

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahvamajanduse instituut

Risto Hinno

**MAKSUDEKLARATSIOONIDE TÄHTAEGSE
ESITAMISE KOHUSTUSE TÄITMISE MÕJUTAMINE
MAKSU- JA TOLLIAMETI NÄITEL**

Magistritöö ärijuhtimise magistri kraadi taotlemiseks ärijuhtimise erialal

Juhendaja: dotsent Helje Kaldaru

Tartu 2013

Soovitan suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “..... 2013. a.

Majandusteooria õppetooli juhataja professor Raul Eamets

(õppetooli juhataja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(töö autori allkiri)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. MAKSUDEKLARATSIOONIDE TÄHTAEGSE ESITAMISE TAGAMINE MAKSUKUULEKUSE OSANA	8
1.1. Maksukuulekuse kujunemine	8
1.2. Maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mõjutavad tegurid	16
1.3. Maksukuulekuse mõjutamine maksuhalduri poolt.....	24
2. MAKSUMAKSJATE MÕJUTAMINE MAKSUDEKLARATSIOONE TÄHTAEGSELT ESITAMA	33
2.1. Senine olukord maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamisel.....	33
2.2. Seniste meetmete mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele	44
2.3. Maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise põhjused	53
2.4. Ettepanekud tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu suurendamiseks ..	64
KOKKUVÕTE.....	75
VIIDATUD ALLIKAD	79
LISAD	86
Lisa 1. Uute hilinejate e-kirja teel teavitamise mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale	86
Lisa 2. Uute käibemaksukohustuslaste e-kirja teel teavitamise mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale	88
Lisa 3. Sunniraha hoiatusega korralduse mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale	89
Lisa 4. Väärteomenetluse mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale	90
Lisa 5. Hilinejate küsitluse kaaskirja tekst.....	91
Lisa 6. Hilinejate küsitluse küsimused	92
Lisa 7. TSD hilinejate küsitluse tulemused	94

Lisa 8. KMD hilinejate küsitluse tulemused.....	96
Lisa 9. KMD küsimustiku kolmanda küsimuse vastuste keskmiste statistiliselt olulised erinevused ühefaktorilise dispersioonanalüüsi põhjal.....	98
Lisa 10. TSD küsimustiku kolmanda küsimuse vastuste keskmiste statistiliselt olulised erinevused ühefaktorilise dispersioonanalüüsi põhjal.....	100
SUMMARY	102

SISSEJUHATUS

Riik saab olla edukas ainult hästi toimiva avaliku sektoriga. Avalik sektori pakub avalikke hüvesid, mille tootmist (pakkumist) finantseeritakse kogutud maksudest. Seega on toimiva riigi aluseks töötav maksusüsteem, mis aitab katta avaliku sektori kulusid. Maksustamine on keeruline ja mitmetahuline protsess, mille põhiliseks eesmärgiks on maksumaksjate rahaliste ressursside osaline loovutamine avalikule sektorile. Maksude kogumine toob kaasa konflikti maksumaksja ja avaliku sektori huvide vahel.

Maksustamise üheks oluliseks osaks on maksudeklaratsiooni tähtaegne esitamine. Maksudeklaratsiooni esitamine eelneb rahalise kohustuse täitmisele: ilma selleta puudub avalikul sektoril ülevaade, kui palju maksu peab maksumaksja tasuma. Maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine on üks osa maksukuulekusest. Tagamaks avaliku sektori tulude laekumine, peab Maksu- ja Tolliamet mõjutama maksumaksjaid maksudeklaratsioonide tähtaegselt esitama. Käesolevas töös käsitletakse Maksu- ja Tolliametit institutsioonina, mis täidab maksuhalduri ülesandeid. Tihti eeldatakse, et Maksu- ja Tolliameti põhiline ülesanne on jõuga makse koguda. Tegelikuses ei ole erinevate sunnivahendite rakendamine alati kõige mõjusam ja ka odavam meede maksude kogumiseks.

Suurendamaks tähtaegselt esitatavate maksudeklaratsioonide osakaalu, kasutab Maksu- ja Tolliamet maksudeklaratsioonide (käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonide puhul) esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamiseks meeldetuletavaid e-kirju, sunniraha määramist ja väärteomenetlust. Lisaks konkreetsetele maksumaksjatele rakendatavatele meetmetele, mõjutatakse maksudeklaratsioonide tähtaegselt esitama ka „pehmete“ meetmetega nagu pressiteated. Vaatamata eelmainitud meetmete rakendamisele jäetakse iga kuu umbes 10 000 maksudeklaratsiooni tähtaegselt esitamata. See toob kaasa maksutulude hilisema laekumise näol avalikule sektorile majandusliku kahju. Samuti halveneb esitamata

maksudeklaratsioonide tõttu maksukuulekus, mis võib areneda laiaulatuslikumaks probleemiks, kui sellega ei tegeleta.

Magistritöö autori eesmärk on pakkuda välja lahendused mõjutamaks maksumaksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama. Lahenduste väljatöötamiseks analüüsitakse tegureid, mis tingivad maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise, kui ka Maksu- ja Tolliameti seniseid meetmeid tagamaks maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist. Analüüsi tulemuste põhjal tehakse ettepanekuid Maksu- ja Tolliameti senise maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamise strateegia muutmiseks.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

- 1) analüüsida maksukuulekust ja seda mõjutavaid tegureid;
- 2) analüüsida maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mõjutavaid tegureid;
- 3) analüüsida maksukuulekuse mõjutamise meetmeid ja kanaleid;
- 4) analüüsida Maksu- ja Tolliameti senist praktikat mõjutamaks maksumaksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama;
- 5) analüüsida Maksu- ja Tolliameti maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamiseks kasutatavate meetmete mõjusust;
- 6) selgitada välja põhilised tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni ning käibedeklaratsiooni esitamisega hilinemise põhjused, viies läbi küsitluse maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevate maksumaksjate seas ning analüüsides küsitluse tulemusi;
- 7) teha ettepanekuid tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu suurendamiseks.

Magistritöö on üles ehitatud kaheosalisena. Töö esimeses osas käsitletakse maksukuulekust, selle mõjutamist ning maksukohustuse deklareerimise protsessi mõjutavaid tegureid. Töö empiirilise osa esimeses alapeatükis antakse ülevaade, milliseid meetmeid Maksu- ja Tolliamet kasutab mõjutamaks maksumaksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama. Iga kuu hilinetakse umbes 5000 käibedeklaratsiooni ja lisaks 5000 tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsiooni esitamisega. Kumbagi maksudeklaratsiooni esitavad enamasti ettevõtlusega tegelevad isikud, mistõttu ei käsitleta käesolevas töös füüsiliste isikute tuludeklaratsioone.

Mittetähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonid tekitavad riigile kahju hilinevad maksulaekumise näol. Lisaks suurendavad hilinevisege esitatud maksudeklaratsioonid Maksu- ja Tolliameti kulusid, kuna tähtajaks esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmine eeldab inim- ja infotehnoloogilise ressursi panustamist. Samuti väheneb maksudeklaratsioonide esitamisege hilinevisege tõttu Maksu- ja Tolliameti käsutuses oleva informatsiooni hulk, mis muudab keeruliseks maksupettuste avastamise. Empiirilise osa teises alapeatükis analüüsitakse, kas senised meetmed on olnud mõjusad vähendamaks hilinevisege esitatud maksudeklaratsioonide hulka. Empiirilise osa kolmandas alapeatükis analüüsitakse maksudeklaratsiooni esitamisege hilinevisege maksu maksjate seas läbiviidud küsitluse tulemusi. Küsitluse tulemuste alusel selgitab autor välja, millised on maksudeklaratsioonide esitamisege hilinevisege enamlevinud põhjused ning mida maksu maksjad soovivad olukorra parandamiseks ette võtta. Analüüsimisel kasutatakse nii kvalitatiivset uurimismeetodit (dokumentide analüüs) kui ka kvantitatiivset uurimismeetodit (statistiline ja diferents-diferents analüüs).

Empiirilise osa viimases alapeatükis tehakse ettepanekuid tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide osakaalu suurendamiseks. Ettepanekute tegemisel lähtutakse läbiviidud küsitluse tulemustest kui ka välismaa maksuhaldurite kogemustest. Samuti analüüsitakse meetmete võimalikku mõju tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide osakaalu suurenemisele ja muid aspekte, mis kaasnevad meetmete rakendamisega. Ettepanekute analüüsimiseks kasutab autor mitmekriteeriumi analüüsi. Tehtud ettepanekute põhjal pakub autor välja uuendatud strateegia tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide osakaalu suurendamiseks.

1. MAKSUDEKLARATSIOONIDE TÄHTAEGSE ESITAMISE TAGAMINE MAKSUKUULEKUSE OSANA

1.1. Maksukuulekuse kujunemine

Käesolevas alapeatükis käsitletakse maksukuulekust, selle liike ja seda mõjutavaid tegureid ning analüüsitakse maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise seoseid maksukuulekusega. Vaatluse alla võetakse maksukuulekuse erinevad käsitlused ning nendevahelised sarnasused. Seejärel analüüsitakse, millised tegurid võivad mõjutada maksukuulekust. Eraldi analüüsitakse, kuidas lähtuvalt ühiskondliku leppe teooriast mõjutab avaliku sektori ja maksumaksjate omavaheline koostoime maksukuulekust.

Avaliku sektori ülalpidamine on kallis, sest igasugune ülesannete täitmine toob endaga kaasa väiksemal või suuremal määral kulusid. Kulude katteks kehtestatakse makse. Maksude kogumise tulemusena loovutab maksumaksjad osa oma sissetulekust. Rahaliste vahendite loovutamine põhjustab maksumaksjate vastureaktsiooni oma maksukoormuse vähendamiseks. Avaliku sektori (käesoleva töö kontekstis konkreetselt maksuhalduri) ülesandeks on maksumaksjate vastureaktsiooni vältimine ja selleks meetmete rakendamine. Eduka maksude kogumise aluseks on maksukuulekus.

Maksukuulekusel (*tax compliance*) ei ole ühest definitsiooni, kuna tegemist on kompleksse ning eri teadusdistsipliine puudutava nähtusega. Kirchler (2007) defineerib seda nähtust kui maksumaksja valmisolekut tasuda makse (Kirchler 2007: 21). Siiski ei seisne kogu maksukuulekus ainult rahalise kohustuse (maksude) tasumises. Laiemas käsitluses on maksukuulekust defineeritud kui maksumaksjate võimet ja tahet järgida maksuseadusi, deklareerida õige maksusumma ning tasuda oma maksud õigeaegselt (Mustapha, Palil 2011: 557). Käesolevas töös lähtutakse viimasest käsitlusest. Enne maksusumma tasumist tuleb maksumaksjal ennast registreerida maksukohustuslasena

ning esitada õigeaegselt korrektsete andmetega maksudeklaratsioon. Nende kohustuste täitmine on eelduseks tasumiskohustuse korrektsele täitmisele.

Eeltoodu põhjal saab välja tuua maksumaksjate neli põhilist maksukohustust, mis on aluseks maksukuulekuse kujunemisele (kohustused, mis on universaalsed nii erinevate maksuseaduste kui ka riikide mõistes) (Monitoring ... 2008: 9):

- 1) kohustus ennast õigeaegselt registreerida maksukohustuslasena;
- 2) kohustus esitada maksudeklaratsioonid seadusega määratud tähtajaks;
- 3) kohustus deklareerida õige maksusumma;
- 4) kohustus tasuda maksud õigeaegselt.

Loetelu on järjestatud kohustuste tekkimise aja järgi: esmalt peab maksumaksja ennast registreerima ning alles seejärel saab ta esitada maksudeklaratsioone, mille alusel tuleb tasuda maksud. Ükskõik millise loetelus nimetatud kohustuse täitmata jätmise või ebakorrektna täitmine toob kaasa maksude tasumise kohustuse ebakorrektna täitmise või täitmata jätmise. Käesolevas töös käsitletakse põhjalikumalt kohustust esitada maksudeklaratsioonid õigeaegselt, kuna see on aluseks rahalise kohustuse õigeaegsele täitmisele. Maksudeklaratsiooni esitamata jätnud maksumaksjalt ei ole maksuhalduril üldjuhul alust nõuda rahalise kohustuse täitmist.

Eeltoodud loetelu ei selgita, milline on maksumaksja motivatsioon oma kohustusi täita. McBarnet (2002) jagab maksukuulekuse motivatsiooni alusel kolmeks: pühendunud maksukuulekus (*committed compliance* – maksumaksja täidab oma kohustused vabatahtlikult, ilma vastuseisuta), alistuv maksukuulekus (*capitulative compliance* – maksumaksja täidab kohustused sunnitult, maksuhalduri tegevuse tulemusena) ning loominguline maksukuulekus (*creative compliance* – maksumaksja küll täidab kõik oma kohustused, kuid otsib kõikvõimalikke „auke“ seadustes oma kohustuse vähendamiseks) (McBarnet 2002: 1). Jagunemine toimub selle alusel, kuidas maksumaksja oma kohustuste täitmisesse suhtub ning kas ja kuidas ta seda vältida üritab.

