elukoha muutumisel muutub residentsus elukoha muutumise päevast. Isikutel, kes viibivad Eestis ajutiselt, algab ja lõpeb residentsus Eestis viibitud päevade arvestuse alusel. (Maksu- ja Tolliamet, 2010)

Enamik riike kasutab „183 päeva reeglit“ isiku residentsuse määramisel ühe tingimusena. Perioodi arvutamisel on kaks lähenemisviisi: üks, mis kasutab reaalselt ehk füüsilist viibimist teises riigis, ja teine, mis arvestab maksusmaksja aktiivset tegevust välisriigis, välja arvatud lühiajalised puhkused koduriigis või kolmandas riigis. Enamik Majanduskoostöö ja arengu organisatsiooni (*Organization for Economic Co-Operation and Development*) (edasipidi OECD) liikmesriike kasutab residentsuse määramiseks füüsilist viibimist teises riigis, kuid esineb ka teist varianti, mis arvestab isiku aktiivset tegevust välisriigis, näiteks Prantsusmaa, Saksamaa, Kreeka ja nende kahe meetodi segu, näiteks Šveits. Iga liikmesriigi enda otsustada on, millist meetodit ja kuidas rakendab. (Albin, 2006)

Eestis praktiseeritakse isiku füüsiliselt kohalviibitud päevade arvutamist. Eestis arvestatakse 183 päeva nii, et iga viibitud päeva osa ka minut arvestatakse päevana. (Albin, 2006) Päevade hulka loetakse kõik Eestis viibitud päevad, olenemata siin viibimise põhjustest (välja arvatud juhul, kui isik, kes pidi Eestist lahkuma, ei saanud seda teha objektiivsetel, temast mitteolenevatel põhjustel, näiteks raske haigus). Päevi, mil isik viibib väljaspool Eestit kas puhkusel, lähetuses või mõnel muul põhjusel, ei loeta 183 päeva hulka. (Maksu- ja Tolliamet, 2010) Praktikas peaks 183-päeva reegli arvestamine olema lihtsam nii maksumaksjale ja maksuhaldurile kui alalise elukoha määratlemine. Seda põhjusel, et riigis viibitud päevade arv on reaalne ja kontrollitav sündmus, alaline elukoht võib tekitada vaidlusi. (Albin, 2006)

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 14 kohaselt on isiku elukohaks koht, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Elukoht võib olla üheaegselt mitmes kohas. Elukoht loetakse muutunuks, kui isik asub mujale elama viisil, millest võib järeldada isiku taht oma elukohta muuta. Samas kui isiku elukohta ei saa kindlaks määrata, loetakse isiku elukohaks tema igakordne viibimiskoht. (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002)

Topeltnmaksustamise vältimiseks on Eesti ja välisriikide vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise lepingud (edaspidi maksulepingud). Residentsuse määratlemisel tahetakse siseriiklikud seadusesätted tihti kõrvale jätta ja tugineda vaid maksulepingutes sätestatule. Maksulepingute artikkel 4 defineerib residentide vaid maksulepingust lähtudes, seetõttu tuleks sõnastada maksulepingutest tulenevat residentsust maksulepingu residentsuseks. (Uustalu, 2006)

Eesti Vabariigi Põhiseaduse (PS) § 123 sätestab, et kui Eesti seadused või muud aktid on vastuolus Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingutega, kohaldatakse välislepingu sätteid (Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.06.1992).

Maksulepingute aluseks oleva OECD mudellepingu artikli 4 lõike 2 kohaselt määratletakse juhul, kui lepinguosaliste riikide siseriiklike seaduste alusel loetakse isikut mõlema riigi residentiks, isiku residentistaatus järgnevalt (OECD, 2005):

- 1) Isik loetakse residentiks ainult riigis, kus isikul on alaline elukoht.
- 2) Kui isikul on alaline elukoht mõlemas riigis, siis loetakse isik residentiks ainult riigis, millega tal on isiklikud ja majanduslikud sidemed ehk eluliste huvide keskus.
- 3) Kui riiki, kus on isiku eluliste huvide keskus, ei ole võimalik kindlaks määrata, või kui tal puudub alaline elukoht kummaski riigis, siis loetakse isikut residentiks ainult riigis, kus isik tavaliselt viibib.
- 4) Kui isik viibib tavaliselt mõlemas riigis või ei viibi kummaski, siis loetakse isik residentiks ainult riigis, mille kodanik ta on.
- 5) Kui isik on mõlema riigi kodanik või ei ole kummagi riigi kodanik, siis lahendatakse see küsimus lepinguosaliste riikide kompetentsete ametivõimude vastastikusel kokkuleppel.

Lepinguresidentiks olemine või mitteolemine ei mõjuta isiku staatust residentina siseriiklike seaduste alusel. Maksulepingute eesmärk on topeltnmaksustamist vältida ja

seega lepinguosaliste riikide maksustamisõigusi piirata. Isik, kes on maksulepingu alusel tunnistanud teise lepinguosalise riigi residentiks, kuid samas on tulumaksuseaduse alusel ka Eesti resident, peaks esitama iga aasta 31. märtsiks tuludeklaratsiooni Eesti maksuhaldurile, deklareerides tuludena küll vaid Eesti tuluallikatest saadud tulu nagu mitteresident, kuid tehes mahaarvamisi nagu resident. (Uustalu, 2006) Eelnevast tulenevalt saab järeldada, et kui laevapere liikme elukoht on Eestis, on ta resident, vaatamata asjaolule, et ta Eestis pikka aega ei viibi.

OECD mudellepingu artikli 15 kohaselt maksustatakse töötaja palgatulu töö tegemise riigis ehk tuluallika riigis, olenevalt teises riigis viibitud ajast ning väljamakse tegijast. Tasu maksustatakse ainult residendiriiigis, kui kõik kolm järgnevat tingimust on korraga täidetud (OECD, 2005):

- 1) Töötaja viibib töö tegemise riigis vähem kui 183 päeva 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul.
- 2) Tasu maksab tööandja või tasu makstakse tööandja nimel, kes ei ole allika riigi resident.
- 3) Töötasu kulu ei kanna püsiv tegevuskoht ega kindel asukoht, mis tööandjal on teises riigis.

Kui vähemalt üks kolmest tingimusest on täitmata, võib allikariik ehk riik, kus töö toimus palgatulu maksustada. Lisaks võib maksulepingus erinevatele töötamise viisidele ette näha erikordi, näiteks laevapere liikme töötasude osas. (OECD, 2005)

Meremeeste töötasu puhul ei ole reeglina tegemist välisriigis maksustatava tuluga. Meremeeste töötasu tulumaksuga maksustamise kohta võib maksulepingus olla erisäte, mille kohaselt töötasu võib maksustada laeva opereeriva äriühingu või tööandja riigis, olenemata sellest, kus töö toimus. Seetõttu tuleb laevapere liikmete puhul igal konkreetsel juhtumil lähtuda välisriigiga sõlmitud maksulepingust. (Maksu- ja Tolliamet, 2013)

Laevapere liige saab tõendada välisriigi maksuhalduri tõendiga, et välisriigis saadud töötasu on seal maksustatud. Reeglina ei ole maksuvabastuseks piisav, kui tööandja tõendile on tulumaksuks märgitud number null, sest siis ei ole selge, kas tulu on olnud maksustatud ja mahaarvamiste tõttu tulumaksu tasuda ei olnud vaja või ei ole välisriigi maksuametile tulu deklareeritud. Välisriigi tööandja puhul on tulu deklareerimisel

sageli erinevus selles, et tulumaksu aasta jooksul kinni peetud ei ole ning see tuleb tasuda kord aastas tulu saaja poolt esitatud tuludeklaratsiooni alusel. (Maksu- ja Tolliamet, 2013)

Sellest tulenevalt saab järeldada, et laevapere liikmete puhul on keerulisem määrata residentsust. Laevapere liige viibib enamasti merel rohkem kui 183 päeva aastas, seetõttu sellest aspektist residendiks ei kvalifitseeruta. Kuid tähelepanu ei pöörata elukoha aspektile residentsuse määramisel. Keeruline on tõlgendada elukoha tingimust seetõttu, et laevapere liige ei ole oma töökoha (laeva) kaudu oma elukohaga seotud. Laevapere liige, kelle elukoht ja pere on Eestis, on Eesti resident ka siis, kui ta Eestis üle poole aasta ei viibi. Sellest tulenevalt, laevapere liikmel, kelle elukoht asub Eestis on tulumaksu tasumise kohustus kogu välisriigis teenitud tulult ja välisriigi tööandja poolt makstud töötasult. Laevapere liikmed ei ole teadvustanud seda, et välisriigis peab sellisel juhul olema teenitud tulu maksustatav, maksustatav tulu peab olema dokumentaalselt tõendatud.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et laevapere liige on meremees, kes töötab laeval, näiteks kapten ja madrused. Residentsus on maksuõiguslik termin. Eesti resident ollakse siis, kui elukoht on Eestis või Eestis viibitakse 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval või ollakse välisteenistuses viibiv Eesti diplomaat. Residendid on piiramatu maksukohustusega isikud, kelle kõik Eestis kui ka välismaalt teenitud tulud maksustatakse Eestis. Mitteresident ollakse siis kui ei viibita Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva ning lisaks puudub elukoht Eestis. Mitteresidendid on piiratud maksukohustusega isikud, kes maksavad tulumaksu Eestis ainult Eestis saadud tuludelt. Laevapere liikmete puhul on residentsust keerulisem määrata. Üldlevinud arvamused on laevapere liikmetel, et kui viibitakse üle poole aasta järjest merel, puudub maksukohustus Eestis. Laevapere liikmete kohta see ei kehti. Laevapere liige, kelle elukoht on Eestis, on Eesti resident ka siis, kui ta Eestis üle poole aasta ei viibi. Sellest nähtub, et laevapere liikmel on Eestis tulumaksu tasumise kohustus kogu maailmas teenitud tulult ja välisriigi tööandja poolt makstud töötasult. Meremeeste töötasu tulumaksuga maksustamise kohta võib riikide maksulepingus olla erisäte, seetõttu tuleb laevapere liikmete puhul igal konkreetsel juhtumil lähtuda välisriigiga sõlmitud maksulepingust.

