

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kristiina Stokkeby

**ALTKÄEMAKSU DEKLAREERIMINE TULU- JA
SOTSIAALMAKSU DEKLARATSIOONI LISAL KUUS
EESTIS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2016

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Altkäemaksu deklareerimine tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisal kuus Eestis.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeele: Declaration of Bribe on Annex Six of the Income and Social Tax Declaration in Estonia</p> <p>Lõputöö maht on 48 lk koos lisadega.</p> <p>Töö aktuaalsus seisneb selles, et riigi eelarvesse jääb laekumata tulu, mis tulumaksuseaduse kohaselt peab laekuma.</p> <p>Lõputöö probleem seisneb selles, et ei ole juhitud tähelepanu sellele, et lisaks altkäemaksu andmisele järgnevale karistusele, tuleb altkäemaksult tasuda ka tulumaksukohustus. TSD lisal kuus on rida altkäemaksu ja pistise deklareerimiseks, kuid pole üheselt arusaadav, kas ettevõtja poolt antud altkäemaks ja pistis ka TSD-l deklareeritakse ja sellelt tulumaks tasutakse.</p> <p>Lõputöö eesmärk on selgitada välja altkäemaksu deklareerimine tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisal kuus Eestis.</p> <p>Lõputöö eesmärgi saavutamiseks analüüsiti kohtulahendeid, mille kohaselt ettevõtja oli andnud altkäemaksu. Kohtulahenditest saadud teavet võrreldi Maksu- ja Tolliameti poolt esitatud andmetega. Läbiviidud analüüsist selgus, et ettevõtjad, kes olid süüdi mõistetud riigikohtus altkäemaksu andmises, ei ole deklareerinud altkäemaksu ega tasunud sellelt tulumaksu. Maksukorralduse seadus sätestab maksu määramise ja maksu aegumise peatumise perioodi. Maksu määramise periood ei aegu kohtumenetlusteks, mille sisuks ei ole maksuvaidlus. Enamikus lõputöös käsitletud kaasustes, peale riigikohtu otsuse jõustumist, ei ole Maksu- ja Tolliametil enam õigust altkäemaksult tulumaksu määrata, sest maksu määramise periood, viis aastat, on möödunud.</p>	
<p>Võtmesõnad: altkäemaks, deklareerimiskohustus, tulumaksukohustus, ettevõtlusega mitteseotud kulu, maksu määramise aegumine.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: bribe, obligation to declare, income tax obligation, non-business related expense, expiration of the tax levy.</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2014-2020, Korruptsioonivastane strateegia aastateks 2013-2020.</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu.</p>	
<p>Töö autor: Kristiina Stokkeby</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>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Maret Guldenkoh</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. RAAMATUPIDAMISKOHUSTUSLASE MAKSUKOHUSTUS	7
1.1 Raamatupidamiskohustuslase olemus	7
1.2 Maksukohustuse sisu.....	13
2 MAKSUKOHUSTUS ALTKÄEMAKSULT	19
2.1 Altkäemaksu kajastus tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil	19
2.2 Deklareerimata jäetud altkäemaks kohtulahendite põhjal.....	25
KOKKUVÕTE	34
SUMMARY	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
LISAD.....	45
Lisa 1. Deklareeritud altkäemaks tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisal kuus aastatel 2005-2015	45
Lisa 2. Küsimus ettevõtjatele andmete avaldamise kohta	46
Lisa 3. Küsimustik Maksu- ja Tolliameti ametnikele altkäemaksu deklareerimise kohta	47
Lisa 4. Küsimustik ettevõtjatele altkäemaksu deklareerimise kohta	48

SISSEJUHATUS

Kõikidel raamatupidamiskohustuslastel, sh ettevõtjatel, on kohustus korraldada oma raamatupidamist ning finantsaruandlust vastavalt Eesti Vabariigis kehtestatud seadustele. Kohustuslik on esitada tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon (edaspidi TSD), kui makstakse töötasu või tehakse ettevõtlusega mitteseotud kulutusi.

Tulumaksuseadus sätestab, et residendist juriidiline isik maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. Ettevõtlusega mitteseotud kulu on väljamakse, mis ei ole vajalik ettevõtluse arendamiseks ja säilitamiseks. Üheks ettevõtlusega mitteseotud kuluks on altkäemaks, mis tuleb deklareerida ja millelt tuleb maksukohustus tasuda. Vastavalt karistusseadustikule on altkäemaks ametiisiku poolt talle või kolmandale isikule vara või muu soodustuse lubamisega nõustumine või vastuvõtmine, vastutasuna tema ametiseisundi kasutamise eest. Altkäemaksu andmine ja võtmine on Eesti Vabariigis aususkohustuse rikkumine ning seega keelatud ja karistatav.

Lõputöö teema valik on tingitud sellest, et meedias kajastatakse mitmeid ettevõtjate altkäemaksu skandaale ning on vajadus kontrollida, kas altkäemaks on ettevõtjate poolt deklareeritud ja sellelt maksukohustus täidetud. Samuti, et juhtida tähelepanu altkäemaksu deklareerimise kohustusele, mis lisandub karistusõiguslikele tagajärgedele, altkäemaksu andes. Ettevõtja, kes on andnud altkäemaksu, peab selle summa deklareerima ning maksukohustuse tasuma. Altkäemaksu andmine ja võtmine on vastuolus demokraatlike väärtustega ning ebamoraalne.

Teema on aktuaalne, sest riigi eelarvesse jääb laekumata tulu, mis tulumaksuseaduse kohaselt peab laekuma. Altkäemaksult makstud tulumaks suurendaks riigi eelarvet. Säilitamiseks ettevõtjate õiguskindluse ja võrdse kohtlemise, peavad aususkohustuse rikkujad täitma kõiki altkäemaksuga seotud kohustusi. Selleks, et ebaõiguskokkuleppe sidujad täidaksid kõiki neile seadusega pandud kohustusi, on oluline informeerida altkäemaksu deklareerimise kohustusest ning antud kohustuse täitmist kontrollida.

Lõputöö on uudne, sest varem ei ole analüüsitud altkäemaksu andmise kohta jõustunud kohtulahendeid Maksu- ja Tolliameti poolt esitatud TSD andmetega. Töö lisandväärtuseks on välja selgitada TSD lisa kuuel altkäemaksu ja pistise deklareerimiskohustuse täitmine,

mis omakorda aitab maksuhalduril maksukohustuse deklareerimist jälgida. Töö tulemusena saadakse teada, kas altkäemaksu andnud ettevõtjad deklareerivad altkäemaksu ning tasuvad tulumaksu. Varem ei ole juhitud tähelepanu sellele, et lisaks altkäemaksuga kaasnevale karistusele, tuleb tasuda ka tulumaksukohustus.

Lõputöö probleem seisneb selles, et TSD lisa kuus on rida altkäemaksu ja pistise deklareerimiseks, kuid pole üheselt arusaadav, kas ettevõtja poolt antud altkäemaks ja pistis TSD-l deklareeritakse ja sellelt tasutakse tulumaks. Puudub ülevaade sellest, kas Maksu- ja Tolliamet selgitab välja ettevõtjad, kes seaduse järgi on kohustatud deklareerima altkäemaksu tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa kuus.

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada altkäemaksu deklareerimine tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa kuus Eestis.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade raamatupidamiskohustuslase olemusest.
2. Anda ülevaade maksukohustuse sisust.
3. Selgitada välja altkäemaksu kajastus tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil.
4. Analüüsida deklareerimata jäetud altkäemaksu kohtulahendite põhjal.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Analüüsitakse teemakohaseid kohtulahendeid, mis on avalikud ning leitavad Riigiteataja koduleheküljelt või Riigikohtu koduleheküljelt, ning TSD lisa kuue altkäemaksu ja pistise rea täitmist. Analüüsitakse altkäemaksu andmises või võtmises süüdimõistetud ettevõtjate tulumaksukohustuse tasumist ja viiakse läbi avatud küsimustega küsitlus Maksu- ja Tolliameti ametnikega.

Lõputöö esimeses peatükis antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase maksukohustusest. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade raamatupidamis-kohustuslastest ning nende õigustest ja kohustustest. Teises alapeatükis käsitletakse maksukohustuse sisu. Selgitatakse millised on maksukohustuse printsiibid ning kuidas maksukohustust täitma peab.

Teises peatükis analüüsitakse maksukohustuse täitmist altkäemaksudelt. Esimeses alapeatükis analüüsitakse altkäemaksu olemust ning TSD-l deklareeritud altkäemaksu. Teises alapeatükis analüüsitakse kohtulahendite alusel altkäemaksu deklareerimata jätmist

TSD lisa kuuel ning läbiviidud küsitlusi. Võrreldakse, kas kohtuotsusega süüdimõistetud ettevõtja on deklareerinud altkäemaksu ning sellelt tasunud tulumaksu.

Lõputöös kasutatakse 01.01.2016 seisuga kehtivaid õigusaktide reduktsioone, teemakohaseid riigikohtu lahendeid ning teadusartikleid.

1. RAAMATUPIDAMISKOHUSTUSLASE MAKSUKOHUSTUS

1.1 Raamatupidamiskohustuslase olemus

Raamatupidamine on kõigi oma majandustehingute kirjendamine ning taasesitataval kujul säilitamine. Raamatupidamist teeb ettevõtja ja ka avalik-õiguslik juriidiline isik nii enda tarbeks kui ka vajadusel ettevõtte üle kontrolli teostamise võimaldamiseks. Ettevõtja peab raamatupidamisarvestust selle tõttu, et oleks ülevaade, kust raha tuleb ja kuhu raha läheb ning sellest teha järeldusi oma finantsseisundi parandamiseks. Kontrolli eesmärgil seetõttu, et oleks arusaadav, et see raha on tulnud ja läinud läbi seaduslike vahendite ning on täidetud ettevõtja kõik rahalised ja mitterahalised kohustused. Raamatupidamiskohustus hõlmab raamatupidamisarvestust, maksuarvestust, järelvalvetegevust ja oma tegude eest vastutamist.

Raamatupidamisarvestus koosneb informatsioonist ettevõtte rahandusliku seisukorra üle ning ettevõtluse tulemustest. Raamatupidamine ja matemaatika on olnud seotud juba üle viiesaja aasta, 1292. aastal kirjutas Luca Pacioli esimese matemaatilise raamatu. Ainus osa, mis sellest inglise keelde tõlgiti, oli 27 leheküljeline traktaat raamatupidamisest. (Kirschenheiter, et al., 2011, p. 261) Raamatupidamine koosneb erinevatest osadest, millel on omad eesmärgid ja kindlad reeglid.

Hinnangu andmine ja otsuste tegemine lähtub raamatupidamise andmetest. Uuringud hinnangu andmise ja otsuste tegemise kohta raamatupidamises on seotud nii isiku enda hinnangu andmise ja otsuste tegemise kvaliteediga kui ka hinnangute muutumistega. Hinnangu andmine raamatupidamises on sündmuste ja juhtumite ettenägemine (näiteks pankrot) või juba olemasolevate, kuid mitte lõpuni juhtunud, sündmuste tagajärje ennustamine. Otsuse tegemine hõlmab lahenduse valikut vastavalt hetke situatsioonile ning õigete tegude välja valimist. Hinnangu andmisele tavaliselt järgnevad otsuste tegemine ja erinevate alternatiivide vahel valimine. Uuringutes püütakse teada saada, kas hinnangu andmine ja otsuste tegemine on erinevatel isikutel erinev ja kas erinev erinevas ajaperioodis. Lisaks sellel uuritakse, millised need isikud on ning kas nad on edukad ülesande lahendamisel. (Stojanovic, 2014, pp. 1574-1577)

Raamatupidamise haldamine on süsteem, mis koosneb üldisest raamatupidamisest, raamatupidamise juhtimisest ja siseauditist. Tegeldakse ettevõtte eesmärkide ja süsteemide hindamisega, riskide, kontrolli ja protsesside juhtimisega. Raamatupidamise süsteemi saab jagada ka finantsraamatupidamiseks ja haldusraamatupidamiseks. Finantsraamatupidamisega näidatakse ettevõtte finantsolukorda välistele investoritele. See näitab minevikku ning seda, kuidas ettevõtte on arenenud. Haldusraamatupidamine on mõeldud ettevõtte juhtidele tegemaks igapäevaseid otsuseid, mis põhineb olevikul ja tuleviku trendidel ning otsuste vastu võtmisel selle informatsiooni põhjal. (Dragan, 2015, pp. 173-175)

Vastavalt raamatupidamise seadusele on raamatupidamiskohustuslane Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal (Raamatupidamise seadus, 2016). Vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 25-le on avalik-õiguslik juriidiline isik riik, kohaliku omavalitsuse üksus ja muu juriidiline isik, mis on loodud avalikes huvides ja selle juriidilise isiku kohta käiva seaduse alusel. Eraõiguslik juriidiline isik on erahuvides ning vastava seaduse alusel loodud juriidiline isik. (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2015) Eraõiguslikud juriidilised isikud on kõik ettevõtted, mis on loodud tulu saamise eesmärgil ning mittetulundusühingud.

Lisaks igapäevaste tehingute kirjendamisele ja dokumentide alles hoidmisele, tuleb raamatupidamiskohustuslasel majandusaasta lõpus koostada majandusaasta aruanne. Majandusaasta pikkus on 12 kuud. Majandusaasta on üldjuhul kalendriaasta, kui raamatupidamiskohustuslase põhikirjas pole sätestatud teisiti. Majandusaasta aastaaruande koostamise eesmärk on anda huvitatud osapoolle raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, finantstulemuste ja rahavoogude kohta asjakohast ja tõele vastavat informatsiooni. Majandusaasta aruanne koosneb aastaaruandest ja tegevusaruandest. Aastaaruanne koosneb bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ning vajalikest lisadest. Tegevusaruandes antakse ülevaade raamatupidamiskohustuslase tegevusest ja olulistest asjaoludest ning kirjeldatakse lähitulevikus planeeritavaid tegevusi ja investeeringuid. (Raamatupidamise seadus, 2016) Aruannete põhjal saavad vajalikke otsuseid vastu võtta nii ettevõtte juhid kui ka investorid. Ettevõtte juhtide eesmärk on kulusid minimeerida ning tulusid maksimeerida. Investorid

saavad ülevaate investeringu tootlikkusest ning olla kindlad, et nende raha on investeeritud eesmärgipäraselt.