Pühendunud maksukuulekus võimaldab maksuhalduri minimaalset sekkumist maksumaksja tegevusse maksude kogumisel, kuna maksumaksja täidab oma kohustused vabatahtlikult (*voluntary compliance*). Pühendunud maksukuulekus ei tähenda ainult

maksuseaduste vormilist järgimist. Maksumaksja nõustub avaliku sektori poolt elluviidava (maksu)poliitikaga ning mõistab maksude maksmise ühiskondlikku vajadust ja käitub vastavalt sellele (Kirchler 2007: 21). Alistuv maksukuulekus eeldab avaliku sektori suuremat sekkumist (*enforced compliance*), kuna maksumaksjal endal on tugev motivatsioon vähendada tasumisele kuuluvat maksusummat. (Monitoring ... 2008: 9) Loominguline maksukuulekus on vormiliselt vabatahtlik maksukuulekus (maksumaksja täidab seadusest tulenevad nõuded), kuid eeldab maksuhaldurilt sisuliselt alistuvale maksukuulekusele sarnast lähenemist (maksuhaldur peab otsima maksuseadustest „auke“, et neid saaks „sulgeda“). Avaliku sektori jaoks on ideaaliks pühendunud maksukuulekus, kuna sel juhul on maksumaksjatel kõrge sisemine motivatsioon järgida maksuseadusi (Lisi, Ruiu 2012: 2).

Alati hulk maksumaksjaid, kes üritavad maksukohustustest kõrvale hoiduda. Maksukohustustest kõrvalehoidjate käitumist peab mõjutama avalik sektor. Maksukohustustest kõrvale hoidumise viisid jagunevad kaheks. Esiteks on seaduslikud võimalused ja viisid maksukohustustest kõrvalehoidumiseks (*tax avoidance*), mis on iseloomulikud loominguks maksukuulekusele. Teiseks on ebaseaduslikud viisid ja võimalused (*tax evasion*), mis on iseloomulikud alistuvale maksukuulekusele. (Torgler 2003: 134) Seaduslike ja ebaseaduslike maksukohustustest kõrvalehoidumise viiside eristamine on kohati tinglik, kuna maksuseadused on keerukad ning selle tõttu mitmeti tõlgendatavad (Blumenthal 2001: 459). Maksukohustustest kõrvalehoidumise (nii seadusliku kui ka ebaseadusliku tegevuse) tagajärjel suureneb maksuauk (eeldatava ja tegelikkuses laekuva maksusumma vahe), mis saamata jäänud maksutulu näol tekitab avalikule sektorile majanduslikku kahju (Monitoring ... 2008: 15–16).

Maksudeklaratsioonide tähtjaks esitamata jätmine on ebaseaduslik viis maksukohustustest kõrvalehoidumiseks ning nõuab maksuhalduri sekkumist. Maksumaksjate puhul, kes nii käituvad, on tegemist alistuva maksukuulekusega. Siiski tuleb sellesse järelusse suhtuda kriitiliselt, kuna maksudeklaratsiooni tähtjaks esitamata jätmise korral ei pruugi olla tegemist ainult maksumaksjate sooviga maksukoormust vähendada. Täpsemalt käsitletakse maksudeklaratsiooni esitamist ja esitamata jätmist mõjutavad tegureid alapeatükis 1.2 Tabelis 1 on kokkuvõtvalt toodud

seos maksukuulekuse tüüpide, maksuhalduri sekkumise vajaduse ja kõrvalehoidumise liikide vahel.

Tabel 1. Seos maksukuulekuse tüübi, maksuhalduri sekkumise vajaduse ja maksukohustustest kõrvalehoidumise viisi vahel.

Maksukuulekuse tüüp	Vajadus maksuhalduri sekkumiseks	Maksukohustusest kõrvalehoidumise viis
Pühendunud	Väike	Ei hoia maksukohustustest kõrvale
Loominguline	Keskmine	Seaduslik
Alistuv	Suur	Ebaseaduslik

Allikas: (Monitoring ... 2008: 9; McBarnet 2002: 1; Torgler 2003: 134), autori koostatud.

Maksukohustustest ebaseadusliku kõrvalehoidumise mõiste võtsid kasutusele Allingham ja Sandmo (Randlane 2011: 288). See mõiste hõlmab endas nii tahtlikku maksukohustustest kõrvalehoidumist (maksupettusi, kus maksumaksja jätab tahtlikult kohustused täitmata või esitab valeandmeid) kui ka eksimustest põhjustatud maksukohustustest kõrvalehoidumist (Managing 2008: 28; Kirchler 2007: 97). Allingham ja Sandmo arvates on maksumaksjal võimalus valida kahe variandi vahel: deklareerida kogu tulu ja tasuda selle pealt maksud või jätta osa tulust deklareerimata. Teise variandi puhul on „vahele jäädes“ kulud suuremad kui ausa deklareerimise korral. Seega sõltub maksukuulekus ka sellest, kui suur on tõenäosus, et maksuhaldur maksudest kõrvalehoidumise tuvastab. (Allingham, Sandmo 1973: 2) Allinghami ja Sandmo maksukuulekuse mudeli suurimaks miinuseks on selle piiratus ainult konkreetse olukorraga, kus otsuseid tehakse. Selle mudeli järgi peaks suur osa maksumaksjaid hoiduma maksukohustustest kõrvale, kuna maksuhalduril ei ole ressursse kõikide maksumaksjate iga tehingu kontrollimiseks. (Kirchler 2007: 76; Feld, Frey 2007: 105) Kuni 1980ndate alguseni lähtuti heidutamise mudelist (*deterrence model*), mille põhjal maksukuulekus sõltub hirmust, et maksuhaldur avastab maksukohustustest kõrvalehoidumise. Tegemist oli sisuliselt Allinghami ja Sandmo mudeli edasiarendusega. (Gangl 2012: 3)

Maksukuulekuse motivatsioon kujuneb mitmete tegurite koosmõjul. Kirchler (2007: 3) jagab maksukuulekust mõjutavad tegurid viide kategooriasse:

- poliitilised tegurid (fiskaal- ja maksupoliitika);

- sotsiaalpsühholoogilised tegurid (normid, uskumused, hoiakud, motivatsioon makse tasuda);
- maksuhalduri ja maksumaksja vaheline koostoimimine (suhtumine üksteisesse);
- maksumaksja otsustusprotsessi mõjutavad tegurid (maksukontrolli tõenäosus, karistuste suurus, eelarvamused, ettevõttesisene töökorraldus);
- ettevõtlusvorm (füüsilisest isikust ettevõtja, äriühing).

Kõik need tegurid on omavahel väga tihedalt seotud ning kujundavad koostoimes maksukuulekuse või maksukohustustest kõrvalehoidumise. Vaieldamatult mõjutavad kõik need tegurite kategooriad ka maksudeklaratsiooni õigeaegset esitamist. Käesolevas töös analüüsitakse maksukuulekust mõjutavaid tegureid lähtuvalt sellest, millised neist on olulised maksudeklaratsioonide tähtaegsel esitamisel. Eelneva loetelu kahte esimest punkti käsitletakse üheskoos käesolevas alapeatükis, mis annab üldisema (võrreldes järgnevate alapeatükkidega) ülevaate maksukuulekuse kujunemisest. Maksuhalduri ja maksumaksjate vahelist koostoimet ning otsustusprotsessi mõjutavaid tegureid käsitletakse alapeatükkides 1.2 ja 1.3 ning ettevõtlusvormi (sisemise töökorralduse) mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele alapeatükis 1.2.

Üheks olulisemaks faktoriks maksukuulekuse kujunemisel peetakse ühiskondlikku kokkulepet maksumaksjate ja avaliku sektori vahel (Feld, Frey 2007: 102). Psühholoogilise (ühiskondliku) kokkuleppe teooria järgi on maksumaksja ja maksuhalduri vahel lepe, mis paneb mõlemale osapoolle kohustused. Maksumaksjad peavad täitma korrektselt oma maksukohustused, et laekunud maksudest saaks avalik sektor finantseerida avalike teenuste pakkumist. Samas peavad poliitikud koos avaliku sektoriga tagama, et maksumaksjate raha kasutatakse otstarbekalt ning ühiskonnale kasu tooval viisil ja avalikule sektorile seatud eesmärkide täitmiseks. (Feld, Frey 2007: 104–106) Oluline on maksuhalduri positiivne suhtumine maksumaksjatesse, kuna see kujundab maksumaksjate suhtumise kogu avalikku sektorisse ning on aluseks hästi toimivale riigile. Avaliku sektori suhtumist maksumaksjatesse näitab näiteks maksukohustuste täitmise mugavus ja lihtsus ning seeläbi maksukohustuste vabatahtliku täitmise soosimine. Juhul, kui mõlemad pooled täidavad oma kohustused, valitseb maksumaksjate seas pühendunud maksukuulekus. Vastasel juhul levib maksumaksjate seas alistuv või loominguline maksukuulekus.

Ühiskondliku leppe teooria käsitleb maksukuulekuse kujunemist Allinghami ja Sandmo mudelist laiemalt. Lähtuvalt ühiskondliku leppe teooriast võib makse vaadata kui hinda, mida maksumaksjad peavad avalike hüvede tarbimise eest tasuma. Maksukuulekus on oluliselt mõjutatud sellest, et maksumaksjad väärtustavad nende maksurahaga finantseeritud, kuid avaliku sektori poolt pakutavaid hüvesid (Torgler 2003: 89). Kui pakutavate hüvede ja maksukoormuse tasakaalu reeglit rikutakse ning hind (ehk maksukoormus) seatakse liiga kõrgeks võrreldes saadavate hüvedega, võivad maksumaksjad arvata, et neil on õigus maksukohustustest kõrvale hoiduda. (Feld, Frey 2007: 104) Liiga kõrge maksukoormuse all peetakse silmas tasutud maksude ja pakutavate avalike hüvede tasakaalu. Näiteks võib maksukoormust pidada liiga kõrgeks, kui maksumäära tõstetakse ning pakutavate avalike hüvede hulk/maht jäetakse endiseks.

Osapoolte huvi ühiskondlikus leppes ei ole ainult rahaline. Oluline roll on kogu avaliku sektori ja maksumaksjate vahelisel suhtumisel ja õiglusel. (Feld, Frey 2007: 106) Omavahelisest mõistvast suhtumisest võidavad nii maksumaksjad kui ka avalik sektor. Koheldes maksumaksjaid vähetähtsatena, kaotavad mõlemad lepingu osapooled: vabatahtlik maksukuulekus väheneb, mistõttu saab avalik sektor pakkuda maksumaksjatele vähem avalikke hüvesid. Sel juhul tajuvad maksumaksjad makse kui vahendit nende vabaduse piiramiseks ning reageerivad sellele kaotatud vabaduse taastamiseks maksukohustustest kõrvalehoidumisega (kasutades nii seaduslikke kui ka ebaseaduslikke viise) (Kirchler 1999: 133; Feld, Frey 2007: 111). Mõistva suhtumise printsiibi rikkumine ei pea olema otseselt tahtlik, oluline roll on avaliku sektori võimel maksutulu võimalikult vähe raisata. Usaldus avalikku sektorisse väheneb, kui maksumaksjate raha kasutatakse ülemäära suures osas enda ülalpidamiseks ja heaolu tagamiseks, mille tõttu ei suudeta vajalikul määral avalikke hüvesid pakkuda (Feld, Frey 2007: 112).

Rahva kaasamine avaliku sektori otsustusprotsessidesse on oluline, et tagada ühiskondliku leppe toimimine praktikas. Empiirilisel on tõestatud positiivne seos maksukuulekuse ja avaliku sektori (konkreetselt valitsuse) usaldamise vahel. Kasutades *World Values Survey*´i ja *International Social Survey Programme*´iga aastate 1995–1997 kohta kogutud Šveitsi füüsiliste isikute andmeid, leidis Torgler (2003), et usaldus valitsuse vastu oli positiivses seoses maksukuulekusega. Samas uuringus leiti, et rahva

osalemine poliitikas (otsedemokraatia näol) on positiivses seoses maksukuulekusega (Torgler 2003: 222–226).

Lisaks rahva kaasamisele on õiglusel oluline osa avaliku sektori ja maksumaksjate omavaheliste suhete kujunemisel, mis on tugevalt seotud isiklike ja sotsiaalsete normide, maksusüsteemi ülesehituse ning avaliku sektori kulutustega (Torgler 2003: 89). Maksukohustusi ei määrata maksumaksjatele vastavalt nende soovile, mistõttu on maksumaksjatel vähem õigusi maksukoormuse muutmiseks kui avalikul sektoril. Väiksemad õigused panevad maksumaksjaid muret tundma õigluse pärast, kuna nende positsioon ühiskondlikus leppes on nõrgem võrreldes avaliku sektoriga. Sotsiaalpsühholoogiliselt eristatakse kolme liiki õiglust: jaotav, protseduuriline ning karistuslik õiglus. Jaotav õiglus viitab eelmainitud maksumaksjate kulude (maksukoormuse) ja saadavate tulude tasakaalule, mille puhul tajutakse maksusüsteemi õiglasena. Lisaks konkreetse maksumaksja enda tulule ja kulule peetakse jaotava õigluse all silmas tulude ja kulude ühiskondlikku suhet. Kui teised maksumaksjad maksavad vähem makse, kuid saavad vastu rohkem või sama palju avalikke hüvesid, peetakse maksusüsteemi ebaõiglaseks. Ebaõigluse tajumine võib anda enam makse maksvale maksumaksjale põhjuse maksukohustustest kõrvale hoiduda ja mitte täita oma kohustusi ühiskondlikus leppes. (Kirchler 2007: 75, 78)

Protseduuriline õiglus on oluline maksudega seotud regulatsioonide ja protseduuride aktsepteerimisel. Konkreetselt puudutab protseduuriline õiglus ametivõimude poolt läbiviidavate otsustusprotseduuride õiglust ning otsustaja suhtumist maksumaksjasse. (Murphy 2005: 566) Otseselt saab protseduurilist õiglust mõjutada maksuhaldur, kes puutub igapäevaselt kokku maksumaksjatega. Siiski ei ole tegemist ainult avaliku sektori ühe asutuse mõjualasse puutuva nähtusega. Protseduuriline õiglus puudutab kogu avaliku sektori legitiimsust ning rahva usaldust legitiimsuse vastu. Kui avaliku sektori otsustusprotseduure (nii üldisel poliitilisel kui ka konkreetse asutuse või ametniku tasandil) tajutakse õiglastena, võib tajutud õiglus aidata säilitada maksukuulekust ka üksikute negatiivsete kokkupuudete korral maksuhalduriga. (Kornhauser 2007: 149). Avalikul sektoril on oma ülesandeid täites oluline olla usaldusväärne, neutraalne ja inimestest lugu pidada, et tagada maksumaksjate usaldus legitiimsuse vastu (Murphy 2005: 566). Üheks maksumaksjatesse austusväärse

suhtumise ja ühiskondliku leppe kujunemise aluseks võib pidada jaotava õigluse printsiibist kinnipidamist.