2. LAEVAPERE LIIKME TÖÖTASU DEKLAREERIMINE

2.1 Mugavuslipp

Eesti on mereriik, kuid Eesti lipu all seilab väheseid laevu. Meretransiit on ettevõtlustegevus, mille eesmärgiks on teenida kasumit. Selleks, et ettevõtja saaks kasumit suurendada, peab ta kulud optimeerima. Laevandusettevõtjatele on kasumlik madal maksukoormus ja odav tööjõud. Seetõttu registreerivad laevaomanikud oma laevad riikidesse, kus on madalad maksud ehk mugavuslipu riikidesse (*Flag of Convenience*).

Laevas on lipul täita tähtis ning sümboolne roll. Tava kohaselt annab ahtrisse heisatav lipp teada laeva päritoluriigi. 8. sajandi lõpus olid viikingid esimesed põhjaeurooplased, kes kasutasid lippe, seilates Euroopa meredel kuni Põhja Ameerikani. Lipuriik viitab sellele, kus riigis laev on registreeritud. (Tiivel, 2009, lk 7-8)

Kohustus kanda Eesti riigilippu on laeva lipuõiguse ja laevaregistrise seaduse (LaevaRS) § 2 kohaselt, kui omanik on Eesti Vabariik, kohalik omavalitsusüksus või muu avalik-õiguslik juriidiline isik. Eesti riigilippu kannab merelaev, mille omanikuks on Eesti kodanik elukohaga Eestis, täis- ja usaldusühing, mis asub Eestis ja kus Eesti osanikel on häälteenus, muu eraõiguslik juriidiline isik, mis asub Eestis ja mille juhatuses või sellega võrdsustatud organis on Eesti kodanike enamus. Kaasomandis olev merelaev kannab Eesti riigilippu, kui vähemalt üks kaasomanikest on Eesti kodanik elukohaga Eestis ja Eesti kaasomanikele kuulub suurem osa merelaevast. (Laeva lipuõiguse ja laevaregistrise seadus, 11.02.1998) Lähtuvalt eeltoodust saab järeldada, et Eesti lipuõigus on laevadel, mille omanikeks või kaasomanikeks enamusosalusega on Eesti kodanikud.

Lipuõigus on eelkõige õigus ja privileeg, mis saadakse nõuetele vastava isiku taotluse ja registrikande tagajärjel. LaevaRS § 1 sättes seda ei arvestata, vaid muudetakse privileeg kohustuseks ning piiratakse põhiseaduslikku ettevõtlusvabadust. Kui on tekkinud

olukord, kus Eesti kodanikust laevaomanik tahab merevedu teostada mingis teises riigis ja ajutiselt laeva seal registreerida, siis on see võimalik vaid Eesti kodakondsusest loobumisel või Eestist mujale alaliselt elama asumise korral. Kahjuks pole Eesti Veeteede Amet ega justiitsorganid võimelised kontrollima selle kohustuse täitmist üle kogu maailma. Kohustuse täitmisest kõrvalehiilimine on lihtne, näiteks ostetakse välismaa juriidiline isik, kelle nimele laev registreeritakse. (Lindpere, 2002)

Võõra lipu all seilamise tava on tuntud mitu sajandit. Algselt oli selle tegevuse motivatsiooniks laevaomanike soov saada ligipääs soodsatele tehingutele, tegutseda teiste riikide poolt kontrollitavates sadamates ning kaubateedel ning olla mereriikide suurjõudude kaitse all. Näiteks Inglise kaupmehed seilasid 16. sajandil Lääne-Indias, tegutsedes Hispaania lipu all kuna Hispaania lipul oli selles piirkonnas tegutsemise monopol. Vahemere ida osas seilasid paljud laevad 18. ja 19. sajandil Prantsuse, Türgi ja Vene lippude all, sest nende riikide laevastikud domineerisid sel ajal selles piirkonnas. Kontrastiks tänapäevaga on seis vastupidine. Laevaomanikud ei püüdle niivõrd kaitse- ja kaubandusprivileegide poole, vaid hoopis kulude kokkuhoiu ja tegutsemise paindlikkuse poole, mis oma asukohariigi lipu all sõites ei ole võimalik. (Argiroffo, 1974)

Tänapäevalik mugavuslippude kasutamine algas 1920. aastatel, mil mitmed USA firmad kandsid oma laevad Panama ja Hondurase registrisse, et vältida kulutusi uute sotsiaalsete õigusaktide vastuvõtmise tõttu USA-s. (Thuong, 1987)

Mõiste „mugavuslipp“ kasutusele võtu kohta tegi ettepaneku rahvusvaheline transporditöölise föderatsioon (*International Transport Workers' Federation*) (edaspidi ITF) 1933. aastal. Korduvaid ettepanekuid oli tehtud laevaomanike ja ettevõtjate poolt, kuna tööjõu leidmine ja palkamine oli võõraste riikide lipu all sõites palju lihtsam ja odavam. Meremehed leidsid, et suurte mereriikide laevaomanikel on eelis, kuna nende sotsiaalkindlustused, töötasud ja töötingimused on paremad. Kui võtta efektiivselt ning laialdaselt kasutusele mugavuslipu taktika, siis jäävad paljud suurriikide meremehed tööta. Kuid sellele olid vastu laevaomanikud, kellel oli mugavam ja odavam palgata tööjõud kolmandatest riikidest, kus maksukoormus oli madalam. (Argiroffo, 1974)

1958. aastal oli mugavuslipu definitsiooniks: riigid, mille seadused lubavad ning lihtsustavad võõrriikide ja kompaniide laevadel sõita nende teatud riikide lippude all. 1970. aastal pakuti veelgi paremaks defineeringuks välja kuus peamist omadust ning

iseärasust, mis on kõikidele mugavuslipu riikidele ühised (Argiroffo, 1974):

- 1) Registreeriv riik lubab mittekodanikel omada ja kontrollida nende lipu all sõitvaid kaubalaevu.
- 2) Registreerimisprotsess on lihtne. Võimaldatakse registreerida selle riigi konsulaadis, mis võib asuda ka välisriigis.
- 3) Kohaliku riigi alusel ei nõuta laevadelt saadava tulu pealt makse või siis on maksud madalad. Ainsateks lõivudeks on aastamaksud ja kõigi laevaruumide kogu mahutavusel (edaspidi tonnaaž) põhinev registreerimistasu. Pakutakse garantiisid maksuvabastuse kohta tulevikus.
- 4) Registreerival riigil puuduvad rahvuslikud nõudmised registreeritud laevade osas. Väiksed lõivud suurelt tonnaažilt võivad anda olulise osa rahvuslikule sissetulekule.
- 5) Laeva meeskonda võivad kuuluda ka välismaa meremehed.
- 6) Registreerival riigil ei ole jõudu ega administratiivset mehhanismi, et teostada rahvuslikke ja rahvusvahelisi reegleid. Puudub soov kontrollida nende lippude all seilavaid laevandusettevõtjaid.