Üldjuhul on raamatupidamiskohustuslane ka maksukohustuslane. Vastavalt maksukorralduse seadusele on maksukohustuslane maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest. Samuti on sätestatud maksukorralduse seaduses, et maksukohustuslane peab raamatupidamisarvestust raamatupidamise seaduses sätestatud juhtudel ja korras. (Maksukorralduse seadus, 2016) Näiteks, kui raamatupidamiskohustuslasel on töötajad, siis peab töötasult maksma sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmakse ning kinni pidama tulumaksu, töötuskindlustusmakse ning pensionikindlustusmakse. Seega raamatupidamiskohustuslase ja maksukohustuslase mõiste on omavahel tihedalt seotud. Maksukorralduse seaduse kohaselt võib nii maksumaksja kui ka maksu kinnipidaja olla füüsiline või juriidiline isik või riigi-, valla-, või linnaasutus (Maksukorralduse seadus, 2016). Maksukohustuslase ja raamatupidamiskohustuslase erinevus on, et maksukohustuslane võib olla ka füüsiline isik, kuid raamatupidamiskohustust ei ole füüsilistel isikutel. Tavaliselt on raamatupidamiskohustuslane ka maksukohustuslane.

Maksukohustuslasel on nii rahalised kui ka mitterahalised kohustused. Rahalised kohustused on maksude maksmise kohustus ehk maksukohustus, maksude kinnipidamiskohustus, kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg ehk vastutuskohustus, maksukohustuslase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmine ehk kõrvalkohustused ning isiku õigus saada tagasi enammaksud maksusumma ehk tagastusnõue. Mitterahalisteks kohustusteks on kaasaaitamiskohustus, dokumentide säilitamise kohustus, registreerimiskohustus ning raamatupidamiskohustus ja deklareerimiskohustus. (Maksukorralduse seadus, 2016) Kõik eelnevad kohustused kehtivad kõigile raamatupidamiskohustuslastele üheaegselt ning on kohustuslikud täitmiseks seadusega sätestatud korras.

Kaasaaitamiskohustus tähendab, et maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatavaks tegema kõik talle teadaolevad maksukohustust puudutavad asjaolud. Dokumentide säilitamise kohustus tähendab, et maksukohustuslane peab säilitama kõiki olulisi ettevõtlusega seotud dokumente vähemalt seitse aastat. Registreerimiskohustus on kõigil asutustel ja organisatsioonidel, kes soovivad endale juriidilise isiku staatust.

Maksukohustuslane peab pidama raamatupidamisarvestust vastavalt raamatupidamise seadusele ning vajadusel ka eraldi maksuarvestust. (Maksukorralduse seadus, 2016) Maksukohustuslastel on, lisaks eelnevatele rahalistele ja mitterahalistele kohustustele, deklareerimiskohustus, mis tuleneb konkreetsele maksule vastavast maksuseadusest. Kui maksukohustus on tekkinud, siis tuleb see kindlaks kuupäevaks deklareerida ning tasuda. Maksude maksmise ning kinnipidamise kohustus on seoses deklareerimiskohustusega.

Maksukohustuslasel ning raamatupidamiskohustuslasel on erinevaid seadusega pandud kohustusi ning kuna juriidiline isik on abstraktsioon, siis on oluline, kes vastutab kohustuste täitmise eest ning mis alustel. Juriidilise isiku karistamise eelduseks on tuletatud vastutuse kontseptsioon ehk kuna juriidiline isik on õiguslik abstraktsioon, siis ei saa ta ise teha tegusid, mis vastavad süüteokoosseisule. Juriidilise isiku tahte võib samastada seda juhtivate isikute tahtega, sest juriidiline isik saabki reaalses elus toimida ainult oma juhtide tegevuse kaudu. (Pikamäe, 2010, lk 4)

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 31 lg 5 sätestab, et juriidilise isiku organi tegevus loetakse juriidilise isiku tegevuseks (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2015). Kuna juriidiline isik ise ei saa tegusid teha, siis teeb tema eest tegusid juhtorgan. Eraõigusliku juriidilise isiku organid on üldkoosolek ja juhatus (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2015). Üldkoosolek ja juhatus vastutavad juriidilise isiku tegude eest.

Karistusseadustik sätestab laiemad alused, kui tsiviilseadustiku üldosa seadus, isikutele, kes võivad juriidilise isiku nimel tegusid teha. Juriidiline isik vastutab teo eest, mis on toime pandud tema organi, selle liikme, juhtivtöötaja või pädeva esindaja poolt juriidilise isiku huvides (Karistusseadustik, 2016). Kuna karistusseadustik sätestab, et juriidiline isik vastutab teo eest, mis on toime pandud tema organi liikme poolt, siis see tähendab seda, et vähemasti kaheliikmelise organi puhul võib juriidilise isiku vastutuse kaasa tuua ka tema organi iga liikme poolt eraldi toimepandud koosseisupärane tegu. Seega seadustevastast tegu või otsust ei pea tegema organ kui tervik, vaid piisab, kui organi liikmeist üks realiseerib süüteokoosseisu. (Pikamäe, 2010, lk 4)

Pädevaks esindajaks olevaid isikuid võib olla mitmeid, kuid see eeldab mõistlikult isiku konkreetset pädevust juriidilise isiku esindamisel, näiteks kaubandusagendi või turustusspetsialistina. Samas ei pea pädev esindaja olema juriidilise isikuga töösuhtes ning juriidilise isiku iga töötajat ei saa lugeda pädevaks isikuks. (Riigikogu Õiguskomisjon,

2008) Pädeval esindajal ei pea olema juhtivat rolli juriidilise isiku sisemises hierarhias. Juriidilise isiku vastutuse sidumine tavatöötajaga laiendab oluliselt nende isikute ringi, kelle õigusvastane tegu võib kaasa tuua juriidilise isiku vastutuse. Pädev on esindaja juhul, kui talle on antud õiguspädevus oma ülesannete täitmiseks juriidilise isiku huvides ning seaduse vastane tegu pannakse toime nende ülesannete teostamisel. Näiteks olukorras, kus äriühingu juriidiline esindaja pakub ametiisikule altkäemaksu, sest teda on volitatud ametkonnaga läbirääkimisi pidama juriidilise isiku nimel. (Pikamäe, 2010, lk 5-6) Sellisel juhul on pädev esindaja pannud toime koosseisule vastava kriminaalse teo ning sellele järgneb seaduse kohaselt juriidilise isiku vastutus.

Juriidilise isiku süü tuvastamisel on oluline isikulise seose tuvastamine. Kõiki füüsilise isiku tehtud õigusvastaseid tegusid ei saa omistada juriidilisele isikule. Juriidilise isiku vastutus eeldab spetsiaalsuspõhimõtte kontrolli ja sisuliste seoste tuvastamist. Spetsiaalsuspõhimõtte tähendab, et seadus sätestab konkreetse õigusvastase teo puhul juriidilise isiku vastutuse. (Pikamäe, 2010, lk 7) Oluline on, et füüsilise isiku tegu vastab kõigile süüteo koosseisu tunnustele (Riigikohtu otsus, 2005, 3-1-1-137-04). Sisulise seose puhul peab olema kindlaks tehtud, et tegu on toime pandud juriidilise isiku huvides (Pikamäe, 2010, lk 9). Füüsilise isiku poolt tehtud õigusvastast tegu, millele seadus näeb ette juriidilise isiku vastutuse ning, mis on tehtud juriidilise isiku huvides, saab omistada juriidilisele isikule.

Juriidilisel isikul on seadusega pandud kohustused, mida tuleb täita. Näiteks, kui juriidiline isik on maksukohustuslane, siis on tal kohustus tasuda või kinni pidada makse. Karistusseadustiku § 389' lõige 1 sätestab, et maksuhaldurile andmete esitamata jätmine või valeandmete esitamine on karistatav ja lõige 3 näeb ette, et karistatakse ka juriidilist isikut sama teo eest (Karistusseadustik, 2016). Seega saab karistada füüsilist isikut juriidilise isiku huvides tehtud tegude eest ning omistada süü ka juriidilisele isikule. Eeldusel, et on täidetud kõik süüteo koosseisu tunnused ning tegu on tehtud juriidilise isiku huvides.

Võimalik on olukord, kus tegevusetusega kaasneb kohustuse mittetäitmine. Juriidiline isik võib vastutada ka tegevusetusedelikti ees. Võlaõigusseaduse § 1054 lõige 1 kehtestab isiku vastutuse teise isiku poolt õigusvastaselt tekitatud kahju eest, kui teist isikut kasutatakse pidevalt oma majandus- või kutsetegevuses ning kahju tekitamine oli seotud selle majandus- või kutsetegevusega (Võlaõigusseadus, 2016). Juriidilise isiku vastutus võib

kohalduda juhul, kui on tegu juhtivtöötaja tahtliku või ettevaatamatusest tuleneva teoga. Näiteks jättis juhatuse liige kehtestamata vajalikud sisekorraeskirjad, ei andnud vajalikke korraldusi või jättis töö kontrollimata ning töötaja tegi vea. (Elkind, Sootak, 2005, lk 677)

Järelvalve teostamata jätmise puhul on tegemist tegevusetusega. Kuna juhtivtöötaja tegu on seotud juriidilise isiku vastutusega, peaks ka juriidiline isik vastutama tegevusetusdelikti alusel. (Elkind, Sootak, 2005, lk 678) Karistusõiguses jagatakse tegevusetusdeliktid ehtsateks ja mitteehtsateks. Ehtsa tegevusetusdelikt puhul on seaduses koosseisupärane tegu kirja pandud tegemata jätmisena: näiteks karistusseadustiku § 282 sünnist ja surmast teatamata jätmine. (Karistusseadustik, 2016) Mitteehtsat tegevusetusdelikti on võimalik toime panna nii tegevusega kui ka tegevusetusega. Tegemist on tagajärjedeliktiga, kus on põhjuseks isiku koosseisus kirjeldatud tagajärje põhjustamine. (Elkind, Sootak, 2005, lk 678) Näiteks asja hävimine või rikkumine. Karistusseadustiku § 13 lõike kohaselt vastutab isik tegevusetuse eest siis, kui ta oli õiguslikult kohustatud tegutsema (Karistusseadustik, 2016). Vastutuse alus peab tulenema seadusest.

Majanduskoostöö ja arengu organisatsioon (edaspidi: OECD) on oma 2009. aasta konventsiooni soovitusel altkäemaksu vastu võitlemiseks välja toonud, et isegi kui füüsiline isik on süüdi mõistetud, ei tohiks see välistada juriidilise isiku süüid (OECD, 2009a). Riigi, kohaliku omavalitsuse ja avalik-õigusliku juriidilise isiku vastutus on välistatud, sest nad tegutsevad avalikes huvides ning nende õigused ja kohustused on sätestatud õigusaktides. Kui ametnik rikub reegleid ja ta tunnistatakse kohtus süüdi ning kui karistusseadustik annab aluse juriidilise isiku vastutusele, siis vastutab konkreetne füüsiline isik siiski oma tegude eest ise. Tema õigusvastane tegevus ei saa olla riigi või avalikkuse huvides. (Elkind, Sootak, 2005, lk 672)

Kokkuvõtvalt selgus, et kõik organisatsioonid ning grupid, kes tahavad endale juriidilise isiku staatust, on raamatupidamiskohustuslased ning enamus neist ka maksukohustuslased. Kuna nii avalik-õiguslik kui ka eraõiguslik juriidiline isik on abstraktsioon, kelle nimel ja eest teeb tegusid füüsiline isik, siis on oluline kindlaks teha, kes juriidiliste isikute kohustuste täitmise eest vastutab. Eraõigusliku juriidilise isiku puhul vastutab juriidilise isiku juhtorgan ning juhtivtöötajad, kuid on võimalikud ka juhud, kus pädev esindaja on rikkunud seadust või juriidilise isiku kohustuste täitmist. Kui on kõik vajalikud tingimused täidetud, siis füüsilise isiku vastutus ja karistamine ei tohiks välistada sama teo eest

juriidilise isiku karistamist. Ametniku ebaseaduslikku tegu ei saa omistada avalik-õiguslikule juriidilisele isikule, sest tema õigusvastane tegu ei saa olla tehtud riigi huvides.

1.2 Maksukohustuse sisu

Eestis kogutakse erinevaid makse, et rahastada avalikke kaupu ja teenuseid ning jagada ümber rikkusi. Eestis on riiklikud maksud kehtestatud seadusega ning kohalikud maksud kohaliku omavalituse määrusega. Nii maksude kehtestamine kui ka tasumine lähtub erinevatest maksuõiguslikest printsiipidest. Oluline osa maksude tasumise juures on maksumaksja maksumoraal ehk valmidus makse maksta. Maksumaksja maksumoraal sõltub erinevatest teguritest, sealhulgas riigivõimu korraldamisest ning maksumaksja usaldusest oma riigi vastu.

Stabiilne ja soodne maksupoliitika, maksude ennustatavus ja hästi struktureeritud maksud on eeldused, mis aitavad uutel ettevõtmistel areneda ning ettevõtjatel saada investeeringuid. Samuti aitavad need eeldused kaasa majanduskasvule ja juba olemasolevate ettevõtete stabiilsusele. Riikide areng sõltub riigi arengu planeerimisest, valitsuse tuludest ja kuludest, olulise tööstusharu arendamisest ning efektiivselt riigi eelarve juhtimisest. (Antonovs, Vitola, 2015, p. 201) Majanduskasv ja tööhõive on jätkusuutlikud siis, kui eelarvet koostatakse arukalt ja laiapõhjaliselt, mis hõlmab investeerimist tulevasse majanduskasvu, usaldusväärset makromajanduspoliitikat ja aktiivset tööhõivestrategieid (Silberg, 2014, lk 168).

Maksu legaaldefiniitsiooni kohaselt on maks kehtestatud riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks. Maksu kehtestamist, eesmärgiga saada vahendeid avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks nimetatakse fiskaalseks normiks. Fiskaalsed normid peavad tagama riigile tulude laekumise ning seeläbi riigi võime iseseisvalt tegutseda. Fiskaalsete normide kehtestamisel on oluline maksumaksjate võrdse kohtlemise ning maksukoormuse õiglase jaotusega seonduv. (Lehis, 1998) Fiskaalne eesmärk on välja toodud ka maksukorralduse seaduses, mille kohaselt maks on kehtestatud avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks (Maksukorralduse seadus, 2016). Rahvusvahelise maksustamise süsteem jaguneb kolmeks: sissetulek – kuidas sissetulek on maksustatud, kapital – kuidas jõukus on maksustatud ning kulutused - kuidas kulutused on maksustatud (Lymer, Hasseldine, 2002, pp. 3-4). Näiteks on Eestis residentide sissetulek maksustatud

tulumaksuga, jõukus ehk maa maksustatud maamaksuga ning tarbimine maksustatud käibemaksuga.