Karistuslik õiglus on seotud maksuseaduste rikkumisele järgnevate sanktsioonide sobivuse ja vajalikkuse tajumisega. Põhiline tähelepanu koondub normide rikkujate vastutusele, kahjusaajale tekitatud kahju hüvitamisele ja karistustele, mida normi rikkujate suhtes kohaldatakse. Rikkuja karistus ja vastutus peavad vastama rikkumise suurusele ja tõsidusele. (Kirchler 2007: 76) Seos protseduurilise ja karistusliku õigluse vahel on tugev, sest mõlemad sõltuvad otseselt nii maksuhalduri tegevusest kui ka avaliku sektori poolt elluviidavast maksupoliitikast. Käesolevas töös käsitletav maksudeklaratsioonide esitamise hiline puudub otseselt protseduurilist ja karistuslikku õiglust, kuna see on seotud maksumaksja ja maksuhalduri omavahelise suhtlusega. Maksuhalduri võimalusi ja viise maksukuulekuse mõjutamisel käsitletakse põhjalikumalt alapeatükis 1.3.

Õigluse seisukohalt tekib probleem „liulaskjatega“ (*free-riders*), kes üldse ei tasu makse või kes teevad seda teistest vähem, ohustades oma käitumisega avaliku sektori tulusid ja seeläbi pakutavate avalike hüvede hulka (Torgler 2003: 181). Tegemist on maksumaksjatega, kes ei täida ühiskondliku leppega neile pandud kohustusi. Maksukohustustest kõrvalehoidumise negatiivne efekt on kahekordne: esmalt väheneb avaliku sektori tulu ning seejärel väheneb maksukuulekate maksumaksjate tajutud õiglus. Viimase tõttu võivad ka maksukuulekad hakata maksukohustustest kõrvale hoiduma, mis võimendab tulude vähenemist veelgi. Senini kuulekate maksumaksjate maksukohustustest kõrvalehoidumise põhjuseks on soov taastada õiglus enda suhtes (Torgler 2003: 116). Kui avalik sektor ei suuda „liulaskjatega“ tegeleda, rikub avalik sektor ühiskondliku leppega talle pandud kohustusi. Nimelt annab „liulaskjatega“ mittetegelemine pühendunud maksukuulekusega maksumaksjatele kaudselt signaali, et maksuhaldur soosib maksukohustustest kõrvale hoidumist.

Maksumaksjad võivad tajuda nii ebaõiglust kui ka õiglust mitmel tasandil: indiviidi, grupi ja ühiskondlikul tasandil (Kirchler 2007: 76). Kui maksumaksjad tunnetavad ennast osana ühiskonnast ning tajuvad avalikku sektorit õiglase partnerina, siis nende maksukuulekus kasvab. Seda isegi juhul, kui nad on enda suhtes tajunud vähesel määral ebaõiglust. (Kirchler 2007: 92) Sellisel juhul saab ühiskondlik lepe toimida. Õigluse

kontseptsioon täiendab ühiskondliku leppe teooriat, kus olulist rolli ei mängi ainult avaliku sektori ja maksumaksjate vahelised suhted, vaid ka maksumaksjate omavaheline koosmõju kujundab maksukuulekuse. Kui maksumaksjad tajuvad, et avalik sektor on nendega õiglane (nii makse kogudes kui ka maksutulu kasutades) ning nad mõistavad, et oluline on olla õiglane ka teiste maksumaksjate suhtes (maksukohustustest kõrvalehoidumine on tegelikult ühiskonna petmine), on nende motivatsioon maksukohustusi täita kõrgem. Sel juhul on ühiskonnas valitsev pühendunud maksukuulekus.

Maksukuulekuse mõjutegureid on palju ning ammendavat loetelu on keeruline välja tuua. Maksukuulekus kujuneb välja avaliku sektori ja maksumaksjate omavahelises koostoimes, millest vähem tähtis ei ole maksumaksjate omavaheline mõju. Tuginedes ühiskondliku leppe teooriale, saab väita, et pühendunud maksukuulekuse tagamiseks peavad avalik sektor ja maksumaksjad mõistma oma kohustusi ja rolli selles kokkuleppes ning suhtuma üksteisesse austusega. Maksuhalduri ülesandeks on pühendunud maksukuulekuse tagamine ühiskonnas võimalikult suurel määral ning loomingu- ja alistuva maksukuulekuse osatähtsuse vähendamine.

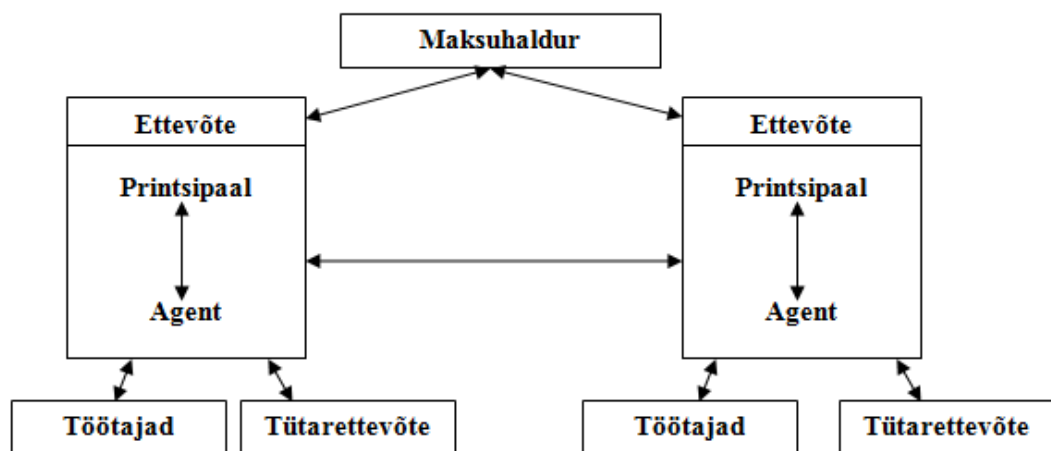
1.2. Maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mõjutavad tegurid

Käesolevas alapeatükis käsitletakse tegureid, mis mõjutavad maksudeklaratsiooni tähtaegset esitamist. Kuna magistritöö puudutab ettevõtlusega tegelevate isikute poolt esitavate maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist, käsitletakse käesolevas töös maksudeklaratsiooni esitamist mõjutavaid tegureid ettevõtete võtmes. Vaatluse alla võetakse, millist mõju võivad avaldada maksudeklaratsiooni tähtaegsele esitamisele ettevõttesisene (maksumaksjasine) agendi ja printsipaali suhe ning maksudeklaratsiooni täitmise ja esitamisega seotud halduskoormus.

Eelmises alapeatükis käsitletud ühiskondliku leppe teooria kehtib nii üksikisikute kui ka ettevõtete kohta: mõlemad hindavad saadavaid avalikke hüvesid ja nende pakkumise finantseerimiseks tasutud maksude (maksukoormuse) tasakaalu. Üksikisikute puhul on seos mõjutegurite ja tulemuse vahel tihti selgem kui ettevõtete puhul. Ettevõtete

maksukohustustest kõrvalehoidumine on palju keerulisem nähtus, kuna hõlmab endas rohkem kui ühe inimese ja isiku strateegilist käitumist. Mõju avaldavad ettevõtte omanike, juhtide ja alluvate omavahelised suhted (Chen, Chu 2005: 2). Lisaks mõjutab maksukuulekust ettevõtte majanduslik olukord ning muud alapeatükis 1.1 mainitud tegurid.

Joonisel 1 on kujutatud, millised ettevõttesisesed ja ettevõtete vahelised seosed on olulised maksuarvestuses ja maksude deklareerimisel. Need seosed mõjutavad ka maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist. Esiteks avaldavad üksteisele mõju ettevõtted, mis võivad olla nii partnerid (näiteks hankija-tarnija suhe) kui ka üks ettevõtte võib alluda teisele (näiteks tütaretevõtte emaettevõttele). Teiseks on tähtsad maksuhalduri ja ettevõtte omavahelised suhted, kuna maksuarvestuse andmed maksudeklaratsioonide näol esitatakse maksuhaldurile. (Kirchler 2012: 4) Lisaks välistele suhetele mõjutab ettevõtte maksukuulekust ja seeläbi maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist printsipaali ja agendi suhe (Crocker, Slemrod 2005: 1593).



Joonis 1. Maksude deklareerimise ja arvestusega seotud ettevõtete sisemiste ja väliste seoste skeem. Allikas: (Kirchler 2012: 4; Crocker, Slemrod 2005: 1593–1594), autori koostatud.

Klassikaliselt tähendab agendiprobleem (*agency problem*) olukorda, kus enda kasulikkust maksimeeriv ratsionaalne agent (töövõtja) on liiga palju või liiga vähe lojaalne oma printsipaalile (tööandjale) (Morck 2009: 2–3). Agendiprobleemi korral on printsipaal tegevdirektor või kontrolliv osanik/aktsionär ning agent printsipaalile alluv töötaja (Morck 2009: 2). Käesolevas töös käsitletakse agendina isikut, kes allub otse

printsipaalile ja vastutab ettevõtte maksuarvestuse eest ning esitab ettevõtte maksudeklaratsioone (enamasti raamatupidaja). Maksukohustustest kõrvale hoidumiseks on vaja mõlema koostööd või vähemalt agendi tegutsemist ja printsipaali tegevusetust. Sellepärast on väikestel ettevõtetel ja füüsilisest isikust ettevõtjatel lihtsam maksukohustustest kõrvale hoiduda: neil ei ole vaja oma tegevust kellegagi kooskõlastada ja sellest aru anda. Samuti peavad nad maksude maksmist otsesemalt oma isikliku vara kaotuseks (Kirchler 2007: 154).

Maksudeklaratsiooni mittetähtaegne esitamine on maksukohustustest kõrvalehoidumise üheks viisiks, mis ei eelda üldjuhul agendilt erialaste teadmiste kasutamist. Agendid on enamasti raamatupidamise ja maksuarvestuse spetsialistid. Maksukuulekuse tagamises on neil kahteline roll. Nad aitavad vähendada alistuvale maksukuulekusele iseloomulike lihtsamate vigade arvu maksude arvestamisel, deklareerimisel ja tasumisel. Samas aitavad agendid luua keerulisemaid skeeme, mille abil maksukohustustest kõrvale hoiduda ning mis on iseloomulik loominguilisele maksukuulekusele. (Vilen 2012: 189) Seega peaksid agendi rollis olevad spetsialistid ühest küljest vähendama hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide hulka, sest nende ülesandeks on vähendada selliste vigade arvu. Teisest küljest võivad nad maksukohustustest kõrvalehoidumise muuta maksuhaldurile raskemini avastatavaks.

Lisaks maksuhalduri mõjule omab ettevõtte maksukuulekuse kujunemisel tähtsust ka ettevõttesisene mõju. Kuna agent on üldjuhul oma ala professionaal, siis printsipaali ja agendi suhtes on informatsiooni asümmeetria, mida agent saab oma kasuks ära kasutada (Biswas 2009: 3). Seega on agendil realselt rohkem võimalusi printsipaali teadmata maksukohustustest kõrvale hoiduda ning ka maksudeklaratsioone seaduses sätestatud tähtajast hiljem esitada. Taoliste olukordade vältimiseks peab ettevõtte arendama sisemisi kontrollimehhanisme, et agent ei saaks tahtlikult tegeleda maksukohustustest kõrvalehoidumisega ja oma kohustusi lohakalt täita. Olukordadega, kus printsipaal ei suuda agendi piisavalt kontrollida, kaasneb ettevõtte jaoks ainult kulu sisekontrollisüsteemi ülalpidamise näol. Kulu tähendab, et sisekontrollisüsteem ei suuda oma ülesandeid täita, kuid süsteemi käigus hoidmisega seotud kulud on endiselt olemas. (Chen, Chu 2005: 154) Maksukuuleka printsipaali huvides on tagada, et agent esitaks

maksudeklaratsioone õigeaegselt, mis aga toob kaasa kulud sisekontrollisüsteemi loomise ja käigus hoidmise näol.

Maksudeklaratsiooni tähtaegne esitamine ei sõltu siiski ainult agendi hoolsusest ja tahtmisest oma tööülesandeid korrektselt täita. Agendi ülesandeks on maksudeklaratsioonide korrektne täitmine ja tähtaegne esitamine. Selleks, et agent saaks oma tööd teha, on väga oluline töökorraldus tema ja printsipaali vahel. Üldjuhul on viimasel õigus teha majandustehinguid ning allkirjastada dokumente, mis on maksuarvestuse ja maksudeklaratsioonide täitmise aluseks (Crocker, Slemrod 2005: 1596). Kui nende kahe koostöö sujub, on agendil lihtsam teha oma tööd ning täita maksudeklaratsioone ja esitada neid tähtaegselt maksuhaldurile. Seega üheks mõjufaktoriks maksudeklaratsioonide tähtaegsel esitamisel on agendi ja printsipaali omavaheline töökorraldus.