1958. aastal võeti vastu mitmeid seaduseeskirju, mis olid aktsepteeritud rahvusvahelise õiguse printsiipidena. Peamisteks alusteks olid seisukohad, et igal riigil peaks olema juurdepääs merele ning, et iga riik peaks suutma tagada juriidilist kontrolli oma laevade üle. Sellest tulenevalt oli riigi lipu kandmise ja laevade registreerimise protsess sündinud. Riikkondsuse termin on pikka aega eksisteerinud, et võimalikult selgelt väljendada riigi ja laeva omavahelist seost. Oluline on, et peab eksisteerima „tõeline side“ (*genuine link*) laeva omaniku ja lipuriigi vahel. (Baker, 2012)

(Oceans & Law of the Sea United Nations, 1982) ÜRO Mereõiguse konventsiooni (*United Nations Convention on the Law of the Sea*) UNCLOSI artikkel 94 sätestab, millised on lipuriigi ülesanded kui laev on registreeritud nende õigusruumi. Riik teostab kontrolli tema alluvuses olevate laevade ja meeskonna osas administratiivsetes, tehnilistes ja sotsiaalküsimustes. Riik võtab kasutusele meetmed, mis tagavad meresõiduohutuse, sh laeva konstruktsiooni, varustuse, töötingimuste kontrollimise ja tagama meeskonna väljaõppe. Riik peab tagama et igal laeval on vastutavaks kapten ja meeskond, kellel on asjakohane kvalifikatsioon, merepraktika navigatsiooniseadmete ja -side osas ning nad on teadlikud rahvusvahelise õiguse sätetest ning täidaksid neid.

Mugavuslipu riigid on väiksed arengumaad, kes hoolimata oma suveräänsusest kipuvad olema poliitiliselt ja majanduslikult sõltuvad mõnest suuremast mereriigist. Näiteks Libeerial, Panamal, Hondurasel ja Costa Rical on pikk USA ärihuvide ajalugu, seevastu aga Bermuda ja Bahama saartel on tugevad majanduslikud ja poliitilised sidemed Suurbritanniaga. Nende väliskaubandus ja riigi julgeolek ei sõltu suurtest ookeanilaevastike omamisest, vaid nad pakuvad mugavuslipuregistrit (edasipidi FOC register) teenimaks registreerimistasult ning iga aastaselt lasti tonnažilt lisaraha. Näiteks FOC registri tasud on umbes 3% Libeeria sisemajanduse koguproduktist ning 3% Panama maksutulust. (Thuong, 1987)

1940. aastate lõpuni pakkusid vaid kaks riiki FOC teenuseid, Panama ja Honduras ning 1949. aastal liitus nendega ka Libeeria (Thuong, 1987). ITF andmetel on 35 mugavuslipu riiki: Antigua ja Barbuda, Bahamas, Barbados, Belize, Bermuda (UK), Boliivia, Birma, Kambodža, Kaimani saared, Komoorid, Küpros, Ekvatoriaal-Guinea, Fääri saared (FAS), Prantsuse rahvusvaheline laevaregister (FIS), Saksa rahvusvaheline laevaregister (GIS), Gruusia, Gibraltar (UK), Honduras, Jamaica, Liibanon, Libeeria, Malta, Marshalli Saarte Vabariik (USA), Mauritius, Moldova, Mongoolia, Holland, Antilles, Põhja-Korea, Panama, Sao Tome ja Principe, St Vincent, Sri Lanka, Tonga, Vanuatu. (International Transport Workers' Federation, 2014)

Laevapere liikmete sõnul suhtuvad nad mugavuslipu riikidesse neutraalselt seni, kuni töötasu õigeaegselt makstud. Loomulikult sooviksid nad esmalt töötada mitte mugavuslipuriikide all nagu Soome, Saksa, Rootsi, Taani, Norra, kus on ametiühingud, sotsiaalsed tagatised ja kõrgem töötasu. Seal on eranditult lipukeele tundmise kohustus vastavalt ametile ja osades riikides isegi vastava riigi sissekirjutuse ja ametidiplomi vastavusse viimise kohustus antud riigi seadustele. Sisuliselt on vaja tõestada oma kutseomandust ja teadmisi. See kõik nende lippude alla tööle saamise keeruliseks. (Intervjuu kahe laevapere liikmega 18.02.2015)

Mugavuslipu riikide positiivseid külgi tunnetavad laevaomanikud, kes saavad mõjutada rahvusvahelisi reegleid ja oluliselt kulutusi kokku hoida. Samas on positiivseteks külgedeks olemasolevad maksusoodustused ja maksude puudumine. Negatiivseid külgi saavad tunda esmajärjekorras laevapere liikmed, kui peaks tegu olema mitte ausa ettevõtjaga. Negatiivseteks teguriteks peetakse madalat palgataset, viivitustega töötasu maksmist, halba toidu- ja tehnilist varustust, sotsiaalkaitse puudumist jms. (Intervjuu kahe laevapere liikmega 18.02.2015)

Viimastel kümnenditel on hakatud kasutama laevapereta prahilepingu (*bareboat*) alusel teises riigis laeva registreerimist. Süsteemiks on, et laev registreeritakse FOC registris ja siis prahilepingu alusel teise riigi prahilepingu registris. Näiteks laev A, mille omanik X, mis on registreeritud riigis A, vastavalt prahilepingule prahib laeva prahtijale Y riigis B, mis registreeritakse riigis B vastavasse prahilepingu registrisse. Pea kõik suured mereriigid omavad, kas enda riigis või riigist sõltuval territooriumil, rahvusvahelist registrit või prahilepingu registrit. Eeldatavalt üle 95% prahilepingutest hõlmab laevu, mis on registreeritud mugavuslipu riigis. (Tiivel, 2009, lk 23)

Eesti laevu on registreeritud enam Maltal (16 laeva), Antigua Barbudasel (10 laeva), Saint Vincent & Grenadiinidel (8 laeva), Dominical (6 laeva), Rootsis ja Lätis (3 laeva), Soomes ja Sierra Leonel (2 laeva). Üks laev on registreeritud Belizel, Kambodžas, Kanadas, Cooki saartel, Venemaal ning Venezuelas. (Central Intelligence Agency, 2015)

Atraktiivsem Euroopa riik laevandusettevõtjatele on Malta. Malta lipu all on 1799 laeva. Malta on mugavuslipu riik, mis pakub soodsat ettevõtluskeskkonda. Eesti on oma laevastiku arvu poolest Euroopas 24. kohal ja laevade arvuks 82. (European Community Shipowners' Associations, 2013) Lisaks omavahelisele konkureerimisele on liikmesriikidele lisandunud konkurentideks ka kolmandad riigid, kes meelitavad laevaomanikke lipuriiki vahetama, oma madalate tööjõukulude ja soodsa maksupoliitika kaudu. Selle vastu üritavad Euroopa riigid rakendada erinevaid maksusoodustusi.

Maailma riikide vahel toimub mitmesuguses vormis maksukonkurents, mille eesmärgiks on meelitada ettevõtjaid riiki investeerima või majandustegevust arendama. Soodsa maksurežiimiga piirkonnad võimaldavad ettevõtjatel kasutada mitmesuguseid maksu optimeerimist, mis võivad teatud piiride ületamisel hakata ohustama teiste riikide maksubaasi. Kõlvatud konkurentsiks saab pidada näiteks, kui vabastatakse teatud tulu liigid tulumaksust, makstakse tulumaksu tagasi. Selliseid maksusoodustusi pakkuvaid piirkondi nimetatakse maksuparadiisideks või oaasideks, samuti offshore piirkondadeks. (Lehis, 2012, lk 238) Mugavuslipu riike saab pidada madala maksumääraga territooriumiteks. Mugavuslipu riikides puuduvad maksud või on need väga madalad. Pakutakse maksusoodustusi selle eesmärgil, et oma riiki meelitada teiste riikide laevastikku. Seetõttu saab mugavuslipu süsteemi pidada kõlvatuks konkurentsiks.

Tabel 1. Eesti maksupoliitika võrdlus mugavuslipu riikidega (EY Building a better working world, 2014)

| | Eesti | Malta | Küpros | Sri Lanka | Panama |
|-----------------------------|-------------------|-------|--------|-----------|--------|
| Laevapere liikme tulumaks | 20% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| Laevandusettevõtte tulumaks | 20% dividendidelt | 0% | 0% | 12% | 0% |
| Tonnaažimaks | EI | JAH | JAH | EI | EI |

Tabelist 1 nähtub mõne mugavuslipuriigi maksumäärade võrdlus Eestiga. Samasugune maksupoliitika on ka teistes mugavuslipu riikides. Riigiti on rakendatud erinevaid maksusoodustusi. Andmetest nähtub, et Eesti ei ole konkurentsivõimeline maksundusest lähtuvalt.