Maksevõimelisuse põhimõte on kujunenud õiglase maksustamise printsiibiks. Maksude paljusus on tulemusliku maksustamise oluline tunnus. Eesmärgiks on hõlmata kõiki majandustegevuse tulemusi. (Lehis, 1999) Maksevõimelisuse printsiip tähendab, et igaüks peab maksma vastavalt oma võimetele ning maksu tasumine ei tohi muutuda sisuliselt vabatahtlikuks ega juhuslikuks (Lind, 2008, lk 250).

Riik saab maksustada otseselt või kaudselt saadavat tulu või kogutud vara. Kuigi ideaalset maksu ei ole välja mõeldud, on olemas kriteeriumid, milline peab olema õiglane maks. Need on: õiglus, efektiivsus, märkamatus ja lihtne rakendatavus. (Tipke, Lang, 1998, p. 200 ref Lind, 2003, lk 338) Maksu efektiivsus tähendab, et maks peab olema tulus. Nii maksumaksja kui ka riigi jaoks peavad maksud olema selged ja arusaadavad ning lihtsasti rakendatavad. Maks on märkamatu siis, kui maksumaksja ei taju maksu olemasolu otseselt (Lind, 2003, lk 338), näiteks käibemaks. Käibemaksu makstakse teenustelt või toodetelt (Käibemaksuseadus, 2016), käibemaks on olemuselt tarbimismaks (Lehis, 2009, lk 349) ning maksu parema kogumise huvides on maksu maksjaks müüja (Elling, 2014, lk 29). Tulumaksuseaduse § 1 lg 1 ja lg 3 kohaselt maksustatakse tulumaksuga tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Tulumaksuga maksustatakse residendist juriidilise isiku jaotatud kasum, tehtud kingitused, annetused ja vastuvõtukulud ning ettevõtlusega mitteseotud kulud ja väljamaksud. (Tulumaksuseadus, 2016)

Tulu mõiste puhul tuleb lähtuda totaalse maksustamise põhimõttest ehk kõiki isiku sissetulekuid tuleb käsitleda tuluna. Tulu peab olema tagastamatu sissetulek, rahaliselt hinnatav ning realiseerunud. (Lind, 2003, lk 341-342) Tulumaksuseaduse kohaselt maksustatakse maksumaksja kõiki tulusid, millest on tehtud seaduses kehtestatud mahaarvamised. Nendeks on: palgatulu, ettevõtlustulu, kasu vara võõrandamisest, renditulu ja litsentsitasud, intressid, dividendid, toetused ja hüvitised. (Tulumaksuseadus, 2016)

Olulisemateks tulu teooriateks on allikateooria ning vara tekkepõhise kasvu teooria. Allikateooria kohaselt on tulu püsivast allikast saadud ning kindla perioodi jooksul isiku eratarbimise jaoks mõeldud. Tekkepõhise vara juurdekasvu teooria kohaselt arvatakse tulu hulka kõik rahaliselt hinnatavad hüved. Mõlemad teooriad omavad mõju ka tänapäeval.

Euroopas on valitsev saanud majandustegevuse tulu teooria, mille kohaselt tulu mõiste hõlmab realselt saadud tulusid, mis tekkisid eesmärgiga saada tulu majandustegevuse tulemusena. Kuigi teooriatel puudub sotsiaalne alatoon, on olemas maksevõime arvestamise põhimõte. See tähendab maksude maksmise võimet isiku sissetulekust. (Lind, 2003, lk 342-343) Tulu, mis on saadud tulu saamise eesmärgil, maksustatakse. Tulumaksuseaduse kohaselt maksustatakse näiteks palk, dividendid, kasu vara võõrandamisest jne, kuid tulumaksuvabalt saab müüa enda kasutuses olnud esemeid ja asju, sest esialgselt ei ole neid tulu saamise eesmärgil ostetud (Tulumaksuseadus, 2016).

Maksevõimelisuse põhimõtte kohaselt igapäevaste maksustatakse vastavalt tema võimetele maksta makse. Maksevõimelisuse põhimõtet täpsustab netoprintsiip. Netoprintsiibi kohaselt tekib maksevõimelisus siis, kui tulust arvatakse maha kulud, mis on seotud tuluallika säilimisega. Objektiivse netoprintsiibi kohaselt peaks vähendama isiku tulu nende kulude võrra, mille tegemine oli tulu saamiseks hädavajalik. Eestis on lubatud mahaarvamised ettevõtlustulust. Subjektiiivse netoprintsiibi kohaselt peab isikule olema tagatud elatusmiinimum ehk kulutused, mis on vältimatud, peab tulust välistama. (Lind, 2003, lk 344)

Maksukohustuslased maksavad makse, mis on neile kehtestatud seadusega. Tulumaksu seaduse § 51 kohaselt maksab maksukohustuslane oma ettevõtlusega mitteseotud kuludelt tulumaksu. Seaduses on loetletud kulud või väljamaksed, mida loetakse ettevõtlusega mitteseotud kuludeks. Tulumaksuseaduse § 51 ja § 34 vastavalt on üheks kuluks, mida ei ole lubatud ettevõtlustulust maha arvata, pistis ja altkäemaks. Seega on maksukohustuslasel, kes on andnud pistist või altkäemaksu, kohustus tasuda sellelt summalt tulumaks. Tulumaksu § 51 ja § 52 sätestavad ettevõtlusega mitteseotud kulud ning kohustuse neilt kuludelt tasuda tulumaksu. (Tulumaksuseadus, 2016) Riigikohus on märkinud, et seaduse sätete eesmärk on maksustada ettevõtlusest välja viidud kasumit. See tähendab, et äriühing saab kasutada kauba või teenuse eest väidetavalt makstud tasu varjatult ja maksuvabalt väljamaksete tegemiseks. (Riigikohtu otsus, 2012, 3-3-1-60-11) Ettevõtja jaoks on altkäemaksu andmine ettevõtlusega mitteseotud kulu. Altkäemaksu saaja jaoks on see tulu saamise eesmärgil teenitud tulu. Altkäemaks, kui tulu, on tagastamatu, rahaline ja realiseeritav, seega on oluline, et tulumaks altkäemaksult on tasutud.

Tulumaksuseaduse § 40 kohaselt peab ettevõtja esitama tuludeklaratsiooni ning tasuma maksukohustuse hiljemalt väljamakse tegemise kuule järgneva kuu kümnendaks

kuupäevaks (Tulumaksuseadus, 2016). Maksu- ja Tolliametile peab tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni esitama ettevõtja, kellel oli eelmise kalendrikuu jooksul tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse või töötuskindlustusmaksetega maksustatud väljaminekuid. TSD lisa koos on ettevõtlusega mitteseotud kulude deklareerimiseks. Tulumaksuseaduses pole defineeritud ettevõtlusega mitteseotud kulude mõistet, kuid on loetelu ettevõtlusega mitteseotud kuludest (Tulumaksuseadus, 2016). Loetelust saab järeldada, et ettevõtlusega mitteseotud kulud on kõik kulud, mida tehti, kuid mis ei ole seotud antud ettevõtte äriplaani elluviimisega. Lisal koos on eraldi lahter pistise ja altkäemaksu jaoks, kuhu tuleb altkäemaksu andmise järel TSD-d täites vastav summa sisestada.

Maksukorralduse seaduse § 98 kohaselt, on maksusummat võimalik määrata tavajuhul kolme aasta jooksul. Viie aasta jooksul siis, kui maksud on tasumata või kinni pidamata jätetud ettevõtja poolt tahtlikult. Samuti sätestab maksukorralduse seadus (§ 99) juhud, kus maksusumma aegumistähtaeg, ehk siis kolm või viis aastat, peatub. Nendeks on: kui kuue kuu jooksul ei õnnestu maksusummat määrata, maksuotsuse vaidlustamise ajaks, revisjoni alustamise päevast kuni maksuotsuse kättetoimetamise päevani või revisjoni lõpetamiseni, väärteoprotokolli koostamisest lõpetamiseni, kriminaalmenetluse alustamisest lõpetamiseni. Samuti peatub aegumine aastaks alates esitamata maksudeklaratsiooni esitamisest või parandamisest, kui deklaratsioon esitatakse vähem kui aasta enne maksusumma määramise aegumistähtaja möödumist. (Maksukorralduse seadus, 2016)

Maksukorralduse seaduse eelnõu kohaselt, on aegumise peatumise alusteks väärramatu jõud, revisjon, maksusumma vaidlustamine, maksuõigusrikkumise menetlemine. Kõikide nende aluste korral aegumine peatub selleks ajaks, mil takistavad asjaolud on tekkinud ja pole ära langenud. (Riigikogu Rahanduskomisjon, 2001) Siit saab järeldada, et maksusumma aegumine peatub juhtudel, kui Maksu- ja Tolliamet alustab maksukohustuslase suhtes revisjoni või menetlust. Kohtuvaidluse ajaks, mille sisuks ei ole maksuvaidlus, maksu määramise periood ei peatu.

Üheks maksustamise põhimõtteks on maksukorralduse seaduse § 83 ja § 84 kohaselt majandusliku lähenemise põhimõte. Majandusliku lähenemise põhimõtte kohaselt maksustatakse tehingu tegelikku sisu. Maksukorralduse seaduse § 83 kohaselt maksustatakse seadusega või heade kommetega vastuolus olevat tehingut võrdväärselt õiguspärase tehinguga. (Maksukorralduse seadus, 2016) Sellega välistatakse olukord, kus

õigusvastase teo teinud isikud asetavad ennast paremasse olukorda ehk neile ei kohaldu maksukohustus (Lopman, 2005, lk 492). Maksukorralduse seaduse § 84 kehtestab, et kui tehing on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil kohaldatakse maksustamist lähtuvalt tehingu tegelikust sisust (Maksukorralduse seadus, 2016). Nende sätetega välistatakse olukord, kus maks jääb tasumata selle tõttu, et üheski maksuseaduses pole vastavat sätet.

Kõikide isikute maksude tasumist ei saa kontrollida, seega on oluline isiku maksumoraal. Maksumoraal on üksikisiku valmidus makse maksta kohustatud määral ning see on oluline maksukuulekuse alus. (Lillemets, 2007) Maksumoraal on lähedalt seotud „maksumaksja eetikaga“, mis hõlmab käitumisnorme, millest maksumaksja lähtub oma suhtes riigiga (Song, Yarbrough, 1978, p. 442). Maksumaksja ja riigi vahelist suhet kutsutakse ka psühholoogiliseks kokkuleppeks (Feld, Frey, 2002, p. 87). Kõiki maksumaksjaid on raske maksustada ühel või teisel viisil. Siiski on olemas grupp maksumaksjaid, keda on pidevalt raskem maksustada kui teisi. Selliseid maksumaksjaid kutsutakse „raskesti maksustatavateks“. Nad ei ole kindlalt piiritletud ning nende hulgas on nii teadlikult maksudest kõrvalehoidujaid kui ka isikuid/ettevõtjaid, kes teadmatusest jätavad maksud maksmata. (Alm, *et al.*, 2004, pp. 13-14)

Riik peab mõistma kokkulepet maksumaksja ja riigi vahel ning suhtuma austusega maksumaksjasse. Mida rohkem on arenenud maksumaksja õigused poliitikas kaasa rääkida, seda tugevam on maksumoraal ja tahe makse tasuda. (Frey, Feld, 2002, p. 23) On oluline teadvustada seda, kuidas maksumaksjad tajuvad maksuhaldurit ehk maksumaksjate ja maksuhalduri koostöö määravad ära nende omavahelise suhte (Kirchler, 2007, p. 189).

Maksumoraal on sotsiaal-psühholoogiline maksukuulekuse mõjutusvahend, mis on seotud isiku motivatsiooniga maksta makse (Lillemets, 2010, p. 233). Maksukuulekus jaguneb kaheks: administratiivseks ja tehniliseks. Administratiivne maksukuulekus hõlmab maksumaksja kui maksuõigussuhte nõrgema pole kohustused. Tehniline maksukuulekus väljendub maksuseaduste järgmises ja õiges maksuarvestuses. (Lillemets, 2007) USA maksumaksjatel on kõrgem maksumoraal, kui Euroopa maksumaksjatel. Euroopa riikidest on kõrgeim maksumoraal Šveitsis ja Austrias. (Alm, Torgler, 2006, p. 2) USA-s ja Šveitsis on demokraatilised traditsioonid ning maksumaksjaid koheldakse kui isikuid, kellel on erinevad õigused ja kohustused (Frey, 2003, p. 387). Isikute võime hääletada poliitiliste otsuste vastuvõtmisel võib süvendada nende kodanikukohustusi ja seeläbi tõsta

maksumoraali (Feld, Frey 2002, p. 97). Maksumaksjaid peaks kohtlema vastavalt nende maksukuulekusele. Kuulekaid maksumaksjaid tuleks kohelda usalduse ja veenmisjõuga. Mitte maksukuulekate kodanike puhul tuleks kasutada ennetamist. (Randlane, 2012, p. 100) Maksumoraal või sisemine motivatsioon maksta makse, võib olla põhjuseks, miks inimesed maksavad makse korralikult (Alm, Torgler, 2006, p. 14).

Maksu- ja Tolliamet arengukavast aastateks 2013-2016 nähtub, et sihiks on suurendada vabatahtlikku maksulaekumist, säilitades maksukohustuste täitmise lihtsus ja selgus ning vähendada maksupettusi ja salakaubandust, et tagada ausam konkurentsikeskkond. Eesmärged täidetakse läbi maksumaksjate nõustamise, ennetava informatsiooni pakkumise, tähelepanu juhtimise vigadele ja võimaluse neid parandada ning pakkudes lihtsustusi õiguskuulekale maksumaksjale. (Maksu- ja Tolliamet, 2015, lk 3-8)

Selleks, et kodanikud saaksid aru demokraatlikust riigi juhtimisest ja avaldaksid oma arvamust, maksaksid makse vastavalt seadustele, teades nende vajalikkust, on oluline, et kodanikel oleks õiguskindlus. Õiguskindlus on sätestatud põhiseaduse § 10, mis kehtestab, et samas peatükis loetletud õigused, vabadused ja kohustused ei välista muid õigusi, vabadusi ega kohustusi, mis tulenevad põhiseaduse mõttest või on sellega kooskõlas ning vastavad inimväärikuse ja õigusriigi põhimõtetele (Põhiseadus, 2015). Õiguskindlus tähendab nii selgust kehtivate õigusnormide sisu osas kui ka kindlust kehtestatud normide püsijäämise suhtes (Riigikohtu otsus, 2004, 3-4-1-20-04).