Seos maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise ning agendi ja printsipaali suhte ja töökorralduse kohta ettevõttes ei ole alati üheselt määratletav. Nii printsipaal kui ka agent võivad tunda vastumeelsust riskide suhtes (Chen, Chu 2005: 154). Samuti võib üks neist olla vastu suuremate riskide võtmisele (iseloomulik pühendunud maksukuulekusele) ning teine riskialdis (iseloomulik loominguelsele ja alistuvale maksukuulekusele) (Chen, Chu 2005: 154; McBarnet 2002: 1). Maksuarvestuse ja maksudeklaratsioonide esitamisega tegelevad enamasti agendid, mis tähendab, et kui printsipaali soov on esitada maksudeklaratsiooni mittetähtaegselt, siis tuleb tal selleks agenti veenda (juhul, kui agent ei ole riskialdis) (Crocker, Slemrod 2005: 1600). Väitesse, et printsipaal ei soovi esitada maksudeklaratsioone õigeaegselt, tuleb suhtuda kriitiliselt, sest sellega võivad kaasneda maksuhalduri sanktsioonid ja kahju ettevõtte mainele. Kahju mainele võib kaasneda juba loominguelse maksukuulekusega (Gallemore 2012: 4). Üldjuhul on maksuarvestuse eest juriidiliselt vastutav printsipaal, kes võib sellise teo eest karistada saada, mis võib teda vähem riskialtimaks muuta (Biswas 2009: 6).

Üheks faktoriks, mis mõjutab maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama ja vähem riske võtma (nii printsipaali kui ka agendi puhul), on maksuhalduri poolsed rikkumisele järgnevad sanktsioonid. Lähtudes Allinghami ja Sandmo mudelist (vt alapeatükk 1.1 ja 1.3), peaks üheks põhjuseks, miks ettevõtted esitavad maksudeklaratsioone tähtaegselt

(või mittetähtaegselt), olema hirm maksuhalduri sanktsioonide ees. Maksuhalduri sanktsioonid võivad suurendada ettevõtte kulusid ja kahjustada mainet. (Gangl 2012: 3) Hirm suurendab maksukuulekust alistuva maksukuulekuse korral, kuna alistuva maksukuulekuse tagab maksuhaldur maksumaksjate mõjutamise tulemusena (McBarnet 2002: 1). Pühendunud maksukuulekust, kus maksudeklaratsioonid esitatakse tähtaegselt, kuna ettevõtte (printsipaal) mõistab selle olulisust, hirmutamise ei saavutata (McBarnet 2002: 12). Käesolev töö ei lähtu Allinghami ja Sandmo mudelist, kuid käsitleb siiski ettevõtete soovi vältida maksuhalduri sanktsioone ühe faktorina maksukuulekuse tagamisel.

Lisaks maksuhalduri sanktsioonidele, tekitab juba maksukohustuste täitmine ettevõtetele (ja teistele maksumaksjatele) erinevaid kulusid. Esiteks kannab ettevõtte otsese maksude maksmise kulu (tasutav maksusumma) ning teiseks kaudse kulu halduskoormuse näol. Halduskoormus tähendab aega ja raha, mida maksumaksja peab kandma lisaks maksude maksmisele (maksukoormusele), et ta saaks korrektselt täita oma maksukohustused (Jabbar, Pope 2008: 89). Alapeatükis 1.1 käsitletud ühiskondliku leppe teooria kohaselt võrdlevad maksumaksjad enda maksukohustuste täitmisega seotud kulusid avaliku sektori poolt saadavate hüvedega. Nende kulude hulka tuleb arvata ka maksude administreerimisega seotud kulud, mis väikese ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks on proportsionaalselt palju suuremad kui suurettevõtete puhul, sest kohustuste hulk on üldjuhul sama (Atawodi, Ojeka 2012: 90).

Riske vältiva agendi ja printsipaali puhul, kes tahavad tagada ettevõtte pühendunud maksukuulekuse, kaasneb ettevõttele küllaltki suur halduskoormus. Seadusest tulenevate nõuetega kurssi viimine, raamatupidamissüsteemi ülesehitamine, raamatupidaja (agendi) palkamine tähendab kulusid (McKerchar 2006: 49). Maksukohustuste täitmine ei ole ühe ettevõtte eksisteerimise eesmärk, mistõttu toob maksuarvestusega tegelemine kaasa vähemate ressursside panustamist oma põhitegevusele (McKerchar 2006: 50). Agendi ja printsipaali suhe tegevjuhi ja raamatupidaja näol on osaliselt tingitud vajadusest spetsialiseeruda. Agent täidab oma kohustusi maksuarvestuses ja raamatupidamises, lastes printsipaalil tegeleda oma põhiülesannetega (ettevõtte juhtimisega). Kõrge halduskoormus on üks faktor, mis võib mõjutada ettevõtete maksukuulekust (Atawodi, Ojeka 2012: 87). Väiksematel

ettevõtetele võib nappida ressursse, et täita maksukohustuste korrektselt (sealhulgas esitada maksudeklaratsioone tähtaegselt).

Väikeste ettevõtete halduskoormuse ja maksukuulekuse seost aitab selgitada ka jaotava õigluse printsiip. Nimelt võrdlevad maksumaksjad avalikult sektorilt saadud hüvesid ja kulusid, mis on tehtud nende hüvede saamiseks (halduskoormus, maksude maksmiseks kulunud raha). Väikeste ettevõtete puhul on tulu ja kulu suhe üldjuhul väiksem kui suuremate ettevõtete puhul, kuna halduskoormusest tingitud kulu on võrreldes tuluga suurem kui suurettevõtetes (juhul, kui väikeettevõtete kohta ei kehti lihtsustatud maksuarvestuse reeglid). Suhteliselt suuremate kulude tõttu võidakse maksusüsteemi tajuda ebaõiglasena, mis omakorda toob kaasa maksukohustustest kõrvalehoidumise või ebakorrekse täitmise. (Torgler 2003: 181; Atawodi, Ojeka 2012: 90) Maksuseaduste lohakas täitmine võib tähendada muu hulgas ka maksudeklaratsioonide mittetähtaegset esitamist.

Seos ettevõtete halduskoormuse ja maksukuulekuse vahel ei ole alati üks-üheselt selge (Jabbar, Pope 2008: 1). Keerukamad maksuseadused aitavad tagada õigluse printsiibi parema rakendamise, kuna määratlevad erisused ettevõtete (ja teiste maksumaksjate) vahel ning sellest tulenevalt ka halduskoormuse erinevad suurused erinevatele ettevõtetele. Lisaks on keerukus vajalik seaduste kuritarvituste vastu võitlemisel. (Krause 2008: 398) Seega aitab õigusaktide keerukus ühelt poolt praktikas rakendada õigluse printsiipi maksude tasumisel, kuid teisest küljest rikub õigluse printsiipi keerukama maksude arvestamise ja administreerimise näol. Kuna maksudeklaratsioonide esitamine on seotud halduskoormusega, võetakse maksuseaduste keerukus arvesse ühe faktorina, mis võib mõjutada ettevõtteid maksudeklaratsioone seaduses märgitud tähtajast hiljem esitama.

Juhul, kui ettevõttele maksuseadustega pandud halduskoormus ja maksumäär on liiga kõrge võrreldes saadavate hüvedega, võidakse maksudeklaratsioon üldse esitamata jätta (Alm 2010: 579; Frey 2007: 104). Sel juhul maksudeklaratsioon süsteemi üldse ei satu ning maksuhaldur sellest teada ei saa (Alm 2010: 579). Maksuhalduri teadmatus eelduseks on, et maksudeklaratsiooni ei pea ettevõtte esitama perioodiliselt (pärast registreerimiskohustuse täitmist). Vastasel juhul oleks maksuhalduril info täitmata kohustuse kohta teada ning ta saaks sellele vastavalt reageerida. Käesolevas töös

käsitletakse hilinenud maksudeklaratsioonidena ka neid maksudeklaratsioone, mida ei ole tähtajaks esitatud, kuid mille kohta on maksuhalduril andmed, et seda oleks tulnud teha. Maksudeklaratsioone, mille esitamise kohustuse kohta maksuhalduril andmed puuduvad, käesolevas töös ei käsitleta.

Maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise halduskoormust tekitab maksudeklaratsiooni täitmisele ja esitamisele kulunud aeg. Arvestades, et tänapäeval toimub suur osa maksudeklaratsioonide esitamisest läbi elektrooniliste kanalite, võib maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mõjutada maksuhalduri pakutavate teenuste hulk, lihtsus, kättesaadavus ja kasutajate nõuetele vastavus (Schaupp 2010: 636; Alm 2010: 585). Isegi agent (raamatupidaja), kes on oma ala professionaal, peab ennast pidevalt maksuseaduste ja tehnoloogiliste uuendustega kurssi viima. Juhul, kui agendid tajuvad, et maksuhalduri lahendused maksudeklaratsioonide esitamiseks on nende jaoks mugavad ja kasulikud, muutub ka maksudeklaratsioonide esitamine nende jaoks lihtsamaks ning aitab kokkuvõttes ettevõtte halduskoormust vähendada (Schaupp 2010: 637). Maksuhalduri mugavad teenused ja lahendused aitavad kaasa maksukuulekusele ka õigluse printsiibist lähtuvalt. Ettevõtja tajub, et maksude tasumise eest saab ta vastu mugavaid avalikke teenuseid, mis omakorda tähendab, et maksukohustuste täitmine tekitab vähem kulusid. Seega ühe mõjutegurina maksudeklaratsiooni tähtaegsel esitamisel käsitletakse maksuhalduri poolt pakutavaid teenuseid ja lahendusi ettevõtetele oma maksukohustuse täitmiseks.

Ettevõtete (ja ka muude organisatsioonide) puhul, mis on tööandjad, tekitab küllaltki suurt halduskoormust maksude kinnipidamise süsteem. Selle süsteemi kohaselt arvestavad ja tasuvad maksud töötajate töötasude pealt väljamakseid teinud ettevõtted. Süsteemi plussiks on suurem maksukuulekus, kuna maksumaksjatel, kelle eest tasude väljamaksja maksukohustused täidab, praktiliselt puudub võimalus oma maksukohustused täitmata jätta. Kinnipidamise süsteemi miinuseks on ettevõttele, kes väljamakseid teeb, suur halduskoormus (maksudeklaratsiooni täitmisele ja esitamisele kulunud aja näol). (Withholding ... 2009: 9, 12) Sellise süsteemi rakendamine maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise seisukohalt omab vastandlikku mõju. Esiteks peaks see potentsiaalselt suurendama tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu, kuna maksudeklaratsioone esitavad agendid. Teisest küljest suureneb agendi (ja

seeläbi ettevõtte) halduskoormus, mis võib tuua kaasa hilinemise maksudeklaratsiooni esitamisel. Autor vaatleb käesolevas töös maksude kinnipidamise süsteemi kui ühte võimalikku mõjutegurit maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemisel.

Seos maksukuulekuse ja halduskoormuse vahel on empiirilisel kohati ebaselge. Malaisias 2007. aastal läbiviidud uuringu tulemuste kohaselt, kus küsitleti 1300 väike- ja keskmist ettevõtet (küsitlusele vastas 175 ettevõtet), selgus, et kõrgema halduskoormusega ettevõtted (ettevõtted, kes tajusid halduskoormust kõrgena), olid küsimustikus toodud kaasuste põhjal altimad maksukohustustest kõrvale hoiduma. Samas ei olnud tulemus statistiliselt oluline. (Jabbar, Pope 2008: 9, 14–15) Tegemist on siiski küsitlusel põhinevate andmetega, mistõttu jääb selgusetuks, kas ettevõtted ka reaalselt hoiaksid rohkem maksukohustustest kõrvale. Uuringus ei käsitletud hilinemisega esitatud maksudeklaratsioone, vaid esitati kaasuseid tulu ala- ja üledeklareerimise kohta (Jabbar, Pope 2008: 13). Seetõttu jääb seos halduskoormuse ja maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise vahel empiirilisel ebaselgeks. Saksamaa väikeste ja keskmiste ettevõtete 2003. aasta kuluandmete põhjal tehtud uuringus selgus, et väikeste ja keskmiste ettevõtete halduskoormus on suurem kui suurettevõtete oma (Eichfelder, Schorn 2008: 11). Samuti selgus uuringust, et agendid (raamatupidajad) aitavad ettevõtte halduskoormust vähendada, kuna neil on rohkem teadmisi ja kogemusi raamatupidamise (ja maksuarvestuse) korraldamisest (Eichfelder, Schorn 2008: 18). Seega võib halduskoormusel olla teatav roll maksudeklaratsioonide tähtaegsel esitamisel, kuid empiirilisel on seda vähe uuritud.

Tabelis 2 on kokkuvõtvalt toodud ära, millised tegurid ja kuidas võivad mõjutada maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist. Halduskoormuse kohta on mõju välja toodud nii üldiselt kui ka halduskoormust mõjutavate tegurite suhtes. Kõik tegurid puudutavad otseselt maksudeklaratsioonide esitamist. Üldised mõjutegurid (näiteks avaliku sektori suhtumine ettevõtetesse) on tabelis välja toodud konkreetsete näitajatena (näiteks maksuhalduri kehvad teenused). Tegemist ei ole ammendava loeteluga, kuid annab siiski ülevaate maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mõjutavatest teguritest.

Tabel 2. Maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele mõju avaldavad tegurid ja mõju suund.

Mõjutegur	Mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele
Agendi olemasolu ettevõttes	Positiivne
Agendi ja printsipaali hea koostöö	Positiivne
Hirm maksuhalduri sanktsioonide ees	Positiivne
Kõrge halduskoormus, sh:	Negatiivne
keerukad maksuseadused	Negatiivne
maksude kinnipidamise süsteem	Negatiivne
kehvad maksuhalduri teenused	Negatiivne

Allikas: (Atawodi, Ojeka 2012: 87; Gangl 2012: 3; Schaupp 2010: 637; Vilen 2012: 189), autori koostatud.

Maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mõjutavad paljud tegurid, millest kõige olulisema välja toomine on keeruline. Kui ettevõtte sisemine töökorraldus on hästi organiseeritud ning halduskoormus mõõdukas, peaks tähtaegselt esitatud deklaratsioonide osakaal olema väga suur. Oma sisemisi tööprotsesse saab maksumaksja ise mõjutada. Samas halduskoormusega seonduval on oluline roll maksuhalduril, kes saab seda vähendada lihtsate ja mugavate teenuste abil. Lisaks võivad maksukuulekust suurendada maksuhalduri poolt rakendatavad sanktsioonid.

1.3. Maksukuulekuse mõjutamine maksuhalduri poolt

Käesolevas alapeatükis analüüsitakse, kuidas maksuhaldur saab ja peab mõjutama maksukuulekust, et tagada maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine. Vaatluse alla võetakse maksuhalduri suhtumine maksumaksjatesse ning selle mõju maksukuulekusele. Samuti analüüsitakse, kuidas saab maksumaksjaid käitumise järgi grupeerida ning milliste vahenditega saab maksuhaldur maksumaksjate erinevaid gruppe mõjutada. Analüüsitakse nii maksuhalduri klassikalisi meetmeid (näiteks maksukontroll) kui ka maksumaksja jaoks positiivsemaid meetmeid (näiteks informatsiooni jagamine maksumaksjatele) maksukuulekuse tagamisel.

Maksukuulekus on maksuhaldurile oluline, kuna maksuhalduri eesmärgiks on võimalikult suurel hulgal maksutulude kogumine. Eesmärgi saavutamise aluseks on

piisava maksukuulekuse taseme tagamine maksumaksjate seas. Ideaaliks on võimalikult suur hulk vabatahtliku maksukuulekusega maksumaksjaid. Vahendid maksukuulekuse tagamiseks võivad paljuski erineda. Klassikaliselt lähtutakse maksukuulekuse mõjutamisel Allinghami ja Sandmo mudelist, kus maksumaksjaid motiveerib maksukohustusi täitma hirm maksuhalduri sanktsioonide ees. Selle lähenemise miinuseks on asjaolu, et see ei suurenda vabatahtlikku maksukuulekust (Feld, Frey 2007: 102). Lähtudes maksukuulekuse tagamisel ainult maksumaksjate karistamisest, peaks maksukohustustest kõrvalehoidumine olema palju levinum, kui see tegelikkuses on, sest maksuhalduril pole piisavalt ressursse kõikide maksumaksjate kontrollimiseks. (Feld, Frey 2007: 102) Maksukuulekuse tagamisel ei ole seega otstarbekas lähtuda ainult Allinghami ja Sandmo mudelist.

Maksukuulekuse tagamise strateegia peaks koosnema kolmest põhilisest komponendist (Compliance ... 2010: 20):

- kasvatada maksumaksjate soovi vabatahtlikult maksukohustusi täita (mõjutada ühiskondlikke norme ja maksumaksjate suhtumist);
- muuta maksukohustuste täitmine lihtsaks (lihtsustada maksuteenuseid, abistada ja informeerida maksumaksjaid);
- kasutada stiimuleid (karistada maksukohustustest kõrvale hoidjaid, premeerida maksukuulekaid).

Eeltoodud loetelu põhjal on maksumaksjate karistamine ainult üks viis maksukuulekuse tagamiseks. Konkreetsete meetmete valiku aluseks on kaks kriteeriumi: efektiivsus (kulu ja tulu suhe) ning mõjususe (maksukuulekuse taseme tõus) (Compliance ... 2010: 10). Kõrgem efektiivsus saavutatakse, kui väiksema kuluga saavutatakse sama või kõrgem maksukuulekuse tase (Managing ... 2009: 12). Kuludena võetakse arvesse nii maksuhalduri kui ka maksumaksja kulud meetme rakendamisel. Juhul, kui maksukuulekuse tagamiseks rakendatakse uut meetet, mis vähendab maksuhalduri kulusid, kuid suurendab samal määral maksumaksja kulusid, pole kulude seisukohalt uuel ja vanal meetmel vahet, kui tulude tase jääb samaks. Tuluna peetakse silmas meetme rakendamisest tingitud maksukuulekuse tõusu tõttu rohkem laekuvaid makse. Mõjususe näitab, kas meetmega saavutati eesmärk. Kui mingi meetme rakendamisel maksukuulekuse tase tõuseb, siis on see meede mõjus (Monitoring ... 2008: 7).

Efektiivsus ja mõjususe ei pruugi olla omavahel positiivselt seotud, näiteks väga efektiivne meede võib maksukuulekust mitte mõjutada. Samas kui väiksemate kuludega hoitakse sama maksukuulekuse taset, tasub seda meedet siiski kasutada. Meede on seda parem, mida kõrgem on selle efektiivsus ja mõjususe.

Enne karistamist peaks maksuhaldur üritama tõsta maksukuulekust ennetavate meetmetega (Compliance ... 2010: 10). Maksukuulekuse tagamise aluseks on alapeatükis 1.1 käsitletud ühiskondliku leppe teooria ja protseduurilise õigluse printsiibist lähtuvalt maksuhalduri usaldusväärne, lugupidav ja neutraalne suhtumine maksumaksjatesse. Vastasel juhul rikub maksuhaldur ühiskondlikku lepet ning maksumaksjal tekib õigustus oma maksukohustusi mitte täita. (Kornhauser 2007: 149; Murphy 2005: 566) Juhul, kui maksuhaldur tagab õiglase suhtumise maksumaksjatesse, on maksumaksjatel raskem õigustada maksukohustustest kõrvalehoidumist. Ühiskondliku leppe teooriast lähtuvalt ei ole maksukuulekuse aluseks mitte hirm maksuhalduri sanktsioonide ees, vaid vastastikune soov lepingut täita ja sellest tulenev lugupidav suhtumine üksteisesse. Protseduuriline õiglus aitab tagada, et maksumaksjad peavad avalikku sektorit ja selle protseduure seaduslikuks ning avalikul sektoril on nende silmis õigus kasutada võimu oma ülesannete täitmiseks (Kirchler 2007: 84). Vastasel juhul ei peeta avaliku sektori võimu legitiimseks.

Lugupidava suhtumise olulisust näitab Austraalia maksuhalduri poolt läbiviidud eksperiment. 2001. aastal viidi läbi ühekordne eksperiment, kus ligikaudu 4100 maksumaksjale, kes ei esitanud tähtaegselt kvartaalset maksudeklaratsiooni, saadeti meeldetuletav kiri. Kirjades kasutati erinevaid kirjaviise (informatiivne, personaalne ja standardne) ning osadele kirjadele lisati klausel maksumaksja õiguse kohta olla lugupidavalt koheldud või õiguse kohta saada informatsiooni (Wenzel 2002: 6). Ettevõtete puhul, mis said lugupidava kohtlemise klausliga kirja, suurenes maksudeklaratsiooni esitamise määr võrreldes ettevõtetega, kes kirja ei saanud või said teises kirjaviisis kirja (Wenzel 2002: 21). Kokkuvõttes suurendas kirjade saatmine maksukuulekust (olenemata kirjastiilist) võrreldes maksumaksjatega, kes kirja ei saanud. Samuti selgus eksperimentidest, et ühekordsete (näiteks ühekordne kirjade saatmine) meetmetega saavutatud maksukuulekuse tõus oli suhteliselt väike ja enamasti statistiliselt ebaoluline. (Wenzel 2002: 28) Seega on lugupidav suhtumine maksumaksja

ja maksuhalduri vahel oluline maksukuulekuse tagamisel, kuid see eeldab maksuhalduri süsteemset ja järjepidevat tööd.

Üks valdkond, kus maksuhaldur peab järjepidevalt panustama, on maksuseaduste sisu kaasajastamine ja selgitamine. Maksuhalduril on oluline roll maksuseaduste väljatöötamisel, kuna maksuhaldur saab maksuseaduste rakendamise põhjal teha ettepanekuid maksuseaduste parandamiseks ja kehtestamiseks (Torgler 2003: 341; Reducing ... 2012: 34–35). Kõik osapooled, kes puutuvad kokku maksuseadustega (maksumaksjad, maksuhaldur, maksukonsultandid jne), hindavad seadusi ning püüavad mõista seaduste eesmärki. Maksuhalduri ülesanne on maksuseaduste sisu ja eesmärki selgitada. Lisaks peab maksuhaldur püüdlema maksuseaduste poole, mis võtab arvesse mõju erinevatele osapooltele tervikuna. Stabiilne ja maksumaksjale võimalikult vähe kulusid tekitavad maksuseadustega sätestatud maksukohustused aitavad erinevatel osapooltel neid seadusi aktsepteerida. (Picciotto 2007: 16) Seega ei saa maksuhaldur vabatahtliku maksukuulekuse tagamiseks maksuseadusi välja töötada ainult oma vaatenurgast, vaid peab mõistma regulatsiooni ja selle rakendamise mõju ühiskonnale laiemalt. Maksumaksjate käitumise mõistmine aitab maksuhalduril välja töötada maksuseadusi, mis on mõjusad ja efektiivsed pikal perioodil (Understanding ... 2010: 5).

Seost maksukuulekuse ja õigussüsteemi usaldusväarsuses vahel on empiirilisel viisil uuritud. Olemasolevates uuringutes on seos leidnud kinnitust. Tuginedes *World Values Survey*’i ja *International Social Survey Programme*’i aastate 1995–1997 Šveitsi füüsiliste isikute andmetele, leidis Torgler (2003), et usaldus õigussüsteemi (kohtute ja seaduste) vastu oli positiivses seoses maksukuulekusega. (Torgler 2003: 212, 221–222) Tulemuste üldistamisega tuleb olla ettevaatlik, kuna maksukuulekuse ja õigussüsteemi rahulolu vahelise seose tugevus võib sõltuda riigi valitsemisvormist. Samuti viidi uuring läbi ainult füüsilisest isikust maksumaksjate kohta. (Torgler 2003: 232). Siiski pole alust arvata, et usaldus õigussüsteemi vastu ei peaks mõjutama ettevõtete maksukuulekust, kuna oma tegevuses puutuvad ettevõtted õigussüsteemiga rohkem kokku kui füüsilised isikud.

Usaldus maksuregulatsiooni (ja laiemalt kogu õigussüsteemi) vastu loob aluse vabatahtliku maksukuulekuse kujunemisele. Maksuhalduri roll on julgustada

maksumaksjaid oma maksukohustusi vabatahtlikult täitma (Leviner 2008: 365). Sellisel juhul ei karda maksumaksjad iseseisvalt maksuregulatsiooni järgida ning ei näe maksuhalduris ainult karistusorganit. Maksuhaldur peab aitama maksumaksjatel oma kohustusi võimalikult lihtsalt ja väikeste kuludega täita. Lihtsam ligipääs avalikele teenustele (maksuhalduri pakutavatele teenustele maksukohustuste täitmiseks) suurendab maksukuulekust (Feld, Frey 2007: 110). Maksukohustuste võimalikult lihtne täitmine on aluseks vabatahtliku maksukuulekuse kujunemisele. Vastasel juhul ei ole maksumaksjal, kes soovib oma kohustusi korrektselt täita, seda võimalik väheste kuludega teha. Ühiskondliku leppe teooriast lähtuvalt on ainult arusaadavate maksuseaduste ja suhteliselt lihtsalt täidetavate maksukohustuste korral võimalik maksumaksja ja maksuhalduri vahel taoline lepinguline suhe (Feld, Frey 2007: 108). Sel juhul on loodud alus üksteisest arusaamiseks ja omavaheliseks austuseks. Liiga keeruliste maksuseaduste probleemi saab maksuhaldur osaliselt lahendada informeerides ja abistades maksumaksjaid nende maksukohustuste täitmisel.

Maksumaksjate positiivse käitumise esiletõstmisel on eeliseid Allinghami ja Sandmo karistamisel põhineva mudeli ees. Nimelt sekkumine maksumaksjate tegevusse võib vähendada nende sisemist motivatsiooni oma maksukohustusi vabatahtlikult täita (Leviner 2008: 364–365). Eeltoodud väide kehtib negatiivse sekkumise korral, kus maksumaksja otsene rahaline kohustus või halduskoormus suureneb, näiteks trahvides maksuregulatsioonist mittekinnipidamise eest (Feld, Frey 2007: 105). Negatiivse sekkumise korral ei täida maksumaksja oma kohustusi, kuna ta ei soovi seda sisemiselt teha, vaid täidab hirmust maksuhalduri sanktsioonide ees. (Leviner 2008: 367). Pikemas perspektiivis on negatiivse sekkumisega maksukuulekuse tagamine maksuhaldurile ja maksumaksjale kulukas, kuna eeldab pidevat maksuhalduri sekkumist.

Positiivse sekkumise korral (näiteks pakkudes maksumaksjale nõustamist maksukohustuste täitmiseks) võib maksumaksja sisemine motivatsioon maksukohustusi täita kasvada, kui maksumaksja tajub neid meetmeid toetavatena. Eeltoodud väide kehtib meetmete puhul, mida peetakse toetavateks ning kus maksumaksjal endal on enne sekkumist sisemine motivatsioon maksuregulatsiooni järgida. Ilma eelneva sisemise motivatsioonita ning maksuhalduri toetavate meetmeteta ei tekita positiivne sekkumine vabatahtlikku maksukuulekust, kuna maksumaksja täidab oma kohustusi

lootuses saada tulevikus tasu oma hea käitumise eest (mitte sisemisest motivatsioonist). (Feld, Frey 2007: 105) Sellisel juhul sõltub maksukuulekus maksuhalduri kasutatavatest meetmetest, nendeta on maksumaksjate maksukuulekus madal. Seega on oluline igasuguse sekkumise korral hinnata, kuidas see mõjutab maksumaksjate sisemist motivatsiooni maksukohustusi täita.