Malta on täielik maksuvabastus merekaubanduse organisatsioonidele, kes tegutsevad üksnes Malta lipu all ja kelle aastane netotonnaaž ületab 1000. Samuti, neil, kes tegelevad rahvusvaheliste kaupade ja reisijateveo teenuste osutamisega tingimusel, et kõik registreerimistasud ja iga aastased tonnaažimahtudelt maksud on tasuta. (EY Building a better working world, 2014, pp. 271)

Sri Lanka registreeritud laevadel on õigus 33% kapitali toetusmäärale. Ettevõtjad, kes tegelevad välislaevade ümberlaadimisega ning saavad oma tasu välisvaluutas, maksavad vahendustasult 12% vähem tulumaksu. Ettevõtjad tasuvad tulumaksu 12% soodustulumaksumäära alusel kasumilt, mis on teenitud laeva remontimiselt, ning lasti konteinerite hoolduselt välisvaluutas. Kodanik, kes töötab Sri Lanka registris registreeritud laeval, on vabastatud tulumaksu maksmisest. (EY Building a better working world, 2014, pp. 397)

Panama lipu all on laevandusettevõtjad tulumaksust vabastatud. Lisaks on võimalik saada, olenevalt laeva brutotonnaažist ja vanusest, kuni 50% soodustust reguleeriva- ja konsulaarteenuste määrast või kuni 30% soodustust iga aastaselt tonnaaži maksust. Tuginedes Panama registreerimisseadusele on nendel laevaomanikel õigus saada 20% ulatuses soodustust, kes registreerivad Panama lipu alla enam kui 5-15 laeva, 16 - 50 laeva registreerimisel on õigus saada 35% ulatuses soodustust ning enam kui 50 laeva registreerimisel soodustust 60%. (EY Building a better working world, 2014, pp. 317)

Eestis puuduvad maksusoodustused laevapere liikmete töötasudele. Töötasu makstes lisandub Eesti reederile täiendavat 33% sotsiaalmaksu kulu. Näiteks mugavuslipu all on

enamasti tööjõu kulu väiksem. See on üks põhjustest, miks Eesti reederid FOC registrisse enda laevad registreerivad. Samuti laevapere liikmete jaoks on soodsam olla lipu all, kus füüsilise isiku tulumaks on 0% või kus on kehtestatud muud soodustused laevapere liikmetele.

Kuigi näiteks 2007-2012 aastal rakendati Eestis meetet, millega tagastati Eesti lipu all sõitvale kaubalaevaomanikule laevapere liikmete pealt tasutud sotsiaalmaks. See võimaldas järele jäänud laevu Eesti lipu all hoida, kuid ei olnud piisav, et laevu tagasi tuua. Kuigi Eesti konkureerib mugavuslipu riikidega, ei ole mõistlik rakendada nende süsteeme, vaid arvestada tuleks Euroopa riikide kogemustega, mis on suunatud sellele, et oma lipu all oleksid kvaliteetset teenust pakkuvad laevaomanikud. (Majandus- ja kommunikatsiooniministerium, 2012, lk 15)

Ühe võimalusena võiks Euroopa Liit ühiselt võidelda kõlvatud maksukonkurentsi ehk mugavuslipu maksupoliitika vastu. Selleks on vajalik riigiülene koostöö kuna Euroopa Liit võib kehtestada seadusi, millel on liikmesriikides vahetu mõju ja selle kaudu otsene mõju ka liikmesriikide kodanikele (Silberg, 2014, lk 10). Seetõttu näiteks võiks liikmesriigid kaaluda üheselt maksustada laevapere liikmeid.

Kokkuvõtvalt, võõra lipu all seilamise tava on tuntud aastaid. Väljend „mugavuslipp“ võeti kasutusele 1933. aastal ja tähendab, et laeva tegelik omanik ja laeva lipuriik ei lange kokku. Kuid oluline on, et peab eksisteerima tõeline side laeva omaniku ja lipuriigi vahel. 2015. aastal on 35 mugavuslipuriiki, vanemad neist on Panama ja Honduras. Mugavuslipu riigid pakuvad maksusoodustusi selle eesmärgil, et oma riiki meelitada teiste riikide laevastikku. Laevaomanikule tähendab mugavuslipu riik, et talle kehtivad minimaalsed regulatsioonid, näiteks odav registreerimismaks, madal või puuduv maksukohustus ja vabadus kasutada odavat tööjõudu. Laevapere liikme jaoks tähendab töötamine mugavuslipulaeval madalat töötasu, ebakvaliteetseid töötingimusi. Mugavuslipu maksupoliitikat saab pidada kõlvatuks maksukonkurentsi. Madalamate tööjõu kulude ja kokkuhoiu tõttu registreerivad Eesti ja teised Euroopa Liidu liikmesriigi reederid FOC registrisse laevad. Vältimaks Eesti laevastiku registreerimist FOC registrisse ning laevapere liikmete väljarännet tööle mugavuslipu riikidesse, tuleb Eesti riigil maksupoliitikat muuta ning rakendada maksusoodustusi laevandussektoris. Oluline on Euroopa Liidu liikmesriikidega koostööd teha.

2.2 Laevapere liikmelt laekuv tulumaks

Maksulaekumiste ja laevandussektori tööhõive vähenemise trendide üheks peamiseks põhjuseks on laevade võõrriikidesse registreerimine. Võõra lipu all sõitvad laevapere liikmed reeglina Eestis tulu ei deklareeri, isegi kui laeva omab ja/või opereerib Eesti ettevõtja. Samuti on vähe efektiivseid meetmeid, millega saaks neid sundida seda tegema. Lisaks töötab üle poole laevapere liikmetest teiste riikide ettevõtetes.

Eestis tegutsevad vaid mõned laevandusettevõtjad. Rahvusvahelist meretransporti osutavad: AS Tallink Grupp, Viking Line Eesti OÜ, Ecerö Line AB OY, Lindaliini AS. Eestis juhtiv laevandusettevõtte AS Tallink kuulub kontserni AS Tallink Grupp, mis pakub kõrgetasemelisi reisijate veoteenuseid Läänemerele, Eesti–Soome, Eesti–Rootsi ja Läti–Rootsi vahelistel liinidel. AS Tallink Grupp kontserni kuulub ka Soome laevakompanii Silja Line. AS Tallink on suurim laevandusettevõtte Eestis ja on tööandjaks paljudele laevapere liikmetele, lähtuvalt sellest antakse ülevaade AS Tallink laevade registreerimisest.

AS Tallinkil on regulaarliinidel seilavaid laevu kokku 12. Eesti lipu all on kuus, Läti lipu all kaks, Soome lipu all kaks ja Rootsi lipu all kaks laeva. Ülejäänud laevad on prahilepinguga kaugematel meredel. Riia-Stockholm liini avamisega 2006. aastal viidi kaks reisilaeva Eesti lipu alt Läti lipu alla põhjusel, et erinevalt Eestist toetab Läti oma merelaevandust läbi soodsama maksupoliitika. Reisilaevade Läti lipu alla viimisega kadusid Eestist töökohad ja kogu laevadega seotud riigi maksutulu. Lähitulevikus Tallink ümber lipustada laevu ei plaani. (Intervjuu Taavi Tiiveliga 09.02.2015)

Eestiga merenduses konkureerivad naaberriigid on rakendanud laevapere liikmetele ja laevandusettevõtjatele maksude osas otseseid või kaudseid soodustusi. Saamaks teada, milline lipuriik on AS Tallinkile atraktiivsem ja millisel lipulaeval on Eesti laevapere liikmetel kasulikum töötada, võrreldakse järgnevalt merendusega seonduvaid naaberriikide (Soome, Rootsi, Läti) maksusoodustusi.

Tabel 2. Kehtestatud maksud ja maksusoodustused laevandusettevõtjatele (Autori koostatud EY..., Latvian..., Maritime... alusel)

| | EESTI | SOOME | LÄTI | ROOTSI |
|--|----------------------|-------|--------|---------------------------|
| Ettevõtte tulumaks | 20% dividendidelt | 20% | 15% | 22% |
| Laevapere liikmele tulumaks | 20% | 0% | 23% | 0% / 15% mitteresident |
| Sotsiaalmaks tööjõukulult | 33% | 0% | 34,09% | 0% |
| Alandatud reederi ja laevapere liikme maksukoormus | EI | JAH | JAH | JAH |
| Tonnaažimaks | EI | JAH | JAH | EI |

Soomes tagastatakse riigi lipu all seilavate laevade meremeeste töötasudelt laekuvad sotsiaal- ja tulumaksu reederile. Soome laevapere liikmetel on õigus maksustatavast tulust maha arvestada laevapere liikmete töötasu toetus. Töötasu toetusteks on laevapere liikmetele, kes teenivad meremehe sissetulekut Soome riigi tulumaksumäärade alusel, on õigus tuludelt maha arvestada 18% tulumaksu, nii Soome kui välisriigi laevadel teenitud töötasult. Laevapere liikmete töötasu toetuseks on töötasu maksuvaba kuni 6650 euroni. Tulumaks on kehtestatud progresseeruva maksumäära alusel. Lisaks on kõigil laevapere liikmetel, kes teenivad meremeeste töötasu, kas Soome või välisriigi laeval, õigus maha arvutada oma tuludelt 30% kohalikku maksutulud. (EY Building a better working world, 2014, pp. 146)

Lätis on 2002. aastast kasutusel laevandusettevõtjatele tonnaažimaksu režiim. See tähendab, et laevandusettevõtjal on valiku võimalus, kas maksta riigile majandustegevusest saadavast tulust ettevõtte tulumaksu 15% või asendada see tonnaažimaksuga. See tähendab ettevõtja tasub maksu vastavalt laevade kogumahutavusele. Tonnaažimaks on fikseeritud suurus, mis kohaldub ettevõtja tulule iga Läti lipu all oleva laeva osas rahvusvahelises kaubanduses Läti ja välisriigi või välisriikide sadamate vahel. (Maritime Administration of Latvia, 2015)

Lätis on füüsilise isiku tulumaks 23%, see arvutatakse kahekordsest miinimumpalgast. Sotsiaalmaks on 34,09%, millest töötaja tasub 10,50% ja tööandja 23,59% (Latvian State Revenue Service, 2014). Samuti rakendatakse maksusoodustust laevandusettevõtjatele tööjõukulude osas Läti residentidest laevapere liikmetele, kes töötavad Läti lipu all olevatel laevadel. Selleks fikseeritakse maksustatava tulu piirmäär.