Kokkuvõtvalt selgus, et maksud on kehtestatud riigi poolt fiskaalsel eesmärgil, et oleks tagatud riigivõimu täidesaatmine. Maksude kehtestamisel on mitmeid printsiipe ning oluline on, et maksustatakse tegelikku tehingut või sündmust. Tulumaksuseaduse kohaselt tuleb maksta tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. Üheks ettevõtlusega mitteseotud kuluks on altkäemaks ja pistis, mis tuleb deklareerida ning millelt tasuda tulumaks. Juhul, kui maks on jäänud tasumata, on maksuhalduril õigus maksu määrata kolme või viie aasta jooksul. Maksu määramise aegumine peatub kohtuvaidluste ajaks, mille sisuks on maksuvaidlus. Stabiilne maksupoliitika on alus riigi majanduse arengule ning aitab kaasata riiki investeringuid. Arenev majandus ning läbipaistev riigi juhtimine tõstab maksumaksjate maksumoraali ehk valmidust makse maksta. Isikute maksumoraal ning arusaam teha vahet seaduslikul ning illegaalsel teol on oluline komponent riigi arengus.

2 MAKSUKOHUSTUS ALTKÄEMAKSULT

2.1 Altkäemaksu kajastus tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil

Altkäemaksu andmine ja võtmine on raha või muude hüvede vastu võtmine, oma mõjuvõimu kasutamiseks. Altkäemaksu andmise ja võtmisega sõlmitakse ebaõiglane ning demokraatlike väärtustega vastuolus olev kokkulepe. Altkäemaksu andmise ja võtmisega kaasnevad laiemad ühiskondlikud tagajärjed, näiteks rahva usaldamatus riigivõimu vastu, millega võib langeda isikute valmidus makse maksta. Tihti ettevõtjad ei piirdu vaid oma koduturuga ning laienevad kõikjale maailma. Seetõttu on oluline riikide vaheline koostöö lahendamaks korruptsiooniprobleeme ka rahvusvahelisel tasandil. Altkäemaksu andmine ja võtmine on keelatud ning karistatav.

Korruptsioon on oma mõjuvõimu ära kasutamine isiklikuks heaoluks. Korruptsiooni saab jagada suureks, väikseks ja poliitiliseks, olenevalt raha summast ning majandussektorist. Suur korruptsioon hõlmab kõrgemal tasandil olevaid tehinguid ning suuremaid summasid. Väike korruptsioon tähendab tavalisi kesk-tasemetel tehtud tehinguid, näiteks politseiniku poolt võetud altkäemaks. Poliitiline korruptsioon on poliitika, institutsioonide ja finantsvahenditega seotud reeglitega manipuleerimine, et kindlustada oma positsiooni ja säilitada jõukus ning mõjuvõim. (Transparency, kuupäev puudub)

Enne 2015. aastat oli karistusseadustikus lisaks altkäemaksu mõistele ka pistise mõiste. Pistis oli ametiisiku poolt talle vara või muu soodustuse lubamisega nõustumine vastutasuks seadusega lubatud teo toimepanemine või toime panemata jätmine. Altkäemaks oli vastavalt ametiisiku poolt talle vara või muu soodustuse lubamisega nõustumine, vastutasuks ebaseadusliku teo toimepanemise või ebaseadusliku teo toime panemata jätmise eest. (Karistusseadustik, 2014) Altkäemaksu andmise ja võtmise kuriteokoosseisude üheks tunnuseks on, et ametialane tegu või teo tegemata jätmine, mis pannakse toime vastutatu eest, on ebaseaduslik. Pistise puhul oli ametniku poolt tehtud tegu või teo tegemata jätmine õiguspärane. Pistise ja altkäemaksu võtmise süüteo koosseisud erinesid selle poolest, et pistise võtmisel paneb ametnik toime õiguspärase teo ja altkäemaksu puhul õigusvastase teo. Ülejäänud sisu oli mõlemal mõistel sama. (Riigikohtu otsus, 2014, 3-1-1-14-14) 2016. aasta kevadel on karistusseadustikus vaid altkäemaksu mõiste ning see täidab nii altkäemaksu kui ka pistise mõiste sisu. Peale 2008. aasta 28.

juulit lisati karistusseadustiku §-de 293 ja 294 muudatus, millega oli edaspidi karistatav ka altkäemaksu või pistise andmine, kui vara või muu soodustus lubati või anti kolmandale isikule, mitte ametiisikule endale.

Altkäemaksu andmine ja võtmine on vastavalt karistusseadustikule aususe kohustuse rikkumine ning karistatav rahalise karistuse või vangistusega. Altkäemaksu andmise või võtmise eest saab karistada, lisaks füüsilisele isikule, juriidilist isikut. (Karistusseadustik, 2016) Juriidilisele isikule saab füüsilise isiku süü omistada siis, kui teo on teinud juriidilise isiku organi liige või pädev esindaja, vastav süüteo koosseis on olemas ning tegu on tehtud juriidilise isiku huvides (vt alapeatükk 1.1). Olukorras, kus ettevõtte juhatuse liige on andnud altkäemaksu ettevõtlustegevuse huvides, saab füüsilise isiku teo omistada juriidilisele isikule.

Keelatud on altkäemaksu andmine ja võtmine ka erasektoris. Karistusseadustiku kohaselt on altkäemaksu võtmine erasektoris eraõigusliku isiku huvides pädeva isiku poolt vara või muu soodustuse küsimine, lubamisega nõustumine või vastuvõtmine, vastutasuks oma pädevuse kuritarvitamise eest. (Karistusseadustik, 2016) Eelpool kirjeldatud säte jõustus 01. jaanuar 2015, seega ei ole riigikohus teinud 01. jaanuari 2016. aasta seisuga ühtegi otsust seoses erasektoris altkäemaksu andmise või võtmisega. Lisaks altkäemaksu andmisele ja võtmisele, on keelatud ka altkäemaksu vahendus. Karistuseks rahaline karistus või vangistus. (Karistusseadustik, 2016)

Iseseisva Korruptsioonivastase Komisjoni (edaspidi ICAC) andmetel on erasektori altkäemaks aastatega muutunud olulisemaks ja laiemaks, kui avalikus sektoris. 2008. aasta oktoobriks oli 65% kaebustest, mis laekus ICAC-le, seotud erasektoris toimuva korruptsiooniga. (OECD, 2009, p. 165) ICAC on 1988. aastal Uue-Lõuna-Walesi valitsuse poolt loodud ühendus, et lahendada probleem avaliku halduse aususe üle. Organisatsiooni eesmärk on uurida korruptsiooni avalikus sektoris, ennetada korruptsiooni teadlikkuse suurendamisega ning avalikus sektoris töötavaid ametnikke harida. (Independent Commission Against Corruption, kuupäev puudub)

Pistisena tuleb mõista pistise andja sellist sooritust ametiisikule, mis asetab soorituse saaja varasemaga võrreldes paremasse olukorda. Kui soorituse tagajärjel paraneb isiku varaline positsioon, kujutab sooritus endast „vara“, kui paraneb tema muu olukord, siis „muu soodustus“. (Riigikohtu otsus, 2014, 3-1-1-14-14) Pistise võtmine või andmine eeldab

ekvivalentsussuhte olemasolu pistise andja ja pistise võtja vahel (Riigikohtu otsus, 2013, 3-1-1-95-12). Ekvivalentsussuhtest ilmnebki ebaõiguskokkulepe pistise võtja ja pistise andja vahel. Juriidilises mõttes on tegu lõpule viidud juba sellise kokkuleppe sõlmimisega. Soodustuse tegelik hilisem vastuvõtmine ei loo juurde uut ebaõiglust, mistõttu kujutab soodustuse vastuvõtmine endast ebaõiguskokkuleppe sõlmimise faktilist lõpetamist. (Riigikohtu otsus, 2014, 3-1-1-14-14)

Altkäemaksu andmine või võtmine on riigi vastu suunatud kuritegu ning sellega kahjustatakse riigivõimu. Ametialased kuriteod on teistsugused selle poolest, et riigivõimu esindaja ise kahjustab riigivõimu tegevust seestpoolt. Altkäemaksu andmise, vahendamise või võtmise korral on lisaks riigivõimu funktsioneerimise kahjustamisele saanud kahjustada ka riigivõimu õiguspärasus, ausus, usaldusväärsus ja äraostmatus. (Riigikohtu otsus, 1997, 3-1-1-70-97) Majandusliku koostöö ja arengu organisatsioon on konventsioonis välja toonud, et korruptsioon on laialt levinud ning see tõstatab tõsiseid moraalseid ja poliitilisi probleeme, sest sellega kahjustatakse riigi valitsemist ning majanduslikku arengut (OECD, 2011, p. 6).

Majanduslikku arengut takistab see, kui riigi täidesaatev võim on nõrk ehk valitsus ja kõik temaga seonduvad ametnikud on valmis võtma altkäemaksu. Sellega tekib kumulatiivne altkäemaksu koorem altkäemaksu andjale ning pigem loobutakse oma plaanist investeerida sellesse riiki. (Shleife, Vishny, 1993, pp. 615-616) Korruptsioon on probleem kõigis riikides, kuid levinuim arengumaades. Korruptsioon põhjustab riigile tulude kaotust, vähendab ühiskondlikku õiglust, riivab inimõigusi ja tõstab kaitsetute inimeste osakaalu ühiskonnas. (Verma, Sengupta, 2015, p. 1) Altkäemaksu andmist ja võtmist saab jagada kaheks. Esiteks, kus indiviid või grupp indiviide annab altkäemaksu, et illegaalselt saada mõnda kaupa või teenust. Teiseks, kus indiviid või grupp indiviide annab altkäemaksu, et saada kaupa või teenust, mis on legaalselt kättesaadav. Näiteks juhiloa või passi saamine, uue kinnisvara registreerimine, maksutagastus jne. (Verma, Sengupta, 2015, p. 1) Eestis oli illegaalse kauba või teo jaoks karistusseadustikus mõiste pistis ja legaalse kauba või teo jaoks mõiste altkäemaks. Eesti seaduste kohaselt vara või soodustus, mis on võetud nii legaalse kui ka illegaalse teo eest on altkäemaks.

Altkäemaksu andmisel ja võtmisel on kaks poolt. Üks neis on nõudja pool ehk see, kellel on midagi vaja ning teine on andja pool, ehk see, kes on nõus ebaõiglust ellu viima. Uuringutest on selgunud, et mõjukamad ettevõtjad annavad vähem altkäemaksu, sest

suudavad oma tahtmisi saada poliitiliste mõjutuste teel. Vähem mõjuvõimsamad ettevõtjad annavad altkäemaksu, et ellu viia ettevõtte eesmärged. (Bennedsen, *et al*, 2009, pp. 23-24)

Stabiilse ja ise toime tuleva arengu aluseks on haridus, mis jõuab kõigi ühiskonnaliikmeteni ja on olulisemaks aluseks ühiskonna heaolus (Idialu, Oghuma, 2007, p. 1209). Haritumad inimesed näevad kaugemale sellest, millist lühiajalist heaolu neile toob altkäemaksu andmine või võtmine. Saades aru, et parem on äri ajada läbipaistvas majanduskeskkonnas, kui korrumppeerunud majanduskeskkonnas, jäetakse altkäemaks võtmata ning andmata. Haritum inimene oskab ja tahab kaasa rääkida poliitiliste otsuste tegemisel ning kui tal võimaldatakse seda teha, on tõenäoline, et tõuseb maksumaksja valmidus makse maksta.

Juhtimaks tähelepanu nii rahvusvahelisele ja ka riigi sisesele altkäemaksu andmisele ja võtmisele, peavad liikmesriigid võtma kasutusele efektiivseid meetodeid, et ennetada ja vältida altkäemaksu vastu. Siseriiklikul on vaja järgida liikmesriikide seadusi, raamatupidamise nõudeid, kontrollida pankade tegevust jms, mis on seotud avaliku sektoriga. Vajalik on koostöö liikmesriikide vahel, et tõhustada võitlust korrupsiooni vastu. (OECD, 1994, p. 2) OECD nõukogu oma 1996. aasta soovitusel liikmetele on välja toonud, et tuleks keelata altkäemaksuga seotud mahaarvamised rahvusvahelisel tasandil. Rahvusvaheliselt antud altkäemaksud peaksid olema seadusega keelatud. (OECD, 1996, p. 2) 1997. aastal kiitsid riigid konventsiooni heaks ning alla kirjutas 33 riiki, hiljem lisandus veel kaheksa riiki (OECD, kuupäev puudub a).

OECD konventsioon sai alguses Ameerika Ühendriikide eeskujul, kus 1997. aastal võeti ühehäälselt vastu Rahvusvahelise Korrupsiooni Akt. Enne seda oli korrupsioon tavaline nähtus nii Ameerika Ühendriikides, kui ka mujal maailmas. OECD esimesed katsed korrupsiooniga võidelda kukkusid läbi, kuid 1990-ndatel muutus arvamus korrupsioonist ning saadi aru, et vaesuse ja korrupsiooni vahel on seos. (Gilbert, Sharman, 2016, pp. 74-89) Koostööd tegevate võrgustike liikmed nüüd saavad kokku OECD Altkäemaksu Töögrupis, kus vahetatakse informatsiooni, jagatakse tehnilisi teadmisi ja luuakse usaldusel põhinevaid suhteid. Erinevused andmekaitstes ja eraõigust puudutavates seadustes põhjustavad endiselt probleeme, et koostööd teha. (Spahn, 2012, pp. 8-12)

Eestis ei ole eraldi regulatsiooni rahvusvaheliselt antud ja siseriiklikult antud altkäemaksul. Ühtki antud altkäemaksu ei või maksustatavast tulust maha arvata ning altkäemaks tuleb deklareerida ja tasuda sellelt summalt tulumaks. Eesti astus OECD liikmeks 2004. aastal

ning 2005. aastal täideti Eestis 1997. aasta altkäemaksu vastase konventsioon soovitusi (OECD, 2006, p. 2). Karistusseadustikku täiendati 2004. aastal ja keelati altkäemaksu andmine ja võtmine (Karistusseadustik, 2016). 2009. aastal anti välja edasised soovitused altkäemaksuga võitlemiseks rahvusvahelisel tasandil. Soovitati suurendada liikmesriikide elanike teadlikkust altkäemaksu tagajärgedest, perioodiliselt kontrollida oma seaduste elluviimist ning tõsta teadlikkust ka siseriikliku altkäemaksu osas. (OECD, 2009b) Paljud riigid on lisaks rahvusvahelisele tasandile, ka siseriiklikult antud altkäemaksu mahaarvamise keelanud (OECD, kuupäev puudub b).