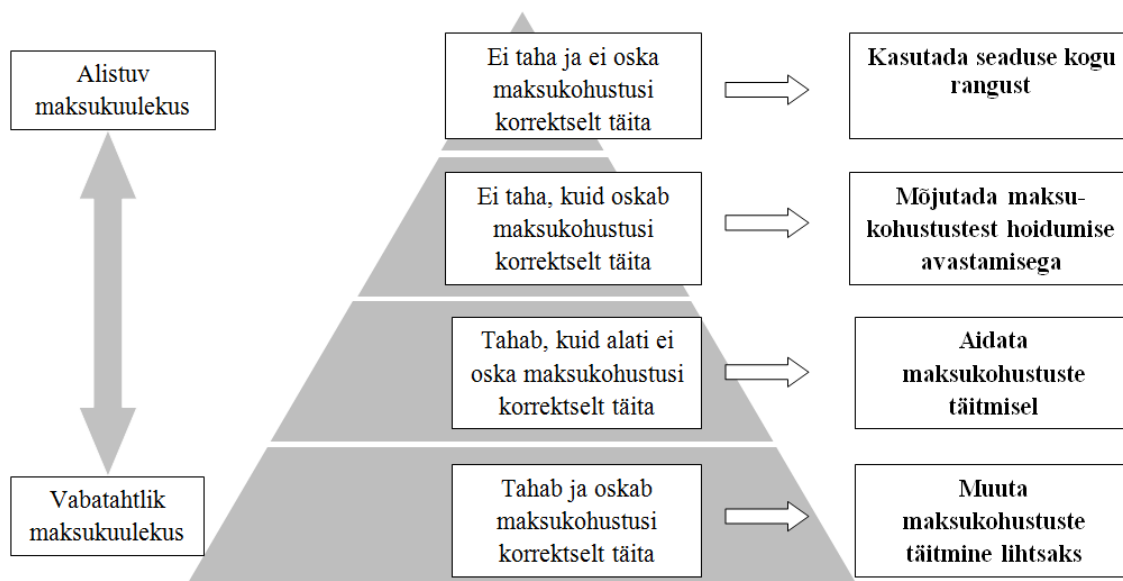
Sekkumine ei pea siiski tähendama otsesest rahalist kasu või kulu maksumaksjale, vaid võib olla hoopis seotud positiivse fooni loomisega maksumaksjate seas. Näiteks võib maksuhaldur avalikkus teavitada, et enamik maksumaksjaid täidab oma kohustused korrektselt (Understanding ... 2010: 24). Negatiivne sõnum, kus rõhutatakse, et väga paljud maksumaksjad hoiavad maksukohustustest kõrvale, võib tekitada ausates maksumaksjates arusaamise, et maksukohustustest kõrvalehoidumine on norm (Understanding ... 2010: 4). Sarnaselt võib maksuhaldur maksumaksjatele adresseerida teate, et maksukohustustest kõrvalehoidujaid tabatakse ning neid karistatakse. Näidates maksuhalduri võimekust tabada maksukohustustest kõrvalehoidujaid suurena, kasvab alistuva kuulekusega maksumaksjate seas hirm „vahele jääda“. Maksumaksjad tajuvad sellisel juhul võimalust, et maksukohustustest kõrvalehoidumine avastatakse, suuremana (Leviner 2008: 364). Tuginedes eelnevatele empiirilistele uuringutele väidab Kirchler (2007), et enamasti reageerivad maksumaksjad eeldatavale, mitte tegelikule tõenäosusele maksukohustustest kõrvalehoidumisega „vahele jääda“ (Kirchler 2007: 110–111). Hirm võib alistuva maksukuulekusega maksumaksjate seas aidata maksuhalduril olla efektiivne, kuna kõikide alistuva maksukuulekusega maksumaksjate kindlakstegemine ja kontrollimisega kaasnevad suured kulud.

Maksukuulekuse mõjutamisel on oluline osa karistuslikul õiglusel, kuna ühiskondliku leppe teooriast lähtuvalt on maksuhalduril õigus ja kohustus karistada maksukohustuse täitmisest kõrvalehoidujaid (Feld, Frey 2007: 106). Jättes maksukohustustest kõrvalehoidujad karistamata, rikub maksuhaldur õigluse printsiipi, kuna ausad maksumaksjad tunnevad ennast petetuna. Karistusliku õigluse korral peavad maksukohustustest kõrvalehoidumise viis ja sellega tekitatud kahju olema proportsioonis maksuhalduri rakendatavate sanktsioonidega (Kirchler 2007: 87). Feld ja Frey (2007) väidavad, et vähesel määral maksukohustustest kõrvalehoidumine on levinud inimnõrkus ning sellesse tuleks selliselt ka suhtuda. Samas suuremal määral

maksukohustustest kõrvalehoidumine rikub ühiskondlikku lepet rohkem ning seda tuleb karistada karmimalt. Kõrvalehoidumise taseme kindlaks määramiseks saab kasutada maksusummat millest üritatakse kõrvale hoida ning samuti kõrvalehoidumise olemusest. (Feld, Frey 2007: 109) Näiteks tahtlik valeandmete esitamine on suuremat karistust väärt kui hajameelsusest õigeaegselt esitamata jäetud maksudeklaratsioon. Seega peab kasutatav meede olema proportsioonis maksumaksja käitumisega, vastasel juhul rikutakse õigluse printsiipi.

Empiirilisel seos maksukuulekuse ja maksuhalduri negatiivse sekkumise vahel ebaselge. Mitmed uuringud on leidnud positiivse seose maksukuulekuse ja maksukontrollide vahel, kuid samuti on mitmed uuringud leidnud, et sellist seost ei ole (Kirchler 2007: 108–109). Torgler (2003) leidis *World Values Survey*'i ja *International Social Survey Programme*'iga Šveitsi füüsiliste isikute väärtuste kohta kogutud andmeid analüüsid, et maksukontroll on nõrgalt positiivses ning trahvimine on negatiivses seoses maksukuulekusega (Torgler 2003: 218). Seega võib maksuhalduri negatiivne sekkumine vähendada maksumaksjate motivatsiooni olla maksukuulekas, mistõttu negatiivne mõjutamine ei pruugi olla mõjus. Kuna uuringus kasutati füüsiliste isikute andmeid, tuleb selle järelduse ülekandmisel ettevõtetele olla konservatiivne.

Maksuhalduri meetmed maksukuulekuse tagamiseks on eeltoodu põhjal mitmekülgsed alates maksuseaduste väljatöötamisest kuni maksumaksjate karistamiseni. Nende meetmete rakendamine sõltub suure osas maksumaksja käitumisest. Vabatahtliku maksukuulekusega maksumaksjat ei ole mõtet mõjutada karistamisega ning alistuva maksukuulekusega maksumaksja korral ei ole mõtet loota, et ainult lihtsamad avalikud teenused maksukohustuste täitmiseks muudavad ta maksukuulekaks. Maksumaksjate mõjutamisel peaks maksuhaldur olema paindlik ning reageerima muutustele maksumaksjate käitumises (Job 2007: 86). Joonisel 2 on toodud maksukuulekuse püramiid, millel on toodud maksumaksjate klassifikatsioon, seos maksukuulekusega ning meetmed, kuidas maksukuulekust mõjutada. Püramiidi töötas välja Austraalia maksuhaldur (Kirchler 2007: 100).



Joonis 2. Maksukuulekuse püramiid. Allikas: (Kirchler 2007: 100; Compliance ... 2010: 38), autori koostatud.

Klassifikatsioon toimub selle alusel, kas maksumaksja tahab ja oskab maksukohustusi korrektselt täita. Maksumaksjate jagunemine on püramiidikujuline, kuna kõige alumisel astmel olevaid vabatahtliku maksukuulekusega maksumaksjaid peaks olema kõige rohkem ning püramiidi tipus olevaid maksumaksjaid kõige vähem. Maksuhalduri ja maksumaksja kulud meetmete rakendamisel on aga altpoolt ülesse kasvavad (võttes arvesse meetme maksumuse näiteks õigeaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu kasvu suhtes). Maksuhalduri eesmärgiks on tekitada püramiidis surve allapoole, mis viiks selleni, et üha rohkem maksumaksjaid oleks vabatahtlikult maksukuulekad. Eesmärk saavutatakse kombineerides nii „pehmeid“ kui ka „kõvemaid“ meetmeid. Alumisel tasandil olevatele maksumaksjatele muudetakse maksukohustuste täitmine võimalikult lihtsaks, karistusi nende puhul praktiliselt ei rakendata. Vabatahtlikult kuulekate maksumaksjate puhul otsib maksuhaldur võimalusi oma usaldusväarsuse suurendamiseks, et pidada ühiskondlikust lepest kinni (Muehlbacher, Kirchler 2010: 609). Kasutades eelmainitud maksumaksjate suhtes maksukontrolle ning trahve, võib neil tekkida motivatsioon liikuda püramiidis üles ning selle tagajärjel vabatahtliku maksukuulekuse tase langeda (Muehlbacher, Kirchler 2010: 608).

Viimasel tasandil olevate ehk alistuva maksukuulekusega maksumaksjate suhtes rakendatakse aga peaaegu ainult karistusi ja muid sanktsioone. Karistavad meetmed peaks neile andma signaali, et nende käitumine põhjustab neile suuri kulusid ja

ebamugavust. Maksuhaldur suurendab nii oma võimu, et saavutada kontroll maksukohustustest kõrvalehoidujate üle (Muehlbacher, Kirchler 2010: 609). Oma käitumist muutes (liikudes püramiidis allapoole), rakendab maksuhaldur nende suhtes leebemaid meetmeid. See ei tähenda, et püramiidi tipus olevate maksumaksjate suhtes võiks maksuhaldur käituda lugupidamatult. Maksumaksjate „kiusamine“ annab maksumaksjatele õigustuse maksukohustuste mittetäitmiseks. Samas maksuhaldur ei otsi nende puhul võimalusi, kuidas nende maksukohustuste täitmine võimalikult lihtsaks ja mugavaks teha. Seega igal püramiidi astmel olevale maksumaksjate grupile on mõjusad erinevad meetmed.

Maksuhalduril on mitmeid meetmeid ja võimalusi maksukuulekuse mõjutamiseks. Maksukuulekuse suurendamiseks tuleb kasutada maksumaksjale positiivseid ja negatiivseid meetmeid koos, olenevalt maksumaksja käitumisest. Meetmete valikul tuleb hinnata nende efektiivsust ja mõjusust võimalikult pikas perspektiivis. Igasugune otsene sekkumine maksumaksja tegevusse võib vähendada maksumaksja motivatsiooni maksukohustusi vabatahtlikult täita, mistõttu tuleb hinnata sekkumise vajalikkust.

Maksukuulekuse kujunemise aluseks on ühiskondliku leppe teooriast lähtuvalt maksuhalduri austav suhtumine maksumaksjatesse. Indikaatoriks, mis näitab suhtumist maksumaksjatesse, võib olla maksuregulatsioon ning kuidas maksuhaldur seda rakendab. Näiteks suhtudes maksumaksjatesse austusega, muudab maksuhaldur nende jaoks maksukohustuste täitmise lihtsamaks mugavamate teenuste näol. See aitab maksumaksjatel ka maksudeklaratsioone tähtaegsemalt esitada. Siiski mõjutavad maksukuulekust ja maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist mitmed tegurid, millest osa on maksuhalduri poolt otseselt mõjutatavad.

2. MAKSUMAKSJATE MÕJUTAMINE MAKSUDEKLARATSIOONE TÄHTAEGSELT ESITAMA

2.1. Senine olukord maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamisel

Käesolevas alapeatükis käsitletakse Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) senist praktikat mõjutamaks maksumaksjaid maksudeklaratsioonide tähtaegselt esitama. Samuti antakse ülevaade käibedeklaratsioonil (edaspidi KMD) ning tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioonil (edaspidi TSD) esitamise võimalustest ja neil deklareeritavatest andmetest. Tuuakse välja, milliste meetmetega mõjutab MTA maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist ning millist kahju tekitab avalikule sektorile maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemine. Samuti analüüsitakse, millistesse gruppidesse jagatakse maksumaksjaid olenevalt hilinemisega esitatud deklaratsioonide arvust. Lisaks toob autor välja kui suurt kulu tekitab meetmete rakendamisel MTA-le.

MTA mõjutab maksumaksjaid tähtaegselt esitama kõiki maksudeklaratsioonide, kuid käesolevas töös uuritakse meetmeid, mida rakendatakse tagamaks KMD ning TSD tähtaegse esitamise. Töös käsitletakse ainult eelmainitud maksudeklaratsioonide, kuna tegemist on ettevõtete poolt kõige sagedamini esitavate maksudeklaratsioonidega ja mille esitamisega hilinemine mõju maksulaekumisele on kõige suurem (mõjutavad avaliku sektori kahe kõige suurema maksutulude allika, sotsiaal- ja käibemaksu, laekumist) (2012. aasta ... : 24).