Laevapere liikmete tulumaks arvestatakse kaptenil ja laevaohvitseridel 2,5 ja ülejäänud meeskonnal 1,5 miinimumpalga pealt. (Maritime Administration of Latvia, 2015)

Rootsi tagastab riigi lipu all seilavate laevade laevapere liikmete töötasudelt laekuvad sotsiaal- ja tulumaksu reederile. Rootsi laevapere liikmetel, kes töötavad Rootsi või Euroopa Liidu majanduspiirkonnas registreeritud laevadel ja kohalikel liinidel, on õigus maha arvata 4000 eurot aastas. Lisaks saab maha arvata eri-maksuvähendust 1000 eurot aastas. Välismaa liinidel seilavate laevadel saab maha arvata 4100 eurot aastas ning lisaks maha arvata eri-maksuvähendust 1600 eurot aastas. Rootsi laevapere liikmetel ei ole maksukohustust, kui viibitakse 12 kuu jooksul 183 päeva välisriigis ning tööandja on registreeritud Euroopa Liidu majanduspiirkonnas. Mitteresidendist laevapere liikmed maksavad Rootsis töötasult 15% tulumaksu. Arutlusel on tonnažimaksu süsteemi kehtestamine. (EY Building a better working world, 2014, pp. 403)

Paraku ei ole Eesti riik rakendanud piisavaid soodustusi laevandusettevõtjatele, mis tagaks Eesti lipu atraktiivsuse. Ettevõtte tulumaks on Eestis konkurentsivõimeline, olles võrreldav teiste riikide tonnažimaksu süsteemiga, kuid tööjõuga seotud maksukulu on reeglina suurem. Kehtestatud sotsiaalmaksu määr on ettevõtjatele tööjõukulu. Soome ja Rootsi eeliseks on see, et puudub sotsiaalmaksu kohustus. Lätis on alamtöötasumäär väike ning seetõttu ettevõtte tulumaks ei ole suur. Läti reederil on võimalus valida ettevõtte tulumaksu või tonnažimaksu vahel. Seega saab järeldada, et AS Tallinki Grupi jaoks on atraktiivsem Läti lipp madalate tööjõukulude tõttu. Eesti laevapere liikmete seisukohast on kõige kasulikum töötada AS Tallinkil Soome lipu all. Palgatase on Soome ja Rootsis kõrgem kui Eestis ja Lätis ning Soomes on kõige enam maksusoodustusi laevapere liikmetele.

Oluline on tagada Eesti laevandusettevõtjatele võrdsed konkurentsitingimused naaberriikidega. See tähendab nii laevade opereerimisega seotud kulude lähendamist konkurentidele kui ka laeva opereerimisega seotud administratiivsete toimingute efektiivsemaks muutmist. Sealjuures peab rakendatav süsteem olema pikaajaline, et tagada ettevõtjatele kindlustunne investeeringute tegemiseks. Kuna arvatavasti suur osa laevapere liikmetest jääb tööle teiste riikide laevadele ka siis, kui Eesti lipu all sõitvate laevade arv suureneb, on vaja tagada nende laevapere liikmete sotsiaalne kaitse, läbi riikidevaheliste sotsiaalkindlustusalaste välislepingute sõlmimise. (Majandus- ja kommunikatsiooniministerium, 2012, lk 16)

Uurimaks kuidas suhtuvad laevapere liikmed maksude deklareerimisse ja Eesti maksusüsteemi, viis töö koostaja läbi intervjuu.

Intervjueeritavateks on kapten ja vanemtüürimees, tööstaažiga 10 aastat. Töötatud on Eesti, Soome, Antigua & Barbuda, Gibraltari, Hollandi, Isle of Man, Panama, Malta, Taani lipu all. Tööle on vormistatud nii võlaõigusliku kui ka ITF Standard Agreement for Seafarers lepinguga. Aastapalk vanemtüürimehel 23 000 eurot ja kaptenil 48 000 eurot. Nende väitel on kõik tööandjast kuidas töötasu makstakse, kas ülekandega või sularahas. Nende kogemuste põhjal arveldatakse sadamates enamus sularahas. (Intervjuu kahe laevapere liikmega 18.02.2015)

Üks intervjueeritav tunnistab, et ei ole kunagi deklareerinud oma tulu üheski riigis, teine aga on Inglismaal ja Soomes ning alates eelmisest aastast deklareerib tulu Eestis. Põhjendades, et deklareerimata jäi teadmatusel, kuna lähtus residentsuse põhimõttest. Ollakse arvamusel, et kui viibitakse üle poole aasta Eestist eemal, siis ei pea tulu deklareerima. Samas nad ei ole sattunud ka MTA kontrolli. Nende väitel on palju neid laevapere liikmeid, kes töötavad mugavuslipu all ja ei deklareeri teenitud tulu üheski riigis. On ka neid, kellel on tekkinud kohustus deklareerida, näiteks siis, kui on pangalaenuga soetatud korter. Põhjenduseks, miks nad ei deklareeri oma tulu Eestis on see, et maksusüsteem on meremeestel ebaõiglaselt kõrge võrreldes teiste riikidega. Välismaalt saadud tulu deklareerimine kindlustab ainult tulumaksu laekumise, sotsiaalkindlustuse peab ise juurde ostma. Seetõttu kui sotsiaalset kindlustust deklareerimisega ei saa, siis ei peeta ka vajalikuks tulumaksu maksta. (Intervjuu kahe laevapere liikmega 18.02.2015)

Laevapere liikmete arvates on tulumaks liiga kõrge ja laevapere liikmetele peaks olema maksusoodustus. Sellisel juhul hakkasid laevapere liikmed teenitud tulu deklareerima. Keegi nendest ei soovi olla maksupettur, kuid olla kodumaalt ligi kolmveerand aastast eemal, sel juhul ei haigestuta Eestis ning ravikindlustust ei ole siiani vajatud. Reederil on tavapäraselt õnnetuskindlustus, mis tagab laevapere liikmetele kaitse. Nende ettepanek on tulumaksu määr langetada laevapere liikmetele 10%-ni, seega teha mitte sissetulekust lähtuvalt astmeline tulumaksusüsteem, vaid ametikohast sõltuvalt. (Intervjuu kahe laevapere liikmega 18.02.2015)

Samas ei ole alati selge, kas need laevapere liikmed, kes viibivad võõrsil 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva, deklareerivad tulu välisriigis. Kuna laevapere

liikme elukoht ei ole töökohaga seotud, on laevapere liikmel võimalik valida oma elukohaks mõni teine riik, kus on laevapere liikmele sätestatud maksusoodustused. Seeläbi on võimalik laevapere liikmetel teadlikult Eestis tulumaksu tasumise kohustusest eemale hoida ning seetõttu saab riik vähem maksutululu.

Näiteks 2013 aastast pöörab Maksu- ja Tolliamet suuremat tähelepanu välistulude deklareerimisele. Võrreldes 2012 aastaga kasvas 37% välistulude deklareerijate arv ja deklareeritavad tulud. Enamuse moodustas saadud töötasu, keskmiselt kuus 1200 eurot. Välismaal saadud töötasu deklareerimist, mida Eestis ei maksustata, kasvas deklareeritavate arv 63,3%. Keskmiselt saadi kuus tulu 1295 eurot. Välistulusid deklareeriti 2013. aastal 41% enam ja deklareeritud summa kasvas 186,5 miljoni euroni. (Maksu- ja Tolliamet, 2014b)

Tabel 3. Deklareeritud välismaa tulu 2013. aastal (Maksu- ja Tolliamet, 2014c)

| Rida 8.1. Välismaa tulu | isikuid | summa |
|---|---------|------------|
| Palk ja muu tasu | 5112 | 73 597 239 |
| Rida 8.8 Välismaa tulu | isikuid | summa |
| Palk ja muu tasu, mida Eestis ei maksustata | 5272 | 81 954 031 |

Töö koostaja hinnangul kasvaks välismaa tulude deklareerijate arv siis, kui laevapere liikmetele kehtestada tulumaksusoodustus. See vähendaks ebavõrdset konkurentsi laevapere liikmete suhtes ja neil ei oleks põhjust välismaal teenitud töötasu varjamiseks ning teetnitud tulu deklareeritaks Eestis.