Näiteks Belgias on „salajased komisjonitasud“, mis on makstud otseselt või kaudselt avalikus sektoris, keelatud maha arvata maksustatavast tulust juba aastast 1999. Tasude maksmine erasektoris võib olla mahaarvatud teatud tingimustel, kui selle kiidab heaks kohalik maksuhaldur. Sellisel juhul ei ole tegemist altkäemaksuga. Saksamaal on samuti keelatud altkäemaksu summa mahaarvamine maksustatavast tulust aastast 1999. Enne seda kehtis seadus, et altkäemaksu summat ei või maha arvata juhul, kui altkäemaksu andja või saaja on olnud kriminaalselt karistatud. Enne ja ka pärast seda kui USA-s kriminaliseeriti altkäemaks, ei olnud lubatud altkäemaksu mahaarvamised. Kõik maksed, mis on tehtud altkäemaksuna välismaa filiaali poolt on maksustatud kui tavaline tulu. (OECD, 2002, pp. 1-5)

On riike, kus pole eraldi välja toodud, et altkäemaksu ei ole lubatud tulust maha arvata. Seaduses on sätestatud, et keelatud on kõik mahaarvamised, mis on seotud ebaseaduslike tehingutega. Poolas ei kehti tulumaksuseadused kriminaalsele tulule, seega ei saa ebaseaduslikku kulu tulust maha arvata. Ungaris on seaduses välja toodud maksustatavast tulust maha arvatavad kulud seadusega ning nende hulgas ei ole altkäemaksu. Lisaks sellele, et altkäemaksu ei saa maksustatavast tulust maha arvata, tuleb sellelt tasuda ka eraldi maks. Näiteks Belgias on altkäemaksu maksnud ettevõtjale kehtestatud eraldiseisev maks, mis on 309% altkäemaksu summast. Samuti on Jaapanis maks altkäemaksu andnud ettevõtjale. (OECD, 2002, pp. 1-4) Kuna erasektori altkäemaksu mõiste ja süüteo koosseis on hilisem, kui avaliku sektori altkäemaksu süüteo koosseis, siis on oluline isikutele teadvustada selle sisu. On võimalik, et teadmatusel antakse või võetakse vastu altkäemaksu. Erasektori altkäemaksu juhtumite arv suureneb, seega on oluline, et inimesed teaksid, mis erasektori altkäemaks on ning kuidas käituda altkäemaksuga seotud situatsioonis.

OECD on koostanud käitumissoovitused ettevõtjatele, kuidas juhtida oma organisatsiooni nii, et ei tekiks ohtu altkäemaksu andmiseks või võtmiseks. Soovitatakse teadvustada oma töötajaid altkäemaksuga seotud ohtudest ning luua organisatsioonikultuur, mis peaks altkäemaksu halvaks ning ebaausaks. Samuti soovitatakse luua nii organisatsiooni sisene kui ka tehingupartnerite järelevalve. (OECD, 2009a) Ettevõtetal on oluline roll altkäemaksuga võitlemisel, aidates kaasa riigi püüdlustele. On kaks põhjust, miks on keeruline ettevõttel võidelda altkäemaksu andmise ja võtmise vastu. Esiteks, altkäemaksu andmise ja võtmisega seotud situatsioonides pole kõik üheselt selge. On palju ebaselgust seoses kingitustega, külalislahkusega, vahendajate kasutamisega jne. Teine põhjus on rahvusvaheliste põhimõtete nappus. Altkäemaksuga seotud teema ei ole nii arenenud, kui näiteks inimõigused või keskkonna teemalised arutelud. (Gordon, Miyake, 2000, p. 3)

Korruptsioonivastase strateegia aastateks 2013-2020 eesmärk on edendada teadlikkust korruptsioonist, suurendada otsuste ja tegevuste läbipaistvust ning arendada uurimisasutuste uurimisvõimekust ja hoida ära julgeolekut ohustavat korruptsiooni (Vabariigi Valitsus, 2013). Korruptsioonivastase strateegia 2014. aasta täitmise aruandest nähtub, et korruptsioonikuritegude arv võrreldes 2013. aastaga kasvas 9%. Arengukava tulemuste hindamise mõõdikuks võeti näitaja, mis väljendab ettevõtete osakaalu, kus äritegevuse läbipaistvus on teadliku juhtimispoliitika osa. 2014. aastal 68% vastanutest maandasid oma ettevõttes korruptsioonist tulenevaid äririske. 52% vastanud ettevõtetest omasid huvide konflikti vältimise juhiseid. (Vabariigi Valitsus, 2014) Samas enamusest eurooplastest ei tea kuhu teatada korruptsioonijuhtumist. 74% küsitletud eurooplastest ei teata kellelegi, kui nad on kogunud või tunnistanud korruptsioonijuhtumist. 90% eestlastest vastajatest ei teata korruptsioonijuhtumist. Põhjus võib olla selles, et pool eurooplastest ei tea kuhu teatada korruptsiooni juhtumist. Eestlastest vastajate seas on see vastavalt 58%. (European Commission, 2014, pp 100-103) Siit saab järeldada, et on vajadus teadvustada isikutele korruptsiooni sisu, sellega kaasnevaid probleeme ning kelle poole pöörduda, et teatada korruptsiooni juhtumist või informatsiooni ja nõu saada. Maksu- ja Tolliameti kliendipõhise strateegia rakendamisel saakski probleemi leevendada, suheldes maksumaksjaga ning andes nõu altkäemaksu teemadel. Inimeste teadlikkuse suurendamisega on võimalik neil teha otsuseid teadmiste põhjal, see tähendab, et teadmatusest tehtud seaduse mõttes valesid otsuseid saab vähendada.

Maksu- ja Tolliameti andmetel on perioodil 2005-2015 peaaegu igal aastal deklareeritud altkäemaksu (vt lisa 1), välja arvatud aastal 2013 ja 2015 (seisuga 15. oktoober 2015). Mõnel juhul jäävad summad paarikümne euro piiri. Kokku on altkäemaksu deklareerinud 43 ettevõtjat, summas 54 508 eurot. Keskmine deklareeritud summa on 1268 eurot, millelt tulumaks 317 eurot. Kokku on deklareeritud altkäemaksult pealt tasutud 13 627 eurot tulumaksu. Maksu- ja Tolliamet edastavad altkäemaksu deklareerinud ettevõtjate kohta informatsiooni Politsei- ja Piirivalveametile (H. Lillemägi, 2016, e-kiri 29.04.2016).

Kokkuvõtvalt selgus, et altkäemaksu andmine, võtmine või vahendamine nii ametnike seas kui ka erasektoris on võimu kuritarvitamine oma isikliku kasu eesmärgil. Sellega kaasnevad otsesed tagajärjed, näiteks ebaaus konkurents ning kaudsed tagajärjed, milleks võib olla rahva rahulolematuse riigivõimu suhtes. Kuna altkäemaksu andmine ja võtmine on kahepoolne otsus, siis on oluline, et mõlemad osapooled saavad karistada. Karistusseadustiku alusel määrab õiguslik organ juriidilisele isikule rahalised kohustused või vangistuse. Lisaks määratud karistusele on ettevõtjal tulumaksu seadusest tulenevalt kohustus deklareerida ettevõtlusega mitteseotud kulud. Ettevõtjale on altkäemaksu andmine ettevõtlusega mitteseotud kulu ja maksustatav tulumaksuga. Kümne aastase perioodi jooksul on pea iga aasta deklareeritud altkäemaksu ning sellelt tasutud tulumaksu. Altkäemaksu andmise ja võtmise probleemi lahendamiseks tuleb teha ennetustööd ning teavitada ametnikke ning ettevõtjaid altkäemaksu ebaeetilisusest ning sellega kaasnevatest negatiivsetest tagajärgedest.

2.2 Deklareerimata jäetud altkäemaks kohtulahendite põhjal

Altkäemaksu saamine on nii juriidilise kui ka füüsilise isiku jaoks kriminaalne tulu ning altkäemaksu andmine ettevõtja poolt ettevõtlusega mitteseotud kulu. Ettevõtlusega mitteseotud kuludelt peab ettevõtja tasuma tulumaksu, vältimaks kasumi väljaviimist ettevõttest. Tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisa kuuel, mis on ettevõtlusega mitte seotud kulude deklareerimiseks, on lahter altkäemaksu deklareerimiseks. Kuna altkäemaksu andmine on aususkohustuse rikkumine ning võib kaasa tuua endaga laiemaid ühiskondlikke tagajärgi, siis on oluline kontrollida, kas altkäemaksu andnud ettevõtja on deklareerinud ja tasunud altkäemaksu summalt tulumaksu.

Analüüsitakse neid kohtulahendeid, kus ettevõtte esindaja oli andnud altkäemaksu juriidilise isiku huvides. Analüüsi käigus arvutatakse kohtulahendites välja toodud summa, mis on antud altkäemaksuna ja saadud tulemust võrreldakse Maksu- ja Tolliameti andmetega. Analüüsitavaks perioodiks on kümme aastat, sest altkäemaksu ja pistise lahter TSD lisal koos lisati juurde aastast 2005 (Delfi, 2014). Selle perioodi jooksul on jõustunud neli riigikohtu kohtuotsust, kus on ettevõtte esindaja andnud altkäemaksu juriidilise isiku huvides. Kaks kohtulahendit jõustusid 2014. aastal, üks 2013. aastal ning üks 2010. aastal.

Riigikohtuvaidluses, milles süüdistati Alar Opparit karistusseadustik § 293 lg 1 alusel ja Thorben Gronkjaer Nielsenini karistusseadustik § 297 lg 1 alusel, tunnistati mõlemad süüdistatavad süüdi. Kohtulahend jõustus 8. juuli 2014. 2007. aasta aprill – 2008. aasta november A. Oppar, olles põllumajandusministri nõunik ja MES-i nõukogu liige, võttis AS FjordFresh Holdingu juhatuse liikmelt T. G. Nielsenilt vastu: 400 000 krooni intressivaba laenu, pärast Põllumajandusministeeriumi teenistusest lahkumist annab OÜ FjordFresh Holding A. Opparile tööd ja 2% suuruse osaluse AS FjordFresh Holdingus ja vara summas 531 000 krooni. Vastutasuks lubas A. Oppar põllumajandusministri nõunikuna kasutada oma mõjuvõimu, et AS FjordFresh Holdings saaks taodelda investeringutoetust. (Riigikohtu otsus, 2014, 3-1-1-31-14)

Juriidilise isiku vastutuse eeldusteks on, et teo on toime pannud juriidilise isiku organi liige, selles teos on süüteoosseis ning tegu on õigusvastane (vt alapeatükk 1.1). Süüteoosseis peab olema sätestatud seadusega. Samuti on oluline, et tegu on tehtud juriidilise isiku huvides ning, et karistusseadustik näeb ette konkreetse teo puhul juriidilise isiku vastutuse. Kõik eelnevad eeldused peavad esinema üheaegselt.

Kohtulahendis 3-1-1-31-14 mõisteti süüdi T. G. Nielsen olles AS Fjordfresh juhatuse liige. Kui riigikohus on juhatuse liikme mõistnud süüdi, siis on antud kaasuses olemas süüteoosseis, õigusvastatus ning konkreetse juhatuse liikme süü. Kohtulahendis on korduvalt mainitud, et juhatuse liige tegi teo ettevõtte huvides. Karistusseadustiku § 298 lg 3 sätestab, et altkäemaksu lubamise ja andmise eest karistatakse rahalise karistusega juriidilist isikut (Karistusseadustik, 2016). Sellega on kõik eelnevad tingimused täidetud, et süüdi mõista juriidilist isikut. Jääb selgusetuks miks kohtulahendis 3-1-1-14-14 seda ei tehtud.

8. veebruaril 2008 võttis A. Oppar laenu sularahas 400 000 krooni (Riigikohtu lahend, 2014, 3-1-1-31-14). Antud summa peab olema deklareeritud AS Fjordfresh-i poolt 2008. aasta märtsi TSD-l. 31. märtsil 2008. aastal kanti AS Fjordfreshi kontolt A. Opparile 531 000 krooni altkäemaksu. Antud summa peab olema deklareeritud 2008. aasta aprillis esitatud TSD-l. AS Fjordfresh majandusaasta aruandes 15. august 2007 – 15. märts 2008 on kirjas vaid, et ettevõttel on 40 000 krooni raha ning omakapitali. Majandusaasta aruandes 2008. aasta kohta on bilansimaht 13 262 094 krooni. Antud laen ja altkäemaks A. Opparile mahuks selle bilansimahu sisse.