KMD esitavad käibemaksuseaduse § 27 lõigete 1 ja 2 põhjal käibemaksukohustuslasena registreeritud maksumaksjad maksustamisperioodile (kalendrikuule) järgneva kuu 20. kuupäevaks. TSD esitavad tulumaksuseaduse § 40 lõigete 4 ja 5 kohaselt tulumaksu

kinnipidajad maksustamisperioodile (kalendrikuule) järgneva kuu 10. kuupäevaks. Tulumaksuseaduse § 41 punkti 1 kohaselt peetakse tulumaks kinni palgalt ja muudelt tasudelt. Seega on tegemist maksudeklaratsiooniga, kus põhiliselt deklareeritakse tööandja poolt töötajatele tehtud väljamakseid ning nendelt tasumisele kuuluvad maksusid. Tulumaksuseaduse § 54 lõike 2 järgi peavad käibemaksukohustuslased esitama TSD olenemata sellest, kas maksustamisperioodil tekkis tulu- või sotsiaalmaksu maksmise kohustus või mitte. Samuti tuleb käibemaksukohustuslasel esitada KMD olenemata sellest, kas tal maksustamisperioodil oli käibemaksuga maksustatavaid tehinguid või mitte.

KMD ja TSD esitamiskiisi valikule on seatud piirangud. Mõlemat maksudeklaratsiooni saab esitada nii elektrooniliselt kui ka paber kandjal, kuid maksumaksja ja MTA jaoks on kulude seisukohalt eelistatud elektrooniline vorm. Selle tõttu sätestab käibemaksuseaduse § 27 lõige 1¹, et kui isik (maksumaksja) on olnud käibemaksukohustuslane vähemalt 12 kuud, peab ta KMD esitama elektrooniliselt. Käibemaksukohustuslase motiveeritud avalduse alusel võib MTA lubada KMD esitamist paber kandjal. Sarnaselt sätestab tulumaksuseaduse § 40 lõige 5, et Eesti resident peab TSD esitama elektrooniliselt juhul, kui sellel näidata rohkem kui 5 väljamakse saajat. Potentsiaalselt oleks TSD võimalik esitada paber kandjal suurel hulgal maksumaksjatel, sest tuginedes 2010. aasta andmetele, oli 61 863 aktiivsest ettevõttest 79% (48 928) väiksema arvu töötajatega kui 5 (Aktiivsed ...). Ligi 99% KMD-st ja TSD-st esitati 2012. aasta septembrikuu seisuga elektrooniliselt (Ettevõtted ... 2012). Seega on elektrooniline deklareerimine maksumaksjate seas populaarne.

2012. aastal esitasid igal kuul 9–10% maksumaksjatest KMD või TSD hilinemisega. Nii töötajate arv kui ka müügi käive on maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevatel maksumaksjatel väiksemad kui tähtaegselt esitajatel. KMD ja TSD esitamisega hilinejate keskmine töötajate arv oli 4 töötajat, tähtaegselt esitajatel 7 töötajat. KMD esitamisega hilinejate keskmine müügi käive oli 426 000 eurot, KMD tähtaegselt esitavatel maksumaksjatel 747 000 eurot. TSD esitamisega hilinejate keskmine müügi käive oli 349 000 eurot, TSD tähtaegselt esitavatel maksumaksjatel 801 000 eurot. (Hilinemisega ... 2013) Seega hilinevad maksudeklaratsioonide esitamisega väiksemad ettevõtted võrreldes tähtaegselt esitajatega.

Maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamisega hakkas MTA koordineeritult tegelema alates 2008. aastast. Hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonid segavad oluliselt maksuhalduri tööd ning võivad anda halvema maksukuulekusega maksumaksjale põhjendamatu konkurentsieelise võrreldes maksukuulekate maksumaksjatega. Põhiliselt mõjutab maksudeklaratsioonide hilinemisega esitamine järgnevaid aspekte MTA töös:

- suureneb maksuauk ja maksuvõlg, kuna maksude tasumise kohustus tekib pärast maksudeklaratsiooni esitamist;
- väheneb MTA käes oleva informatsiooni hulk, kuna maksudeklaratsioonid on olulised informatsiooniallikad maksurevisjonide objektivalikul;
- suureneb MTA maksudeklaratsioonide ja maksuvõlgade sissenõudmise kulu.

Lisaks eeltoodule muutub maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine veelgi tähtsamaks olukorras, kus maksudeklaratsioonide vorme muudetakse detailsemaks. MTA on ühe maksupettuste vastase meetmena välja pakkunud KMD lisavormi sisseviimist, millega maksumaksja edastab MTA-le kuiselt oma tehtud tehingute info (Kuusik 2012: 5). Detailsema info põhjal on võimalik erinevate maksumaksjate andmeid omavahel võrrelda ning lihtsamini avastada maksupettusi. Selleks, et deklareeritud andmeid saaks maksumaksjate vahel võrrelda, on oluline maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine (vastasel juhul kaotab lisavormi sisse viimine mõtte). Leides põhjuseid, miks maksudeklaratsioonide esitamisega hilinetakse, on võimalik KMD lisavormi väljatöötamisel neid tegureid arvesse võtta.

Perioodil september 2011 kuni august 2012, moodustas hilinemisega esitatud TSD-l deklareeritud maksusummad keskmiselt 4,4% kogu TSD-l deklareeritavate maksude kuisest kogulaekumisest ehk umbes 7,5 miljonit eurot kuus (põhiliselt tulu- ja sotsiaalmaks). Samal perioodil moodustas hilinemisega KMD-l deklareeritud käibemaksusumma 2,2% käibemaksu kuisest laekumisest ehk umbes 2,7 miljonit eurot kuus (Hilinemisega ... 2012). MTA saab maksudeklaratsioonis deklareeritud maksusummasid hakata sisse nõudma pärast maksudeklaratsiooni esitamist, sest ilma selleta puudub MTA-l ülevaade maksumaksja maksukohustuse suurusest. Esitamata maksudeklaratsiooni hakkab MTA maksumaksjalt sisse nõudma pärast esitamise tähtaega.

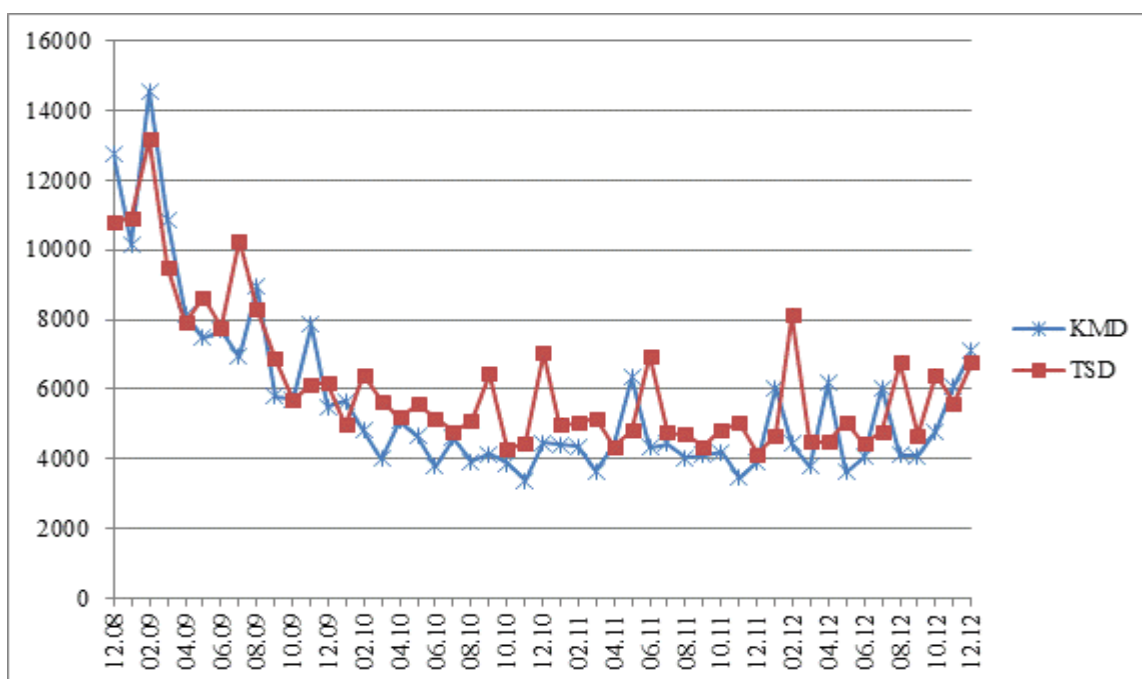
Maksudeklaratsiooni tähtjaks esitamata jätmise kaudu võib maksumaksja tekitada endale ebaausa konkurentsieelise võrreldes maksumaksjatega, kes on ausalt oma maksud ära deklareerinud, kuid kellel pole raha nende maksmiseks. Maksukorralduse seaduse § 131 lõige 1 sätestab, et MTA võib maksuvõla sissenõudmiseks maksukohustuslase pangakonto arestida. Esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmiseks ei luba maksukorralduse seadus MTA-l maksumaksja pangakontot arestida, kuna pole teada maksuvõla suurus, mille alusel pangakonto arestida. Seega on maksudeklaratsiooni esitamata jättes võimalik vältida pangakonto arestimist (kuigi sisuliselt on tegemist olukorraga, kus maksusumma jäetakse tähtjaks tasumata). Maksumaksja peab pärast maksudeklaratsiooni esitamist tasuma maksukorralduse seaduse § 117 lõike 1 järgi sätestatud intressi 0,06% päevas (sama peab tegema ka maksumaksja, kelle pangakontod arestitakse). Intressi arvestamine toimub hilinemisega esitatud maksudeklaratsiooni puhul tagantjärgi alates päevast, millal maksudeklaratsioon pidi olema esitatud.

MTA andmetel on maksudeklaratsioone hilinemisega esitavate maksumaksjate keskmine maksuvõla summa ja võlgnike suhtarv suurem kui maksudeklaratsioone tähtaegselt esitavate maksumaksjate seas. Näiteks 2013. aasta 1. märtsi seisuga oli KMD esitamisega hilinejate keskmine maksuvõlg 2237 eurot võrreldes tähtaegselt esitajate 1239 eurot. TSD esitamisega hilinejate keskmine maksuvõlg oli 2403 eurot võrreldes tähtaegselt esitajate 1198 eurot. KMD esitamisega hilinejate seas oli maksuvõlgnikke 20%, tähtaegselt esitajate seas 9%. TSD esitamisega hilinejate seas oli maksuvõlgnikke 17%, tähtaegselt esitajate seas 8%. (Hilinemisega ... 2013) See näitab, et maksudeklaratsiooni esitamisega hilinevad maksumaksjad on keskmiselt ka halvema maksude tasumise distsipliiniga.

Maksudeklaratsioonide õigeaegne esitamine on oluline ka siis, kui maksud tasutakse õigeaegselt. MTA kasutab maksukohustuste üle arvestuse pidamiseks ettemaksukonto süsteemi (Muudatused ...). Igal maksumaksjal on üks ettemaksukonto, kus toimuvad kõik maksude tasumised ja tasaarveldamised. Seega võib maksumaksja maksta kõik oma aasta maksud ühe ülekandega ettemaksukontole (eeldusel, et ta teab oma aastast maksukohustuse suurust ülekandmise hetkel). Juhul kui maksumaksja jätab maksudeklaratsioonid esitamata, puudub MTA-l alus maksusummade mahaarvamiseks

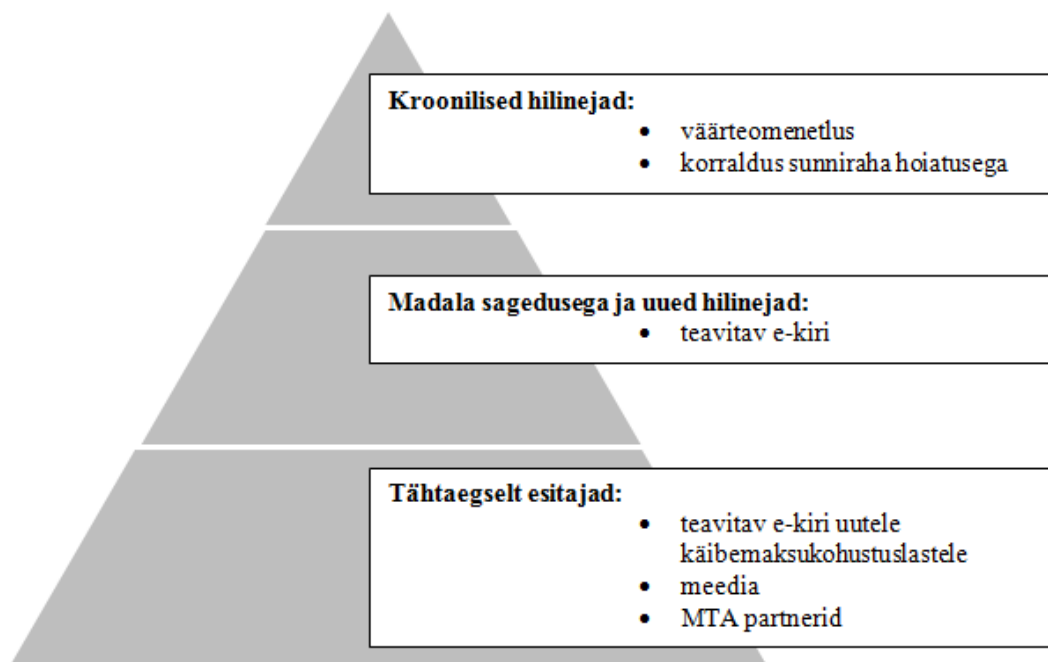
ettemaksukontolt. Maksude ülekandmine ettemaksukontolt Riigikassasse saab toimuda pärast maksukohustuse suurust tõendava dokumendi (maksudeklaratsiooni) esitamist. Samuti puudub MTA-l alus pärast maksudeklaratsiooni hilinemisega esitamist maksumaksjalt intressi nõuda, kui raha oli õigeaegselt kantud ettemaksukontole (kuigi Riigikassasse laekus maksusumma alles pärast maksudeklaratsiooni esitamist). Seega on maksudeklaratsiooni tähtaegne esitamine aluseks maksusumma õigeaegsele tasumisele.