Veeteede Ameti meremeeste registri andmetel seisuga 01.01.2015 on töötamise õigust omavate kehtivate dokumentidega laevapere liikmete arv 10 125: sh juhtivkoosseis, koos kohaliku rannasõidu spetsialistidega – 3375; reakoosseis – 3860; teenindav personal – 2890. (Päring Veeteede Ametile 20.03.2015)

Ametlikult töötab tööjõu vahendusfirmade kaudu välismaal 1350 laevapere liiget, kuid Veeteede Ameti andmetele tuginedes võib arvata, et lisaks nendele töötab teiste riikide laevadel umbes 3000-5000 laevapere liiget. Liites tööjõu vahendusfirmade ja Veeteede Ameti andmed, ning ümardades hinnatakse välisriikide lippude all sõitvate laevapere liikmete koguarvuks 6000. Võimatu on hinnata seda, kui suur on nendelt laekuv maksutululu, kuid võib eeldada, et see on minimaalne. Näiteks on 2500 laevaohvitserist tulu deklareerinud umbes 50%, kellest enamuse moodustavad Eesti lipu all (AS Tallink, AS Saaremaa Laevakompanii) sõitvad laevapere liikmed. Seega on laevandussektori

töötajatelt tervikuna laekuv maksutulu oluliselt väiksem, kui see võiks olla. (Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium, 2012, lk 16)

Teadaolevate andmete alusel oletatakse, kui palju laevapere liikmetest jätavad välismaalt teenitud tulu deklareerimata.

Arvutustes lähtutakse eelpool nimetatud järgmistest algandmetest:

- 1) Ametlikult Veeteede Ameti kohaselt on 10 125 laevapere liiget.
- 2) Eesti Merenduspoliitika arengukava kohaselt 50% laevapere liikmetest deklareerivad tulu Eestis.
- 3) Eesti Merenduspoliitika arengukava kohaselt ametlikult töötab välismaal 1350 laevapere liiget.

$$(10\,125 : 2) - 1350 = 3712 \text{ laevapere liiget}$$

Arvutuste kohaselt Veeteede Ameti registris olevatest laevapere liikmetest 3712 ei deklareeri välismaalt saadud töötasu tuluna Eestis.

Saamaks teada, kui palju jääb Eesti riigil tulumaksu saamata seetõttu, et laevapere liikmed ei deklareeri välismaalt teenitud tulu Eestis, viiakse läbi oletuslik saamata jäänud tulumaksu arvestus.

Arvutus tehakse 2015 aasta tulude kohta, TuMS § 23 kohaselt on tulumaksumäär 20%. Töötasu summa on arvatud kahe intervjuu alusel (laevapere liikme keskmine aastane sissetulek), milleks on 35 500 eurot.

$$(3712 * 35\,500) * 0,2 = 26\,355\,200 \text{ eurot}$$

Lähtudes arvutustest jääb hinnanguliselt iga aasta riigile laekumata tulumaksu 26 355 200 eurot.

Võttes arvesse intervjuus laevapere liikmete seisukohta, et kui laevapere liikmetele kehtiksid maksusoodustused, näiteks tulumaksumäär 10%, siis sellisel juhul deklareeriksid laevapere liikmed välismaalt teenitud tulu kindlasti Eestis. Lähtudes sellest, et 3712 laevapere liiget jätavad tulu deklareerimata, tehakse oletuslik tulumaksuarvestus oletades, et laevapere liikmed deklareerivad 10% tulumaksumäära korral teenitud aastase tulu.

$$(3712 * 35\,500) * 0,1 = 13\,177\,600 \text{ eurot}$$

Seega riigile laekuks hinnanguliselt 13 177 600 eurot aastas lisaks füüsilise isiku tulumaksu laevapere liikmetelt, kes siiani välismaal teenitud töötasu ei deklareeri.

Arvestades maksutulu erinevust erinevate tulumaksumäärade korral selgub, et 20% tulumaksumääraga jääb riigil aastas saamata tulu 26 355 200 eurot, kuid 10% tulumaksumääraga 13 177 600 eurot. Samas langeks maksutulu laevapere liikmetelt, kes on deklareerinud tulu Eestis. Kuid laevapere liikmetel, kes deklareerivad tulu Eestis, suureneks aastane sissetulek ligi 3550 eurot. Paraku ei ole teada kui palju 10 125 laevapere liikmest ei ole Eesti residendid, vaid on elama asunud teistesse riikidesse. Seega võib hinnata saadud tulemust väiksemaks.

Vältimaks laevapere liikmete väljarännet tööle mugavuslipuriikidesse, tuleb Eesti riigil maksupoliitikat muuta ning rakendada maksusoodustusi laevapere liikmetele. Töökoostaja ettepanekud on:

- 1) Kehtestada ametikohast sõltuv astmeline tulumaksusüsteem, laevapere liikmetele tulumaksumääraks 10%. Seetõttu, et vähendada laevapere liikmete maksustamise ebavõrdsust teiste riikide maksupoliitika suhtes.
- 2) Koostada Maksu- ja Tolliameti poolt juhendi projekt laevapere liikmete residentsuse ja välismaa tulude deklareerimise kohta ning kehtestatud juhend avalikustada. Seetõttu, et vältida valesti mõistmist meremeeste residentsuse määramises ning saada selgus, millises riigis tekib maksukohustus.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et aktuaalne on laevade registreerimine riiki, kus on soodsam ettevõtluskliima. Soome, Rootsi, Läti maksusoodustusi laevapere liikmetele ja laevandusettevõtjatele võrreldes selgub, et AS Tallinki laevapere liikmetel on tulusam töötada Soome lipu all ja AS Tallink Grupi jaoks on atraktiivsem Läti lipp. Naaberriigid rakendavad erinevaid maksusoodustusi laevandusettevõtetele, näiteks reederite ja laevapere liikme alandatud maksukoormus. Eestil on vajalik tagada võrdsed konkurentsitingimused naaberriikidega, sealjuures peavad need olema pikaajalised. Laevapere liikme välismaal teenitud töötasult jääb riigile tulumaksu laekumata ligi 26 miljonit eurot aastas. Kui rakendada 10% tulumaksumäära laevapere liikmetele, siis sellisel juhul väheneks maksudest kõrvale hoidumine ning välismaa tulude deklareerimine suureneks aastas ligi 13 miljoni võrra. Tulumaksu erandi rakendamisel laevapere liikmetele, ei oleks enam neil põhjust välismaalt teenitud töötasu tuluna deklareerimata jätta.

KOKKUVÕTE

Eesti lipu all seilab vähe laevu. Laevandusettevõtjaid mõjutavad madal maksukoormus ja odav tööjõud. Võõra lipu all sõitvad laevapere liikmed üldjuhul Eestis tulu ei deklareeri, isegi kui laeva omab ja/või opereerib Eesti ettevõtja.

Teema aktuaalsuseks oli, et laevandusettevõtjatel ja laevapere liikmetel on kõrgem maksukoormus võrreldes teiste riikidega.

Lõputöö uudsuseks oli asjaolu, et varasemalt ei ole välja arvatud laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaalt teenitud töötasult.

Probleem seisnes selles, et Eesti riigil väheneb maksutulu, kui laevad lahkuvad Eesti lipu alt. Tööpuudus ja olematud maksusoodustused laevapere liikmetele, põhjustavad laevapere liikmete tööle asumist mugavuslipuriikide laevadele. Millega võib kaasneda maksukohustustest kõrvalehoidumine Eestis seetõttu, et laevapere liikmed ei deklareeri teenitud töötasu Eestis ega teistes riikides.

Lõputöö eesmärgiks oli selgitada välja oletatav laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaal teenitud töötasult. Eesmärk saavutati läbi uurimisülesannete.

Esimeses uurimisülesandes selgitati kuidas välismaalt teenitud töötasu maksustatakse. Töötasu on kokkulepitud summa ehk tasu tehtud töö eest. Töötasu on üks tulu liigist ning välismaal teenitud tulult tasutakse Eestis vaid tulumaks. Välisriigist teenitud töötasu maksustamisel lähtutakse topeltnmaksustamise vältimise meetoditest. Nendeks on krediitimeetod ehk tasaarvestusmeetod või vabastusmeetod. Meetodi kasutamine sõltub välisriigis oldud ajast. Krediitimeetodi korral on tegemist lühiajalise töötamisega välisriigis ning välisriigis tasutud tulumaks võetakse Eestis tulumaksu arvestamisel arvesse. See tähendab, et maksustatakse vaid tulumaksu vahe. Vabastusmeetod on pikaajalise välisriigis töötamise korral, siis töötasule kohaldub maksuvabastus Eestis. Aasta jooksul saadud kõik maksustatavad tulud tuleb deklareerida, kaasa arvatud välismaal teenitud töötasu.