Kohtuasjas 3-1-1-14-14 mõisteti Villu Reilijan, Kalev Kangur ja Ester Tuiksoo süüdi karistusseadustik § 293 järgi pistise võtmises, Toomas Annus, Tarmo Pedjasaar ja Tullio Liblik süüdi karistusseadustik § 297 järgi pistise andmises. Samuti mõisteti süüdi AS Järvevana ja E.L.L Kinnisvara AS karistusseadustik § 297 järgi pistise andmises. Kohtuotsus jõustus 20. juunil 2014. aastal ning esimesed poolte vahelised ebaausad kokkulepped sõlmiti 2000. aastal. (Riigikohtu lahend, 2014, 3-1-1-14-14)

Villu Reilijan ja Kalev Kangur seisid oma ametiseisundit kasutades selle eest, AS Merko Grupp, OÜ Saarte Investeering, OÜ Mell ja OÜ Ikaros Grupp saaksid omandada looduskaitsealaliste piirangutega maid ning hiljem need maadevahetusprotsessi käigus vahetada riigile kuuluvate kinnisasjade vastu. Olles teadlikud, et hiljem hinnatakse nende kinnisasjade väärtus soetushinnast kõrgemaks. Lisaks lubati Villu Reilijanil ja Kalev Kangrul otsustada kellele ja millistel tingimustel müüakse kinnistuid. Ester Tuiksoo põllumajandusministrina tegi Põllumajandusministeeriumile rendipindadeks uue hoone leidmise konkursil põhjendamatuid eelistusi AS-ile Merko Ehitus ja E.L.L. Kinnisvara AS-ile. (Riigikohtu lahend, 2014, 3-1-1-14-14)

Toomas Annus oli AS Merko ehituse (aastal 2016 AS Järvevana) nõukogu liige ja seega juhtivtöötaja karistusseaduse § 14 lg 1 tähenduses. Lubades ja andes Villu Reilijanile ja Kalev Kangurile ametialaste tegude eest rahalist soodustust, tegutses ta AS Merko Ehituse huvides. AS Merko ehitus osales maadevahetuses oma tütarettevõtete OÜ Woody ja OÜ Käibevara kaudu. Seetõttu sai AS Merko Ehitus kinnisasjade edasimüümisel, arendamisel ja ehitamiseks kasutamisel viia ellu oma ärilisi eesmärke. AS Merko Ehitusele ehk juriidilisele isikule omistati Toomas Annuse teod. Toomas Annus oli lisaks AS Järvevanale ka AS Merko Gruppi ja E.L.L Kinnisvara AS nõukogu liige. Lubades ja andes Ester Tuiksoole vara ebaseaduslikult oma ametiseisundi ära kasutamise eest, et E. Tuiksoo teeks

põhjendamatu eeliseid E.L.L Kinnisvara AS-le Põllumajandusministeeriumi rendipindade leidmise konkursil. E.L.L Kinnisvara AS-le ehk juriidilise isikule omistati Toomas Annuse teod nõukogu liikmena. (Riigikohtu lahend, 2014, 3-1-1-14-14)

Villu Reiljaniga seotud L. K.-le anti AS Merko Ehituse poolt kasutada korter, mille eest üüri ei tasutud. Arvestades keskmisi üürihindu, tulnuks selle korteri kasutamise eest ajavahemikul 6. november 2005 - 11. oktoober 2006 tasuda vähemasti 108 252 krooni. Ester Tuiksoo kasutas AS Merko Ehituse korterit ajavahemikul 10. aprill - 5. oktoober 2006 antud korteri üürihind turu keskmise järgi oli 42 830 krooni. AS Merko Ehitus oleks pidanud deklareerima mõlemad summad altkäemaksu andmisena. Ülejäänud lubadused ametnikele hõlmasid nende otsustusõigust ning investeerimisvõimalusi. Merko Grupp esitab konsolideeritud majandusaasta aruandeid.

Riigikohtu lahendis jäeti Kihnu vallavanem Johannes Leas kaebus rahuldamata. Tallinna Ringkonnakohtus mõistis Johannes Leasi süüdi altkäemaksu vastu võtmises OÜ Globetrotten esindajalt Taivo Luigelt. OÜ Globetrotten ja Taivo Luik mõisteti karistusseadustiku § 297 alusel süüdi altkäemaksu andmises. Johannes Leas nõudis Kihnu sadama kerghoonete taastamistöde teostamiseks ja muuseumihoone renoveerimistöde õiguse saamise eest OÜ Globetrottenilt pistist kokku 130 000 krooni 2005. aasta mai lõpus ja juuni alguses. (Riigikohtu otsus, 2013, 3-1-2-1-13) Riigikohtuotsus jõustus 11 aprill 2013, kuid OÜ Globetrottenit süüdi mõistev ringkonnakohtu otsus jõustus 05. juunil 2008 aastal.

7. juunil 2005. aastal andis OÜ Globetrotten esindaja Johannes Leasile üle 45 000 krooni. Selle summa oleks pidanud OÜ Globetrotten deklareerima 2005. aasta juulis esitatud TSD-l. 5. juulil 2005. aastal andis OÜ Globetrotteni esindaja Johannes Leasile 85 000 krooni ning sama summa oleks pidanud olema deklareeritud 2005. aasta augustis esitatud TSD-l. Altkäemaksu andmise ja süüdi mõistva kohtuotsuse vahel on kolm aastat. Sellisel juhul on Maksu- ja Tolliametil õigus määrata maksumaksjale altkäemaksult tulumaksu, sest maksu määramise periood, viis aastat, ei ole aegunud. OÜ Globetrotteni viimane majandusaasta aruanne on esitatud 2004. aastal.

Riigikohtu otsuses 3-1-1-22-10 mõisteti Villu Reiljan süüdi pistise võtmises. Süüdistuse kohaselt, olles keskkonnaminister, nõudis Villu Reiljan pistist Aivo Pärnalt Tarmo Silla vahendusel. 31. augustil 2006 sõlmiti AS Wipestex Gruppi ja Keskkonnaministeeriumi vahel Rävalla pst kaheksa kinnisasja ostu-müügileping. Villu Reiljan võttis vastu raha, et

vastutasuks lükata tagasi Rävalla pst kaheksa kinnisasja pakkumisel parimaks tunnistatud OÜ Realway pakkumine ja võtta vastu paremuselt teine pakkumine. Seejärel selle eest, et võtta samas pakkumismenetluses vastu AS Wipestrex rahaliselt odavam pakkumine (AS Wipestrex oli teinud kaks pakkumist) ning järgnevalt kindlustada AS Wipestrex ja OÜ Realway tagatisrahade tagastamine. Villu Reilijan sai 1,5 miljonit krooni AS-le Wipestrex soodsate otsuste tegemise eest, riigile kuuluva Rävalla pst kaheksa asuva kinnisasja müügi käigus. (Riigikohtu otsus, 2010, 3-1-1-22-10)

Tõendatud oli, et Villu Reiljani, Tarmo Silla ja Aivo Pärna vahel oli ekvivalentsuskokkulepe. Kokku oli lepitud, et Villu Reilijan võtab vastu Tarmo Silla vahendusel Aivo Pärna pakkumise. Riigikohtu lahend jõustus 26. mail 2010. Lahendi kohaselt ei mõistatud süüdi juriidilist isikut ehk ettevõtet AS Wipestrex. Süüdi mõisteti juriidilise isiku juhatuse liige. Seega on täidetud eeldused, et olemas on füüsilise isiku süüteo koosseis, õigusvastatus ning konkreetse juhatuse liikme süü. Karistusseadustik sätestab sellise teo eest juriidilise isiku vastutuse.

Riigikohus otsustas, et on tõendatud, et Villu Reilijan võttis vastu AS Wipestrex'i pakkumise osta Rävalla pst kaheksa asuv kinnisasi. Kui ettevõtte tegi pakkumise, siis eeldatavasti anti altkäemaksu ettevõtte huvides osta antud kinnisasi. Samuti 1,5 miljonit krooni on arvestatav summa füüsilise isiku jaoks. 22. septembril 2006 esitas T. Sild A. Pärnale V. Reiljani nõudmise maksta lubatud 1,5 miljonit krooni. Seega pidi OÜ Wipestrex deklareerima altkäemaksuna 1,5 miljonit krooni 2006. aasta oktoobris esitatud TSD-1. AS Wipestrex Grupp esitab konsolideeritud aruandeid. 2006. aasta majandusaruandes on muud ärikulud ettevõttel 32 000 000 krooni, 1 500 000 krooni altkäemaksu mahub sellesse.

Kohtulahendite analüüsist selgus, et AS Järvevana, E.L.L Kinnisvara AS ja OÜ Globetrotten mõisteti süüdi ning AS Fjordfreshi ja AS Wipestrex Gruppi ei mõistatud süüdi altkäemaksu andmises. Arusaamatuks jääb selle põhjus, kuna mõlemas kohtulahendis on välja toodud süüteo koosseis, juhatuse liikme õigusvastane tegu, ning see, et juriidilise isiku huvides anti altkäemaksu. Karistusseadustik sätestab juriidilise isiku vastutuse altkäemaksu andmise eest. Kuna isik altkäemaksu võtmist eraldi ei deklareeri, siis saab arvutada välja ettevõtjate poolt antud altkäemaksult tulumaksu kohustuse.

Tulumaksu summa arvutati 2016. aasta tulumaksu määraga, milleks on 20% (Tulumaksuseadus, 2016). Antud altkäemaksu summad kokku olid 173 333,628 eurot (vt tabel). Tulumaks sellelt summalt on $173\,333,628 \times 20/80 = 43\,333,407$ eurot, mis on jäänud

riigile tasumata. Kuna tulumaks on arvatud 2016. aastal ja 2016. aasta tulumaksu määraga, siis kui ettevõtjad oleksid tasunud tulumaksu aastal, mil altkäemaks anti, oleksid summad olnud suuremad. Põhjuseks raha väärtuse langus, euro käibele tulekuga hindade korrigeerimine ning varasem kõrgem tulumaksumäär.

Kohtulahendite summade deklareerimise kontrollimisel selgus, et Maksu- ja Tolliamet ei avalikusta ettevõtjate deklaratsioone, ka nende, kes on Riigikohtu poolt süüdi mõistetud altkäemaksu andmises. Vastavalt maksukorralduse seadusele on ettevõtja poolt esitatud deklaratsioonid maksusaladus ning neid võib avaldada üksnes ettevõtja nõusolekul (vt lisa 2). Enamus ettevõtjad ei vastanud TSD andmete saamiseks saadetud päringule (vt lisa 3). Päringut ei saadetud OÜ Globetrottenile, kes on tegevuse lõpetanud. Samuti on lõpetanud tegevuse AS Fjordfresh Holding, kuid samad juhatuse liikmed on asutanud uue ettevõtte Fjordfresh Forest OÜ, seega saadeti infopäring neile. Vastas vaid AS Merko Ehitus, et keeldub avaldamast TSD andmeid (vt lisa 3).

Kuna ettevõtjatelt ei olnud võimalik tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil esitatavaid andmeid saada, paluti Maksu- ja Tolliametist üldiseid andmed TSD lisa kuue kohta. Maksu- ja Tolliametist saadi andmed, mitu korda kümne aasta jooksul ning mis summas on deklareeritud tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisal kuus altkäemaksu andmist (vt lisa 1). Altkäemaksu anti 2005, 2006 ja 2008 aastal töös kasutatavatest kohtulahenditest tulenevalt. Järgnevas tabelis on Maksu- ja Tolliameti andmetel altkäemaksu deklareeritud summade ja kohtulahendite analüüsi käigus selgunud altkäemaksu antud summade võrdlus eurodes. Lisaks on arvatud antud altkäemaksult maksmata jäetud tulumaksu summa 2016. aasta tulumaksumäära järgi.

Tabel. Aastatel 2008, 2006 ja 2005 altkäemaksu antud ja altkäemaksu deklareeritud summad eurodes (Maksu- ja Tolliamet, 2016; autori koostatud)

Aasta	Altkäemaksu deklareeritud summa	Altkäemaksu antud summa	Tulumaks altkäemaksu antud summalt
2008	6755	59 502	14 875
2006	21 594	104 266	26 066
2005	1000	9566	2392
Kokku:	29 349	173 334	43 333

Euro ja krooni kursi arvutuste aluseks on võetud Eesti Panga kurss, milleks on 1 euro = 15,6466 krooni (Eesti Pank, 1998). Tabelist nähtub, et ühelgi aastal ei ole altkäemaksu

antud summat deklareeritud, ega sellelt tasutud tulumaksu. On ebatõenäoline, et riigikohtus süüdi tunnistatud ettevõtjad deklareerisid vaid osa antud altkäemaksust, sest see võib kaasa tuua Maksu- ja Tolliameti suurenenud huvi nende ettevõtlustegevuse vastu.

Analüüsist selgub, et Maksu- ja Tolliameti ei võrrelda TSD lisa kuuega kohtulahendeid, milles on süüdi mõistetud ettevõtja altkäemaksu andmises. Maksu- ja Tolliameti ametnikele saadetud küsitluse (vt lisa 6) analüüsist selgus, et ükski küsitlusele vastanud ametnik ei olnud tööalaselt kokku puutunud altkäemaksu andnud ettevõtjatega. Kaks ametnikku arvasid, et kõiki altkäemaksu andnud ettevõtjate deklaratsioone tuleb kontrollida, sõltumata summast; üks ametnik arvas, et altkäemaksu summad on väikesed ning seega on kontrollimine kallis; ühe ametniku jaoks on oluline, et seadust rikkunud isik saab karistuse; ühe ametniku arvates altkäemaksu deklareerimise kontrollimisel pole vaja teha erandeid. Oldi ka arvamusel, et selline regulatsioon on deklaratsiooni naeruvääristamine ning Eesti seadused on ülereguleeritud. Lisati, et kriminaalne tulu tuleb konfiskeerida ning seetõttu ei saa seda eraldi maksustada ning ka ettevõtjad ei suhtu tõsiselt sellesse kohustusse.

Kontrollimaks, kas TSD lisa kuus on õigustatud, saadeti 15 ettevõtjale avatud küsimustega küsitlus (vt lisa 7). Valimis oli viis ettevõtjat, kes olid kaotanud kohtus ning jäänud süüdi altkäemaksu andmises ja seitse ettevõtjat valiti põhikapitali suurusest lähtuvalt. Suurim 16 291 680 eurot ning väikseim 2500 eurot. Küsimustikule vastas vaid üks ettevõtja. Vastusest selgub, et ollakse teadlikud sellest, et altkäemaksu andmine on et altkäemaksu andmine on ettevõtlusega mitteseotud kulu, see tuleb deklareerida ning sellelt ettevõtlusega mitteseotud kulu, see tuleb deklareerida ning sellelt tasuda tulumaks. Ettevõtjal puudus kogemus altkäemaksu andmise või võtmisega. Ettevõtja lisas, et kui TSD lisa kuuel altkäemaksu lahtris on deklareeritud summa, siis tuleb seda, olenemata summa suurusest, kontrollida.

Riigikohtus pole 2016. aasta mai kuu seisuga jõustunud ühtegi lahendit, mille sisuks on altkäemaksu deklareerimise kohustuse täitmata jätmine. Analüüsitud kohtulahendite sisuks oli altkäemaksu andmine või võtmine. Maksu määramise aegumine ei peatunud kohtuvaidluste ajaks. Analüüsitud altkäemaksuga seotud kohtuvaidlused kestsid üle viie aasta, välja arvatud üks lahend, kestvusega kolm aastat, kus mõisteti juriidiline isik süüdi. Seega, kui riigikohus on teinud süüdimõistva otsuse, kuid viis aastat on altkäemaksu andmisest möödas, siis maksukorralduse seaduse järgi ei ole Maksu- ja Tolliametil õigust tulumaksu määrata. Tekib olukord, kus ettevõtja on süüdi altkäemaksu andmises, ta saab

karistada karistusseadustiku alusel, kuid tulumaksu seadusest tulenev tulumaksu kohustuse määramine altkäemaksult on maksukorralduse seaduse kohaselt aegunud.