Teise uurimisülesande lahendamisel anti ülevaade laevapere liikme Eesti residentsusest. Residentsus on maksuõiguslik termin, mida kasutatakse maksukohustuse määratlemiseks. Laevapere liikmete puhul residentsust määrata keerulisem. Üldlevinud arvamus et, kui 183 päeva 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul ei viibi laevapere liige Eestis, puudub tal maksukohustus Eestis. Tulumaksuseaduse § 6 lg 3 kohaselt on mitteresident see, kes ei viibi Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva ning lisaks puudub elukoht Eestis. Laevapere liige, kelle elukoht ja pere on Eestis, on Eesti resident ka siis, kui ta Eestis üle poole aasta ei viibi. Sellest nähtub, et laevapere liikmel on Eestis tulumaksu tasumise kohustus kogu maailmas teenitud tulult ja välisriigi tööandja poolt makstud töötasult. Meremeeste töötasu tulumaksuga maksustamise kohta võib erinevate riikide maksulepingus olla erisäte, seetõttu tuleb laevapere liikmete puhul igal konkreetsel juhtumil lähtuda välisriigiga sõlmitud maksulepingust.

Kolmandas uurimisülesandes anti ülevaade mugavuslipu olemusest. Väljend „mugavuslipp“ võeti kasutusele 1933. aastal. See tähendab, et laeva tegelik omanik ja laeva lipuriik ei kattu. 2015. aastal on 35 mugavuslipuriiki, vanemad neist on Panama ja Honduras. Mugavuslipu riigid pakuvad maksusoodustusi selle eesmärgil, et oma riiki meelitada teiste riikide laevastikku. Mugavuslipu maksupoliitikat saab pidada kõlvaltuks maksukonkurentsiks. Mugavuslipuriik laevaomanikule tähendab, et talle kehtivad minimaalsed õiguslikud regulatsioonid, näiteks odav registreerimismaks, madal või puuduv maksukohustus ja vabadus kasutada odavat tööjõudu. Laevapere liikme jaoks tähendab töötamine mugavuslipulaeval madalat töötasu. Euroopas on laevaomanikele atraktiivsem Malta mugavuslipp. Madalamate tööjõu kulude ja kokkuhoiu tõttu registreerivad Eesti ja teised Euroopa Liidu liikmesriigi reederid laevad FOC registrisse.

Neljandas uurimisülesandes selgitati välja oletatav laekumata tulumaksu suurus laevapere liikme välismaal teenitud töötasult. AS Tallinki laevapere liikmetel on kasulikum töötada Soome lipu all ja AS Tallink Grupi jaoks on atraktiivsem Läti lipp. Soome, Rootsi, Läti rakendavad erinevaid maksusoodustusi nagu reederid ja laevapere liikme alandatud maksukoormus. Peamiseks põhjuseks, miks laevapere liikmed tulu ei deklareeri, on see, et laevapere liikmetel on Eestis tulumaksumäär kõrgem võrreldes teiste riikidega. Teise põhjusena jäetakse sageli saadud tulu Eestis deklareerimata teadmatusest, lähtudes sellest, et võõrsil viibitakse 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval. Laevapere liikme välismaal teenitud töötasult jääb riigile

tulumaksu laekumata ligi 26 miljonit eurot aastas. Kui rakendada 10% tulumaksusüsteem laevapere liikmetele, siis sellisel juhul väheneks maksudest kõrvalehoidumine ning välismaal teenitud tulude deklareerimine aastas suureneks ligi 13 miljoni euro võrra.

Vältimaks Eesti laevastiku registreerimist võõrriigi lipu alla ning laevapere liikmete väljarännet tööle mugavuslipuriikidesse, tuleb Eesti riigil maksupoliitikat muuta ning rakendada maksusoodustusi laevapere liikmetele ning reederitele. Töö koostaja ettepanekud on:

- 1) Kehtestada ametikohast sõltuv astmeline tulumaksusüsteem, laevapere liikmetele tulumaksumääraks 10%.
- 2) Koostada Maksu-ja Tolliameti poolt juhend laevapere liikmete residentsuse ja välismaa tulude deklareerimise kohta ning riigi poolt kehtestatud juhend avalikustada.

Edaspidi soovitatakse analüüsida erinevate riikide reederite sotsiaalmaksu mõju ja võimalikku sotsiaalmaksu soodustuse rakendamist.

SUMMARY

The graduation thesis has been written on the topic “Estimated Income Tax to be Deducted from the Foreign Income of a Member of a Ship’s Crew”. It has been written in Estonian and consists of 46 pages. The author has used 43 sources, which all have been referred to in the text.

The topic is relevant because according to the action programme drafted to implement the 2015-2019 coalition agreement of the government coalition, changes necessary for developing Estonia as a maritime country as well as establishing a register of shipping are under consideration. The total tax burden of shipping companies and seafarers is higher than in other countries. Therefore, it has become a trend to register ships in foreign countries and for seafarers to switch to flying the flag of foreign countries.

The issue lies with the fact that the tax revenue of the Republic of Estonia shall decrease when Estonian fleet leaves the Estonian flag in favour of others. Unemployment and non-existing tax advantages for seafarers are the reasons why seafarers choose to work on the vessels of countries of convenience, which in turn may be accompanied by tax evasion. A number of seafarers do not declare the foreign earned income in Estonia nor do they declare it in other countries.

The purpose of this graduation thesis was to investigate the estimated amount of evaded income tax of ship crew member from the income earned abroad.

The following research problems were set up to achieve the aim of this thesis:

1. To review the taxation in Estonia of income earned abroad.
2. To review ship crew member – resident of Estonia.
3. To review the essence of flag of convenience.
4. To investigate the estimated amount of evaded income tax of ship crew member from the income earned abroad.

The results revealed that the leading cause of not declaring foreign earned income among seafarers is the fact that the income tax rate for seafarers is higher in Estonia when compared to other countries. Another reason for not declaring foreign earned income is unawareness, presuming that the times spent abroad is at least 183 days during consecutive 12 months. However, a seafarer, whose habitual residence is in Estonia, is still an Estonian resident even when they do not reside in Estonia for more than a half of the year. It indicated that an Estonian seafarer is under the obligation to pay income tax on income earned anywhere in the world and on the remuneration paid by a foreign employer. The amount of income tax accrued on a seafarer's income earned abroad and not paid to the state is about 26 million euros per year. When to implement a 10% income tax rate for seafarers, tax avoidance would decrease and about 13 million euros' worth of income tax calculated on income earned abroad more would be declared.

In order to avoid the registration of Estonian fleet under foreign flags and the seafarers' emigration to countries of flags of convenience, Estonia needs to change its tax policies and implement tax reductions for seafarers and ship owners. The author of this thesis presents the following propositions:

- 1) To establish a system of progressive income taxation dependant on professions, income tax rate for seafarers should be 10%.
- 2) Estonian Tax and Customs board should draw up guidelines for declaring the seafarers' residency and taxes on income earned abroad and the guidelines, established by the state, should be made public.

As for further research, it could be suggested that the effect of social tax concerning ship owners from different countries as well as a possible implementation of social tax reductions should be studied.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Albin, T., 2006. Füüsilise isiku residentsuse määramine maksulepingutes. *Maksumaksja* nr 8.

Argiroffo, E., 1974. *Flags of Convenience and Substandard Vessels, A Review of the ILO's Approach to the problem*. International Labour Review, Vol. 110 Issue 5, p437. 17p. 1. Leitud: EBSCOhost. [31.01.2015].

Baker, B., 2012. *Flags of convenience and the gulf oil spill: problems and proposed solutions*. Houston Journal of International Law, Vol. 34 Issue 3, p687-716. 30p. Leitud: EBSCOhost. [31.01.2015].

Blain, A., 2006. Marx, K. *Wage Labour and Capital, the original 1891 pamphlet*. Online Version: Marx/Engels Internet Archive (marxists.org) 1993, 1999. Leitav: <https://www.marxists.org/archive/marx/works/1847/wagelabour/ch02.htm> [Kasutatud 09.12.2014].

Central Intelligence Agency, 2015. *Estonia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/en.html> [Kasutatud 07.02.2015].

Eesti Vabariigi Põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349...RT I, 27.04.2011, 2

Encyclopedia Britannica, 2014. *Wage and salary*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/633855/wage-and-salary> [Kasutatud 30.11.2014].

European Community Shipowners' Associations. *EEA Registered Commercial Fleet by Flag 2013*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.ecsa.eu/images/files/STAT_ECSEA_2013_1.pdf [Kasutatud 14.02.2015].

EY Building a better working world, 2014. *Shipping Industry Almanac*. [Võrgumaterjal] Leitav:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Shipping_Almanac_2014/\\$FILE/EY-Shipping_Industry_Almanac_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Shipping_Almanac_2014/$FILE/EY-Shipping_Industry_Almanac_2014.pdf) [Kasutatud 31.01.2015].

*Hicks, J.R., 1935. *Wages and interest: the dynamic problems*. *Economic Journal*. 45, 456-468. Flatau, P., 2002. *Hicks' The Theory of Wages: Its place in the history of neo-classical distribution theory*. Economics Murdoch University. Leitud: http://www.murdoch.edu.au/School-of-Management-and-Governance/_document/working-papers/previous/187.pdf [10.12.2014].

International Transport Workers' Federation, 2014. *Flags of convenience Avoiding the rules by flying a convenient flag*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.itfglobal.org/en/transport-sectors/seafarers/in-focus/flags-of-convenience-campaign> [Kasutatud 11.12.2014].

Kuusik, K., Raidve-Kostenok, H., 2010. Töötasu mitu palet. *Raamatupidamise praktik*, nr 48, 2010-10.

Laeva lipuõiguse ja laevaregistrite seadus 11.02.1998, jõustunud 01.07.1998, RT I 1998, 23, 321 ... RT I, 23.12.2013, 47

Laevapere liikmete koolitus- ja kvalifikatsiooninõuded ning diplomeerimise kord, vastu võetud Vabariigi Valitsuse määrusega 20.06.2013, jõustunud 01.07.2013 - RT I, 27.06.2013, 10 ... RT I, 11.06.2014, 5

Latvian State Revenue Service, 2014. *Tax Rates in the Republic of Latvia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=6692&hl=2> [Kasutatud 10.02.2015].

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura.

Lind, K., 2003. Tulu mõiste. *Juridica*, nr 5, lk 338-348.

Lindpere, H., Nuut, I., 2002. Laevaregister Eestis ja sellega seotud praktilised probleemid. *Juridica*, nr 4, lk 261-267.

Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium, 2012. *Eesti merenduspoliitika 2012-2020*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.mkm.ee/sites/default/files/merenduspoliitika.pdf> [Kasutatud 14.02.2015].

Maksudkorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2014, RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 23.12.2014, 20

Maksu- ja Tolliamet, 2007. *Välisriigist saadud tulu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=35253> [Kasutatud 12.01.2015].

Maksu- ja Tolliamet, 2010. *Füüsilise isiku residentsuse määramise juhend*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=1529> [Kasutatud 10.12.2014].

Maksu- ja Tolliamet, 2013. *Kaug sõiduautojuhtide ja meremeeste töötasu tulumaksuga maksustamisest*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=34161&highlight=meremees> [Kasutatud 10.12.2014].

Maksu- ja Tolliamet, 2014a. *Tulu- ja sotsiaalmaksu maksmine Eesti isikute välisriigis teenitud töötasult*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=29733#3> [Kasutatud 10.12.14].

Maksu- ja Tolliamet, 2014b. *2013. aasta füüsiliste isikute tuludeklaratsioonide kokkuvõte*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=4006> [Kasutatud 31.03.2014].

Maksu- ja Tolliamet, 2014c. *2013. aasta füüsiliste isikute tuludeklaratsiooni vorm A andmed*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=4006> [Kasutatud: 31.03.2014].

Maritime Administration of Latvia, 2015. *Tonnage Tax Seafarers' Taxation*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.lja.lv/en/index.php?action=480> [Kasutatud 10.02.2015].

*Marshall, A., 1890. *Principles of economics*. London: Macmillan. Flatau, P., 2002. *Hicks' The Theory of Wages: Its place in the history of neo-classical distribution theory*. Economics Murdoch University. Leitav: http://www.murdoch.edu.au/School-of-Management-and-Governance/_document/working-papers/previous/187.pdf [10.12.2014].

Meresõiduohutuse seadus 12.12.2001, jõustunud 01.01.2003, RT I 2002, 1, 1 ... RT I, 30.12.2014, 17

Meretöö seadus 11.06.2014, jõustunud 01.07.2014 RT I, 29.06.2014, 109

Oceans & Law of the Sea United Nations, 1982. *United Nations Convention on the Law of the Sea*. [Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.un.org/depts/los/convention_agreements/texts/unclos/unclos_e.pdf
[Kasutatud 31.01.2015].

OECD. Model Tax Convention, 2005. *Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/35363840.pdf> [Kasutatud 10.12.2014].

Online Etymology dictionary, 2014. *Sailor*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.etymonline.com/index.php?term=sailor> [Kasutatud 12.12.2014].

Siigur, H., 2011. *Töötasu: õiguslik mõiste*. [Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.raamatupidaja.ee/article/2011/5/30/tootasu_oiguslik_moiste [Kasutatud 06.12.2014].

Silberg, U., 2014. *Euroopa Liidu rahandus*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

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

Thompson, E. P., 2014. *Time, Work-Discipline, and Industrial Capitalism*. Past and Present, No. 38 (1967), pp. 56–97. Oxford University Press. Leitud:
<http://www.sv.uio.no/sai/english/research/projects/anthropos-and-the-material/Intranet/economic-practices/reading-group/texts/thompson-time-work-discipline-and-industrial-capitalism.pdf> [10.12.2014].

Thoung, L.T., 1987. *From Flags of Convenience to Captive Ship Registries*. Transportation Journal, Vol. 27 Issue 2, p22-34. 13p. Leitud EBSCOhost. [31.01.2015].

Tiivel, T. 2009. *Laeva lipuga seonduv rahvusvaheline konkurents*. Magistritöö, Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 35, 216...RT I, 13.03.2014,103

Tulumaksuseadus 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000, RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2014, 4

Töölepinguseadus 17.12.2008, jõustunud 01.04.2013 RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 12.07.2014, 146

Uustalu, E., 1998. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning mõistetest. *Juridica*, nr. 3, 124-128.

LISA 1. INTERVJUU AS TALLINK GRUPP ESINDAJAGA

1. Mitu laeva on AS Tallinkil?
2. Palun statistikat AS Tallink iga laeva kohta?
3. Millise lipuriigi alla ja mis aastatel olete laevad registreerinud?
4. Mis on põhjustanud laevade lipuriigi vahetuse?
5. Võimaluse korral palun statistikat, mitu laeva, millise lipuriigi all registreeritud on?
6. Milliseid soodustusi teistes riikides pakutakse?
8. Milline lipuriik on Teie arvates Teile sobilikum? Palun selgitage vastust.
9. Kas oskate orienteeruvalt öelda, kui palju olete saanud kasumit sellest, et laevad on registreeritud väljaspool Eestit?
10. Kas plaanite olemasolevaid laevu Eesti lipu alt mujale registreerida? Kui jah, siis miks?
11. Millised on laevandusega seotud tuleviku plaanid?
12. Kuidas hindate olemasolevat Eesti maksusüsteemi? Kas seda tuleks muuta või täiendada? Palun Teie ettepanekuid.

LISA 2. INTERVJUU LAEVAPERE LIIKMEGA

1. Kui kaua olete laevapere liikmena töötanud?
2. Millisel ametipositsioonil Te laevapere liikmena olete?
3. Milliste lipuriikide laevadel Te olete töötanud?
4. Palun Teie arvamust mugavuslipumaadest?
5. Kuidas suhtuvad laevapere liikmed mugavuslipumaadesse?
6. Mis on mugavuslipumaade positiivsed ja negatiivsed küljed laevanduse seisukohast?
7. Kas oleks vaja midagi muuta? Palun põhjendage.
8. Millise riigi resident Te olete?
9. Kas olete olnud ka peale Eesti mõne muu riigi resident?
10. Millise lepinguga Te olete tööle vormistatud?
11. Kuidas toimub tavaliselt laevapere liikmetele töötasu maksmine?
12. Kas reeder on täitnud maksukohustust Teie töötasult kinni pidades kohustuslikud maksed ja selle kohta väljastanud Teile tõendi?
13. Millise riigi maksukohustuslane olete?
14. Kas olete deklareerinud tulu ka mujal riigis peale Eesti?
15. Kas olete kunagi jätnud Eestis tulud deklareerimata? Palun selgitage miks?
16. Millistel põhjustel Te ei ole deklareerinud tulu Eestis?
17. Kui Te ei ole deklareerinud tulu, siis kas Teid on kontrollitud või Teiega on maksuhaldur ühendust võtnud?
18. Kes Teie arvates võidab maksukohustuse kõrvale hoidumisest?

19. Kas teate kui palju on laevapere liikmeid, kes töötavad mugavuslipu all olevatel laevadel ja deklareerivad tulu Eestis?
20. Kas teate kui palju on laevapere liikmeid, kes töötavad mugavuslipu all olevatel laevadel, ja ei deklareeri tulu Eestis?
21. Kui suur on Teie aastane tulu?
22. Millises riigis deklareerite oma tulu?
23. Teie arvamus, miks laevapere liikmed ei deklareeri oma tulu Eestis?
24. Kuidas saaks teha laevapere liikmetele selgitustööd, et nad teadmatusel tõttu ei satuks maksupetturiteks?
25. Kuidas hindate olemasolevat Eesti maksusüsteemi? Kas seda oleks vaja muuta või täiendada? Palun Teie ettepanekuid.