Maksu määramise aegumine aga ei lõpeta maksumaksja kohustust maksu tasuda. Maksukorralduse seadus § 31 sätestab, et maksumaksjal on kohustus tasuda maksusumma. Kohustus lõppeb viiel juhul: tasumise või tasaarvestamisega, tagastusnõude täitmisega, tagastusnõude või sundtäitmise aegumisega, maksuvõla kustutamisega või muudel seadusega sätestatud juhtudel. (Maksukorralduse seadus, 2016) Siit saab järeldada, et kuigi maksuhalduril pole enam võimalik maksusummat määrata peale viie aasta möödumist, on maksumaksjal kohustus maksusumma tasuda. Seadusekuulekas ning aus maksumaksja täidab talle seadusega kehtestatud kohustused, deklareerides antud altkäemaksu ja tasudes altkäemaksult tulumaksu.

Lõputöö analüüsist tulenevalt on järgmised soovitused Maksu- ja Tolliametile:

1. Tõhustada kontrolli antud ja deklareeritud altkäemaksu andnud ettevõtja üle ning viia end kurssi altkäemaksuga seotud kohtulahenditega.
2. Juhtida ettevõtjate tähelepanu altkäemaksu deklareerimise kohustusele ja avaldada sellekohane teave koduleheküljel.

Lõputöö analüüsist tulenevalt on järgmised ettepanekud Rahandusministeeriumile:

1. Muuta maksukorralduse seaduse § 99 lg 1 p 5 selliselt, et maksusumma määramise aegumine peatuks kõigi kriminaalmenetluste ajaks, olenemata kriminaalmenetluse sisust.
2. Kehtestada kohustus majandusaasta aruandes välja tuua altkäemaksu antud ja saadud summa.

Kokkuvõtvalt selgus, et ettevõtjad, kes on riigikohtus süüdi jäänud altkäemaksu andmises, ei deklareeri altkäemaksu ega tasu sellelt tulumaksu. Kui Maksu- ja Tolliamet kontrolliks riigikohtu lahendeid ning nende põhjal tulumaksu tasumist, siis enamuses analüüsitud kaasustes on maksusumma määramise võimalus kohtulahendi jõustumisel juba aegunud. Seega, kuna Maksu- ja Tolliametil pole õigust peale viie aasta möödumist enam maksu määrata, ei deklareeri ettevõtjad altkäemaksu ning riigil jääb vastav tulumaks laekumata. Ettevõtjal, kui maksukohustuslasel, kes on andnud altkäemaksu, on tulumaksu deklareerimise ja tasumise kohustus endiselt. Maksu määramise aja aegumisega ei aegu

maksukohustuslase kohustus. Aus, seadusekuulekas ning oma vigadest õppinud ettevõtja tasub talle seadusega kehtestatud maksukohustused olenemata sellest, kas maksuhaldur määrab talle need või mitte.

KOKKUVÕTE

Eestis on altkäemaks vastavalt karistusseadustikule keelatud ning karistatav nii vangistuse kui ka rahalise trahviga. Juriidilisele isikule on altkäemaksu andmine ettevõtlusega mitteseotud kulu, sest see ei aita kaasa legaalselt ettevõtlustegevuse arendamisele. Vastavalt tulumaksuseadusele tuleb ettevõtlusega mitteseotud kuludelt tasuda tulumaks. Altkäemaks tuleb deklareerida TSD lisa kuuel.

Lõputöö teema valik oli tingitud sellest, et kuna meedias kajastatakse mitmeid võimalikke altkäemaksuga seotud skandaale, siis on oluline juhtida tähelepanu altkäemaksu deklareerimise kohustusele. Altkäemaksu andmine ja võtmine on vastuolus demokraatlike väärtustega ning ebamoraalne ja on oluline, et altkäemaksu andja täitab talle seadusega pandud kohustusi.

Teema oli aktuaalne, sest riigi eelarvesse jääb laekumata tulu, mis seaduse järgi peab laekuma. Ettevõtjate õiguskindluse ja võrdse kohtlemise põhimõttest lähtudes on oluline, et seaduse rikkujad täidaksid kõiki neile seadusega pandud kohustusi. Ettevõtjatele tuleb teadvustada altkäemaksu deklareerimise kohustusest ning maksuhalduri poolt kontrollida antud kohustuse täitmist. Lõputöö oli uudne, sest varem ei ole võrreldud riigikohtus süüdi tunnistatud ettevõtjate maksukohustuse täitmist Maksu- ja Tolliametile esitatud andmetega.

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada altkäemaksu deklareerimine tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisal kuus Eestis. Lõputöö eesmärk täideti läbi uurimisülesannete.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade raamatupidamiskohustuslase olemusest. Kõik organisatsioonid ning grupid, kes tahavad endale juriidilise isiku staatust, on raamatupidamiskohustuslased. Enamus raamatupidamiskohustuslasi on ka maksukohustuslased. Raamatupidamiskohustuslase, kui juriidilise isiku, tegude eest on vastutav füüsiline isik. Oluline on kindlaks teha, kes ja millisel määral vastutab juriidilise isiku tegude eest.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksukohustuse sisust. Maksud on kehtestatud erinevate printsiipide alusel ning eelkõige fiskaalsetel eesmärkidel, et oleks tagatud riigivõimu täidesaatmine. Tulumaksuga maksustatakse ettevõtlusega mitteseotud kulusid. Üheks selliseks kuluks on altkäemaks või pistis, mis tuleb deklareerida ning millelt tasuda tulumaks. Stabiilne maksupoliitika ning läbipaistev riigi juhtimine tõstab

maksukohustuslaste maksumoraali, mis on oluline komponent isikute tegudele eelnevas otsustamisprotsessis.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli välja selgitada altkäemaksu kajastus tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonil. Altkäemaksu andmine, võtmine ja vahendamine on võimu kuritarvitamine oma kasu eesmärgil, millega kaasnevad nii otsesed kui ka kaudsed negatiivsed tagajärjed kogu ühiskonnale. Altkäemaksu probleemi lahendamiseks on oluline teha ennetustööd ametnike seas ning selgitada altkäemaksu võtmisele järgnevaid tagajärgi. Kaheksal aastal kümnest on deklareeritud altkäemaksu. Maksu- ja Tolliamet edastab altkäemaksu deklareerinud ettevõtjate andmed Politsei- ja Piirivalveametile.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida deklareerimata jäetud altkäemaksu kohtulahendite põhjal. TSD-l deklareeritud summad on väiksemad, kui riigikohtus süüdi mõistetud ettevõtjate antud altkäemaksu summad. Seega ei deklareerita altkäemaksu nii nagu seaduses sätestatud. Maksusumma määramine aegub viie aasta jooksul ning maksusumma määramine ei peatu kohtumenetluseks, mille sisuks ei ole maksuvaidlus. Siit saab järeldada, et isegi kui Maksu- ja Tolliamet on kursis jõustunud kohtulahenditega, siis ei ole neil üldjuhul õigust peale kohtulahendi jõustumist maksu määrata, sest maksusumma määramise tähtaeg on möödas. Seega jääb maksusumma deklareerimata ning tulumaks riigile tasumata. Samas seadusekuulekas ning kohusetundlik maksumaksja tasuks maksukohustuse, kuna maksukohustus ei aegu maksu määramise aegumisega.

Maksu- ja Tolliametile soovitatakse juhtida ettevõtjate tähelepanu altkäemaksu deklareerimise kohustuse olemasolule ning tõhustada kontrolli altkäemaksu deklareerinud ettevõtjate üle. Ettepanek rahandusministeeriumile on, et vältimaks maksukohustuse määramise aegumist kohtuprotsessi ajal, tuleb muuta maksukorralduse seaduse § 99 lg 1 p 5 selliselt, et maksusumma määramise aegumine peatuks kõikide kriminaalmenetluste ajaks. Samuti kehtestada kohustuse avaldada altkäemaksu antud ja võetud summa majandusaasta aruandes.

Edaspidi soovitatakse analüüsida põhjalikumalt, kas ja miks Maksu- ja Tolliamet käsitletud probleemile tähelepanu ei pööra ning milliseid meetmeid võiks rakendada probleemi lahendamiseks. Soovitatakse uurida teiste riikide näiteid, saamaks teada, kas neil on sarnaseid probleeme ja kuidas need on lahendatud.

SUMMARY

The graduation thesis „Declaration of Bribe on Annex Six of the Income and Social Tax Declaration in Estonia“ is in Estonian, on 48 pages and 4 annexes. 72 literature sources have been used, which all have been referred to in the text.

Bribery in Estonia is prohibited and punished according to Estonian Penal Code. To legal person, bribery is non-business related expense and it is taxed with income tax. Bribe has to be declared in income- and social tax declaration annex six.

The purpose of choosing this topic as thesis is related to some possible bribery cases in Estonia, which have come to public knowledge through media. It is important to draw entrepreneurs attention to the obligation to declare bribe and tax authorities attention to control and advise this matter.

This matter is important, because the income tax which has to be paid, according to the law, is actually not paid. For the purpose of entrepreneurs legal certainty and equal treatment of all, the entrepreneurs who have been dishonest, have to comply with all legal obligations related to bribery. Previously, there has not been compared tax authorities data with supreme court cases data, to find out whether entrepreneurs who are convicted giving bribe have actually declared the bribe and paid income tax on the bribe.

The purpose of the thesis is to find out about the obligation to declare bribe on income- and social tax declaration annex six in Estonia. The target was met through the research tasks.

First research task was to give an overview about the obligation of accounting. Every legal person has to keep records about its business. Most entrepreneurs who are liable to accounting are also liable to tax obligation. Important thing is to find out who, as a psychical person, is responsible for legal persons obligations.

Second task was to give an overview about tax obligations. Most important objective to tax is collecting revenue to fund government. Non-business related transactions are taxed by income tax. One of non-business related expense is bribe, which has to be declared and income tax paid. Stable tax policy rises taxpayers morale which is important component in taxpayers decision-making process.

Third research task was to analyze declared bribe on income- and social tax declaration. Bribery is the act of giving or receiving something in exchange for influence on important matter. It affects the whole country in some way. To solve the problem, it is important to advise public servants about the results of taking the bribe. In Estonia, there has been declared bribe in eight years out of ten. Tax authorities send the information, about entrepreneurs who have declared bribe, to police.

Fourth research target was to analyze the bribe which is not declared, according to court cases. The declared amounts in income- and social tax declaration are smaller, than the amounts, that occurred analyzing court cases. So entrepreneurs who give bribe do not declare it accordingly. In bribery related cases, tax authorities can determ tax during 5 year period. Usually court cases take longer time than 5 years. So, when this is the case, when entrepreneur who has given bribe is convicted in court, the tax authorities do not have any rights to determ income tax on bribe. On the other hand, taxpayers obligation to pay tax does not end with tax authorities tax determination ending.

Suggestion to tax authority is, on the one hand to advise taxpayers about the obligation to declare bribery and on the other hand to control that the taxpayers follow the obligation. Suggestion to legislator is to improve Taxation Act in such way that tax authorities can determ tax after the taxpayer is convicted as giving bribe. Also to make an obligation to show given bribe in fiscal year report for the purpose of more transparent business-culture.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alm, J., Martinez-Vazquez, J., Wallace, S., 2004. Taxing the Hard-to-Tax Lessons from Theory and Practice. Elsevier B.V.

Alm, J., Torgler, B., 2006. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. Journal of economic psychology, Volume 27, Issue 2. [22.03.2016].

Antonovs, A., Vitola, I., 2015. Assesment of corporate income tax in the Baltic States. Economic science for rural development conference proceedings, Issue 37, pp. 201-210. Leitud: Ebscohost online research database. [16.03.2016].

Bennedsen, M., Feldmann, S., E., Lassen, D., D., 2009. Strong firms lobby, weak firms bribe. A survey-based analysis of the demand for influence and corruption. EPRU Working Paper Series. [03.03.2016].

Delfi, 2014. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/antud-altkaemaks-tuleb-maksuametis-deklareerida?id=50978814> [Kasutatud: 06.04.2016].

Dragan, C., 2015. The importance of managerial accounting in managerial accounting system. Constanta Maritime University annals, Vol 15, Issue 21, pp. 173-175. Leitud: Ebscohost online research database.[03.03.2016].

Eesti pank, 1998. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.eestipank.ee/press/eesti-pank-kehtestas-eesti-krooni-kursi-euro-suhtes-31121998>. [Kasutatud 08.04.2016].

Elkind, E., Sootak, J. 2005. Juriidilise isiku vastutus: uued arengusuunad Eesti kohtupraktikas. Juridica, lk 671-681.

Elling, T., 2014. Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule. Tallinn. KMS OÜ.

European Commission, 2014. Corruption Report. Special Eurobarometer 297. [Võrgumaterjal] Leitav: http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_397_en.pdf [Kasutatud: 12.04.2016].

Feld, L. P., Frey, B. S., 2002. Trust breeds trust: how taxpayers are treated. Economics of governance, pp. 87-99.

Frey, B. S., 2003. The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union. *European Review, Academia Europea*, Vol 11, No 3, pp. 385-406.

Frey, B., S., Feld, L., P., 2002. Deterrence and morale in taxation: an empirical analysis. Munich: CESifo Working Paper No 760. Leitud: Social Science Research Network database. [12.03.2016].

Gilbert, J., Sharman, J., C., 2016. Turning a Blind Eye to Bribery: Explaining Failures to Comply with the International Anti-corruption Regime. *Political Studies Association* Vol 64(I). Leitud: Ebscohost online research database. [04.04.2016].

Gordon, K., Miyake, M., 2000. Business approaches to combating bribery, a study of codes of conduct. *OECD Working Papers on International Investment* 2000/01.

Idialu, J., U., Oghuma, R., I., 2007. Educating accountants in corruption pervasive societies: a focus on Nigeria. *College Student Journal* Vol 41, Issue 4, pp. 1209-1217. Leitud: Ebscohost online research database. [03.03.2016].

Independent Commission Against Corruption, kuupäev puudub. overview of the ICAC. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.icac.nsw.gov.au/about-the-icac/overview> [Kasutatud 30.06.2016].

Karistusseadustik (2014).

Karistusseadustik (2016).

Kirchler, E., 2007. *The Economic Psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.

Kirschenheiter M. T., Simons D., Suijs J., 2011. Special issue on accounting and auditing. *OP Spectrum*, Vol 33, Issue 2, pp. 261. Leitud: Ebscohost online research database. [03.03.2016].

Käibemaksuseadus (2016).

Lehis, L., 1998. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. *Juridica*, nr 10, lk 434-443.

Lehis, L., 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica*, nr 5, lk 139-153.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, lk 349.

- Lillemets, K., 2007. Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana. Riigikogu Toimetised.
- Lillemets, K., 2010. Tax morale, influencing factors, evaluation opportunities and problems: the case of Estonia, Discussions of Estonian Economic Policy, pp. 233-252.
- Lind, K., 2003. Tulu mõiste. Juridica nr 5, lk 338-348.
- Lind, K., 2008. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. Juridica nr 4, lk 249-256.
- Lopman, V., 2005. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Juridica, nr 7, lk 488-500.
- Lymer. A., Hasseldine, J., 2002. The international taxation system. Boston, Kluwer Academic Publishers.
- Maksukorralduse seadus (2016).
- Maksu- ja Tolliamet, 2015. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016. Muudetud 2015 perioodi 2015-2018 kajastavate täiendustega. Tallinn. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia/strateegiadokument_20032015.pdf [Kasutatud 12.04.2016].
- OECD, 1994. Recommendation of the council on bribery in international business transactions. [Võrgumaterjal]. Leitav: <http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/anti-briberyconvention/1952622.pdf> [Kasutatud 16.01.2016].
- OECD, 1996. Recommendation of the council on the tax deductibility of bribes to foreign public officials. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&co te=c\(96\)27/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&co te=c(96)27/final) [Kasutatud 16.01.2016].
- OECD, 2002. Update on the implementation of the OECD Recommendation on the tax deductibility of bribes to foreign public officials in countries party to the bribery convention. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/crime/2371427.pdf> [Kasutatud 16.01.2016].

OECD, 2006. Estonia: phase 1, review of implementation of the convention and 1997 revised recommendations.[Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/estonia/36211984.pdf> [Kasutatud 16.01.2016].

OECD, 2009a. Recommendation of the council for further combating bribery of foreign public officials in international business transactions.[Võrgumaterjal]. Leitav: <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/44176910.pdf> [Kasutatud: 16.01.2016].

OECD, 2009b. Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions. [Võrgumaterjal]. Leitav: <https://www.oecd.org/tax/crime/2009-recommendation.pdf> [Kasutatud: 16.01.2016].

OECD, 2011. Convention on combating bribery of foreign public officials in international business transactions. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf [Kasutatud 01 02 2016].

OECD, kuupäev puudub a. Anti-bribery convention: entry into force of the convention. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/oecdanti-briberyconventionentryintoforceoftheconvention.htm> [Kasutatud 01 02 2016].

OECD, kuupäev puudub b. Implementation of the OECD Recommendation on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials. [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://www.oecd.org/ctp/crime/implementationoftheoecdrecommendationonthetaxdeductibilityofbribestoforeignpublicofficials.htm> [Kasutatud 01 02 2016].

Pikamäe, P., 2010. Kes on juriidilise isiku pädev esindaja karistusseadustiku –§ 14 mõttes?. *Juridica*, nr 1, lk 3-10.

Põhiseadus (2015).

Raamatupidamise seadus (2016).

Randlane, K., 2012. Tax compliance and tax attitudes: The Case of Estonia. *Journal of Management and change*, Vol 29, Issue 1, pp 89-103.

Riigikogu Rahanduskomisjon, 2001. Maksukorralduse seaduse eelnõu SE 886. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus/> [Kasutatud 02.04.2016].

Riigikogu Õiguskomisjon, 2008. Karistusseadustiku ja kriminaalmenetluse seadustiku muutmise seadus 239 SE. Leitav: Riigikogu koduleheküljelt www.riigikogu.ee. [Kasutatud 02.04.2016].

Riigikohtu otsus, 1997. Monika Mägi süüdistuses KrK § 15 lg 2 - § 165 lg 1 järgi, 3-1-1-70-97.

Riigikohtu otsus, 2004. Vabariigi Presidendi taotlus kontrollida Elamuseaduse ja Eesti Vabariigi omandireformi aluste seaduse § 121 muutmise seaduse vastavust Põhiseadusele, 3-4-1-20-04.

Riigikohtu otsus, 2005. AS OG Elektra süüteoasi KarS § 220 lg 2 järgi, 3-1-1-137-04.

Riigikohtu otsus, 2010. Kriminaalasi Villu Reiljani süüdistuses KarS § 293 lg 2 p-de 2 ja 4, Tarmo Silla (Sild) süüdistuses KarS § 295 lg 1 ning Aivo Pärna (Pärn) süüdistuses KarS § 297 lg 1 järgi, 3-1-1-22-10.

Riigikohtu otsus, 2012. Tolmet Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 tühistamiseks ja Maksu- ja Tolliameti tegevuse maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 rakendamisel 8.-11. jaanuaril 2010 õigusvastasuse tuvastamiseks, 3-3-1-60-11.

Riigikohtu otsus, 2013. Kriminaalasi Johannes Lease süüditunnistamises KarS § 293 lg 2 p-de 1 ja 2 järgi, 3-1-2-1-13.

Riigikohtu otsus, 2013. Kriminaalasi Alar Oppari süüdistuses KarS § 293 lg 1 järgi ja Thorben Gronkjaer Nielsenini süüdistuses KarS § 297 lg 1 järgi, 3-1-1-31-14.

Riigikohtu otsus, 2014. Villu Reiljani süüdistuses KarS § 294 lg 2 p 1 järgi; Kalev Kanguri süüdistuses KarS § 294 lg 2 p-de 1 ja 4 järgi; Toomas Annuse süüdistuses KarS § 298 lg 2 järgi; Tarmo Pedjasaare süüdistuses KarS § 298 lg 1 ja § 294 lg 2 p 4 - § 22 lg 3 järgi, Einar Vettuse süüdistuses KarS § 298 lg 1 järgi; Tullio Libliku süüdistuses KarS § 298 lg 2 järgi; Ester Tuiksoo süüdistuses KarS § 294 lg 1 järgi; AS-i Järvevana (endise ärinimega AS

Merko Ehitus) süüdistuses KarS § 298 lg 4 järgi ja E.L.L. Kinnisvara AS-i süüdistuses KarS § 298 lg 3 järgi, 3-1-1-14-14.

Shleife, A., Vishny, R., W., 1993. Corruption. Quarterly Journal of Economics, Vol 108, NO 3, lk 615-616.

Silberg, U., 2014. Euroopa Liidu rahandus. Sisekaitseakadeemia, lk 168.

Song, Y., Yarbrough, T., E., 1978. The tax ethics and taxpayer attitude: A survey. Public Administration Review, p 442.

Sotsiaalmaksuseadus (2016).

Spahn, E. K., 2012. Multijurisdictional Bribery Law Enforcement: The OECD Anti-Bribery Convention. Virginia Journal Of International Law VI 53. Leitud: Ebscohost online research database. [20.04.2016].

Stojanovic, D., 2014. Conceptual framework and methods for judgement and decision-making in accounting. TEME: Casopis za Društvene Nauke, Vol. 38, Issue 4, pp. 1574-1577. Leitud: Ebscohost online research database. [20.02.2016].

*Tipke, K., Lang, J. 1998. Steuerrecht, 16, Köln. Lind, K., 2003. Tulu mõiste. Juridica nr 5, lk 338-348.

Transparency, kuupäev puudub. What is corruption?. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.transparency.org/what-is-corruption/#define> [Kasutatud: 12.04.2016].

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2015).

Tulumaksuseadus (2005).

Tulumaksuseadus (2016).

Vabariigi Valitsus, 2013. Korruptsioonivastane strateegia aastateks 2013–2020.

[Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.korruptsioon.ee/sites/www.korruptsioon.ee/files/elfinder/dokumendid/korruptsioonivastane_strateegia_2013-2020_1.pdf [Kasutatud: 12.04.2016].

Vabariigi Valitsus, 2014. Vabariigi Valitsuse korruptsioonivastase strateegia 2013-2020: 2014. aasta täitmise aruanne. [Võrgumaterjal] Leitav:

https://valitsus.ee/sites/default/files/content-editors/arengukavad/korruptsioonivastase_strateegia_2014_aruanne_kodulehele.pdf
[Kasutatud: 12.04.2016].

Verma, P., Sengupta, S., 2015. Bribe and Punishment: An Evolutionary Game-Theoretic Analysis of Bribery. Public Library of Science, Vol 10, Issue 7, pp. 1-22. Leitud: Ebscohost online research database. [04.03.2016]

Võlaõigusseadus (2016).

LISAD

Lisa 1. Deklareeritud altkäemaks tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisaal kuus aastatel 2005-2015

Kümne (2005-2015) aasta jooksul deklareeritud altkäemaks tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni lisaal kuus. (H. Lillemägi, 2015/2016, e-kiri 15.10.2015, 20.10.2015, 14.04.2016; autori koostatud)

Aasta	Deklareerimiste arv	deklareeritud summa (euro)
2015	0	0
2014	3	127
2013	0	0
2012	2	32
2011	2	63 951.07
2010	2	188.539
2009	3	2530.901
2008	14	6754.886
2007	13	22 280.879
2006	3	21 593.829
2005	1	1000.217

Lisa 2. Küsimus ettevõtjatele andmete avaldamise kohta

Kiri ettevõtjatele sooviga avaldada tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni andmed (26.02.2016).

Kas oleksite nõus, et Maksu- ja Tolliamet avaldab mulle AS Merko Ehituse esitatud tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonide andmed?

AS Merko Ehituse vastus (29.02.2016):

Tere

Aitäh meie poole pöördumast.

AS Merko Ehitus on vastutustundlik ettevõtte. Eetiline äritegevus on meie edu pant. Kõrgeid eetilisi põhimõtteid järgides edendame kasumlikku kasvu, võidame oma sidusrühmade usalduse ning toetame ausat konkurentsi ja võrdset kohtlemist. Merko ei tolereeri korrupsiooni selle üheski vormis. Meie töötajad lähtuvad oma igapäevatöös Ärieetika koodeksist.

Lisainfo meie kodulehel: <http://group.merko.ee/juhtimine-ja-vastutus/vastutustundlik-ettevotte/>

Lisaandmete avalikustamist Maksu- ja Tolliameti poolt AS Merko Ehitus ei soovi.

Soovime Teile edu oma lõputöö kirjutamisel.

Lugupidamisega

AS Merko Ehitus

Lisa 3. Küsimustik Maksu- ja Tolliameti ametnikele altkäemaksu deklareerimise kohta

E-kiri saadetud 24.02.2016.

1. Kuidas on Teie nimi? Kui ei soovi oma nime avaldada, siis palun kirjutage ainult osakond ning ametinimetus.
2. Kus töötate ning mis on Teie ametinimetus?
3. Kas olete teadlik, et altkäemaksu andmine on ettevõtja jaoks ettevõtlusega mitteseotud kulu?
4. Kas olete teadlik, et altkäemaksu andmist tuleb deklareerida ettevõtlusega mitteseotud kuluna ning sellelt tasuda tulumaksu?
5. Mis Teie arvate altkäemaksu deklareerimise kohustusest?
6. Mis võiks, Teie arvates, olla sellise kohustuse eesmärk?
7. Kui palju pannakse Maksu- ja Tolliametis rõhku sellele, et kas (näiteks kohtus karistatud altkäemaksu andnud ettevõtja) ettevõtja on deklareerinud altkäemaksu?
8. Kui TSD-l on deklareeritud altkäemaksu lahtris altkäemaks, siis kas sellele pööratakse automaatselt tähelepanu?
9. Kui oluline on, Teie arvates, kontrollida altkäemaksu andnud ettevõtja deklareerimiskohustust? Ka Te arvate, et oluline on kontrollida siis, kui summa on suur või kuna altkäemaksu andmine on aususkohustuse rikkumine, siis on oluline kontrollida kõikide altkäemaksu andnud ettevõtjate deklaratsioone? Palun avaldage oma arvamust.
10. Kas olete ametialaselt kokku puutunud altkäemaksu andnud ettevõtjatega? Kui jah, siis palun seletage kuidas.
11. Kuidas on suhtunud altkäemaksu andnud ettevõtjad antud kohustusse? Palun seletage.
12. Kui olete teadlik või on teil olnud mõni situatsioon, kus mõni ettevõtja on avaldanud arvamust antud kohustuse kohta?
13. Mis võiks, Teie arvates, olla motivaator, et ettevõtja (kes on andnud altkäemaksu) täidaks altkäemaksu deklareerimise kohustust?
14. Kas olete teadlik kuidas suhtuvad või millised on teie kolleegide arvamused antud kohustusse?
15. Kas soovite veel midagi lisada altkäemaksu deklareerimise kohustuse kohta?

Lisa 4. Küsimustik ettevõtjatele altkäemaksu deklareerimise kohta

Vastused laekusid vahemikus 25.02.2016-10.03.2016.

1. Kus töötate ning mis on Teie ametinimetus?
2. Kas olete teadlik, et altkäemaksu andmine on ettevõtja jaoks ettevõtlusega mitteseotud kulu?
3. Kas olete teadlik, et altkäemaksu andmist tuleb deklareerida ettevõtlusega mitteseotud kuluna ning sellelt tasuda tulumaksu?
4. Mis Teie arvate altkäemaksu deklareerimise kohustusest?
5. Mis võiks, Teie arvates, olla sellise kohustuse eesmärk?
6. Kui oluline on, Teie arvates, kontrollida altkäemaksu andnud ettevõtja deklareerimiskohustust? Ka Te arvate, et oluline on kontrollida siis, kui summa on suur või kuna altkäemaksu andmine on aususkohustuse rikkumine, siis on oluline kontrollida kõikide altkäemaksu andnud ettevõtjate deklaratsioonid? Palun avaldage oma arvamust.
7. Kas olete kokku puutunud altkäemaksu andnud ettevõtetega? Kui jah, siis palun seletage.
8. Kuidas on suhtunud altkäemaksu andnud ettevõtjad antud kohustusse? Palun seletage.
9. Kui olete teadlik või on teil olnud mõni situatsioon, kus mõni ettevõtja on avaldanud arvamust antud kohustuse kohta?
10. Mis võiks, Teie arvates, olla motivaator, et ettevõtja (kes on andnud altkäemaksu) täidaks altkäemaksu deklareerimise kohustust?
11. Mul oleks siiralt hea meel, kui lisaksite täiendavaid kommentaare/märkusi altkäemaksu deklareerimise kohustuse kohta.