Joonisel 3 on kujutatud KMD ja TSD esitamisega hilinenud maksumaksjate arv perioodil detsember 2008 kuni detsember 2012. Võrreldes hilinejate tipparvuga 2009. aasta veebruaris, on kuine hilinejate arv 2012. aastaks vähenenud peaaegu poole võrra. Jooniselt on näha, et maksumaksjate arv on kõikuv ning võib kuiselt suurenda või väheneda umbes 2000 maksumaksja võrra. Samuti on joonisel näha, et võrreldes 2009. aastaga ei ole 2012. aasta jooksul KMD ja TSD esitamisega hilinenud maksumaksjate arv enam langenud. Pigem on hilinejate arv stabiliseerunud ning on mõningal määral isegi kasvanud. Üheks põhjuseks, miks 2012. aastal ei ole hilinejate arv vähenenud, võib olla asjaolu, et meetmed nende mõjutamiseks on ennast ammendanud. Sellel perioodil ei ole MTA hilinejate mõjutamise meetmetes olulisi muudatusi teinud. Vaadeldaval perioodil hilinesid keskmiselt 30% KMD esitamisega hilinevatest maksumaksjatest TSD esitamisega ning keskmiselt 25% TSD esitamisega hilinejatest hilinesid KMD esitamisega (Hilinemisega ... 2012).



Joonis 3. Käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmaksu deklaratsiooni esitamisega hilinenud esitavate maksumaksjate arv kuude lõikes perioodil detsember 2008 – detsember 2012. Allikas: (Teavitamise ... 2012), autori koostatud.

Joonisel 4 on kujutatud KMD ja TSD esitamisega hilinevate maksumaksjate suhtes rakendatavad mõjutusmeetmed hilinevate gruppide kaupa. Meetmete rakendamisel on lähtutud maksukuulekuse püramiidist (vt alapeatükk 1.3). Kõige laiema osa moodustavad maksudeklaratsioone tähtaegselt esitavad (maksukuulekad) maksumaksjad ning kõige väiksema osa kroonilised hilinejad (alistuva maksukuulekusega maksumaksjad). Joonisel 4 toodud meetmeid rakendatakse käibemaksukohustuslaste mõjutamiseks, sest nende puhul on MTA-l teada, et nad peavad konkreetseks kuupäevaks maksudeklaratsiooni (nii KMD kui ka TSD) esitama. Maksumaksjate, kes ei ole käibemaksukohustuslased, mõjutamine on problemaatilisem, sest neil tekib kohustus esitada TSD ainult siis, kui nad teevad väljamakseid töötajatele.



Joonis 4. Käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni esitavate maksumaksjate suhtes rakendatavad mõjutusmeetmed ja -kanalid tagamaks maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine. Allikas: (Hilinejate ... 2010), autori koostatud.

Tähtaegselt maksudeklaratsioone esitavate maksumaksjate mõjutamiseks (et nad endiselt esitaksid maksudeklaratsioone tähtaegselt) rakendab MTA kõige laiema mõjuga meetmeid ja suhtluskanaleid. Selleks kasutatakse näiteks pressiteateid, -konverentse ning MTA partnereid (näiteks ettevõtete alaliidud), et teavitada maksumaksjaid maksudeklaratsioonide tähtaegselt esitamise vajalikkusest. Oluline roll on pressiteadetal, millega antakse ülevaade olukorrast ning rõhutatakse maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise olulisust (Ettevõtted ... 2012). Positiivne sõnum pressiteadetes (näiteks maksumaksjad esitavad aina rohkem maksudeklaratsioone õigeaegselt) aitab luua alapeatükis 1.3 mainitud positiivset fooni. Negatiivse sõnumi saatmine (endiselt hilineb mitu tuhat maksumaksjat kuus maksudeklaratsiooni esitamisega) võib luua negatiivse suhtumise maksukohustuste täitmisesse, kuna maksukohustuste lohakat täitmist võidakse hakata pidama normiks (Understanding ... 2010: 4, 24).

Ühe preventiivse meetmena rakendatakse uute käibemaksudokumentide teavitamist e-kirja teel. Kõigile uutele käibemaksudokumentidele saadetakse kuue kuu jooksul alates käibemaksudokumentlasena registreerimisest enne KMD ja TSD esitamise tähtaega eelteavitus maksudeklaratsiooni esitamise kohustuse peatsest saabumisest. Samuti rakendatakse e-kirja saatmist ka hilinejate järgmisele grupile. Sinna kuuluvad madala sagedusega hilinejad ja uued hilinejaid. Madala sagedusega hilinejaks loetakse maksu maksjat, kes on viimase 12 kuu jooksul hilinenud maksudeklaratsiooni (KMD või TSD) esitamisega 1 kuni 5 korda (Hilinejate ... 2010).

Hilinejate püramiidi tipus on kroonilised hilinejad, kes on viimase 12 kuu jooksul deklaratsiooni esitamisega hilinenud vähemalt kuus korda. Ka neile saadetakse meeldetuletav e-kiri maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja saabumisest, kuid üldjuhul see nende maksudeklaratsioonide esitamise distsipliini ei paranda. Krooniliste hilinejate puhul rakendatakse rangemaid meetmeid, millest esimene on sunniraha hoiatusega korralduse saatmine. Selle korraldusega kohustatakse maksu maksjat esitama järgneva kolme kuu KMD või TSD tähtaegselt. Juhul, kui maksu maksja seda ei tee, on MTA-l õigus iga hilinenud maksudeklaratsiooni eest määrata sunniraha. Maksukorralduse seaduse § 91 lõike 4 järgi võib MTA maksudeklaratsiooni tähtaegselt esitamata jätmise eest määrata maksu maksjale sunniraha esimesel korral kuni 1300 eurot, teisel korral (kui sama deklaratsioon on endiselt esitamata) kuni 2000 eurot. Kokku ei tohi ühe maksudeklaratsiooni esitamiseks määratud sunniraha ületada 3300 eurot. Sunniraha hoiatusega korralduse eesmärk on sundida maksu maksjat maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama ilma otseselt teda karistamata.

Väärteomenetlust rakendatakse krooniliste hilinejate puhul kõige viimase meetmena, kuna väärteomenetluse eesmärk on mõjutada maksu maksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama rahalise karistuse rakendamisel. Maksudeklaratsiooni tähtjaks esitamata jätmise eest võib maksuhaldur karistada füüsilist isikut rahatrahviga kuni 300 trahviühikut (1200 eurot) ja juriidilist isikut kuni 3200-eurose trahviga (maksukorralduse seadus § 154 lg-d 1–2). Tegemist on meetmega, mida rakendatakse pärast maksudeklaratsiooni esitamist.

Lisaks kasutab MTA eraldi meetmeid esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmiseks, mis samuti algavad e-kirja teavitustega ning lõpevad sunniraha

määramisega. Alates 2013. aasta algusest kasutatakse esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmiseks ning maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevatele maksumaksjatele e-kirjade ja sunniraha hoiatusega korralduste saatmiseks uut infosüsteemi. Enne toimus esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmine infosüsteemi vahendusel ning maksudeklaratsioonide esitamisega hilinevatele maksumaksjate mõjutamine ametnike käsitööna. Osaliselt töötab uus infosüsteem automaatselt, ilma ametniku otsese sekkumiseta. Kuna tegemist on uue infosüsteemiga, mille rakendamise mõjusid on väikese kasutusperioodi tõttu keeruline hinnata, jäetakse infosüsteemi mõju analüüsimine käesolevast tööst välja. Infosüsteem ei ole muutnud maksudeklaratsiooni esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamise senise strateegia ja meetmete sisu, mistõttu on magistritöö tulemused praktikas rakendatavad ka uue infosüsteemi korral. Samuti ei analüüsita käesoleva töö raames maksudeklaratsioonide sissenõudmise meetmeid, kuna tegemist on meetmega, mille otsene eesmärk ei ole parandada maksumaksja maksudeklaratsiooni esitamise distsipliini, vaid nõuda sisse konkreetne maksudeklaratsioon.

Erinevad meetmed on MTA-le erineva kuluga ja sisuga ning seetõttu rakendatavad erinevatele maksudeklaratsioonide hilinemisega esitavate maksumaksjate sihtgruppidele. Tabelis 3 on autor välja arvanud eri meetmete kulu ja mõjutavate maksumaksjate arvu kuus. Tegemist on 2012. aasta andmetega, mis ei võta arvesse eelmainitud infosüsteemi mõju kuludele. Autorile teadaolevalt on uus infosüsteem küll osaliselt vähendanud e-kirjade ja sunniraha hoiatusega korralduste otsekulu, kuid kulustruktuur on jäänud samaks. Kuludena on arvestatud otseseid kulusid: ametnike ajakulu kuus (mis on teisendatud brutopalgaks koos sotsiaalmaksuga) ning postikulud. Välja on jäetud halduskulud (näiteks ametnike töökoha korrashoiuga seotud kulud), kuna nende puhul on tegemist kaudsete kuludega, mille väljaselgitamine väljub käesoleva magistritöö raamest. Ametnike ajakulu (ja selle palgakulu) on võimalik käsitleda muutuvkuluna, kuna ametnikud tegelevad ka muude ülesannetega peale hilinejate mõjutamisega (konkreetne ajakulu mingi ülesande täitmiseks seega pidevalt muutub). Tabelist 3 on välja jäetud maksudeklaratsioonide õigeaegselt esitavate maksumaksjate mõjutusmeetmed, kuna nende otsekulu on keeruline välja tuua (üldjuhul on konverentside ja partnerorganisatsioonide kaasamine seotud ka maksukuulekuse ülejäänud näitajate parandamisega). Näiteks käsitletakse konverentsidel ja kohtumistel

partnerorganisatsioonidega maksuseaduste tõlgendamist, millised maksuseaduste muudatused hakkavad lähiajal kehtima, milliseid teenuseid MTA pakub maksukohustuste mugavamaks täitmiseks ning millised on maksumaksjate ettepanekud maksukuulekuse tagamiseks.

Tabel 3. Maksudeklaratsiooni esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamiseks kasutatavate meetmete otsene kulu ja mõjutatavate maksumaksjate arv kuus keskmiselt 2012. aastal.

	Otsene kulu kuus	Mõjutatavate maksumaksjate arv kuus	Otsekulu maksumaksja kohta
Väärteomenetlus	1 200 €	16	75,00 €
Korraldus sunniraha hoiatusega	6 500 €	250	26,00 €
E-kirja teavitus uutele hilinejatele (sh)	510 €	21 000	0,02 €
<i>KMD</i>	280 €	11 500	0,02 €
<i>TSD</i>	230 €	9 500	0,02 €
E-kirja teavitus uutele käibemaksukohustuslastele (sh)	220 €	9 000	0,02 €
<i>KMD</i>	110 €	4 500	0,02 €
<i>TSD</i>	110 €	4 500	0,02 €

Allikas: (Meetmete ... 2012), autori koostatud.

Tabelist 3 on näha, et krooniliste hilinejate mõjutamiseks rakendatavad meetmed on kallimad nii üldsummas kui ka summas ühe maksumaksja kohta. E-kirja teel saadetud teavitused on väiksema kuluga, kuna teavituste koostamine ei ole eriti ajamahukas ja teavitatavate hulk on suur. Teavitusi saadetakse e-kirjana, mille saatmine on tasuta. E-kirja teel teavitatavate maksumaksjate arvu mõõdukas suurendamine on võimalik ilma lisakuludeta.

Kogukulu suuruse poolest on kõige kallim meede korraldus sunniraha hoiatusega. Suure kulu põhjuseks on korralduste paber kandjal väljasaatmine (postikulu, lisaks ajakulu posti registreerimisele), andmete käsitsi töötlemine ja järelevalve pidamine, kas maksumaksja on korralduses toodud kohustuse korrektselt täitnud. Eraldi probleemiks on korralduste mitte kättesaamine või mitte vastusvõtmine maksumaksjate poolt (näiteks on MTA-le antud vigane või vananenud postiaadress), mis suurendab korralduste kättetoimetamise kulu veelgi. Tagasitulnud korraldus tuleb avaldada maksukorralduse seaduse § 55 järgi Ametlikes Teadaannetes. Kokkuvõttes vähendab

see meetme mõjusust, kuna maksumaksja ei saa korraldust kätte ning ei tea seetõttu, et võib saada järgmise maksudeklaratsiooni hilinemisega esitamise eest sunniraha.

Kõige kallim meede (ühe rakendamise kohta) on väärteomenetlus. Selle meetme puhul võtab palju aega maksumaksja valik, kelle suhtes väärteomenetlus läbi viia. Palju aega võtab ka menetluse enda läbiviimine, kuna kõik asjaolud peavad olema korrektselt protokollitud. Samuti võtab tihti palju aega maksumaksjaga kontakti saamine, kuna nende postiaadressid on vananenud nagu ka ülejäänud kontaktandmed. Nii sunniraha hoiatusega korralduste kui ka väärteomenetluste puhul ei ole võimalik nende mahtusid eriti suurendada ilma, et nendega seotud kulud oluliselt kasvaksid. Väga suurt eelist väärteomenetlusel kulude seisukohalt sunniraha korralduse ees ei ole. Mõlema sunnimeetme rahaline mõju on võrreldava suurusega, kuid kulud erinevad üle kahe korra väärteomenetluse kahjuks. Osaliselt sellel tõttu ei kasuta MTA väga aktiivselt väärteomenetlusi alates 2012. aasta kevadest krooniliste hilinejate suhtes.

Aktiivsemalt on hilinejate mõjutamise strateegia keskendunud e-kirja teavitustele. E-kirja teavituse põhiline kulu on seotud andmetabelite töötlemisega, et leida õiged maksumaksjad, kellele teavitus saata, ning see kulu ei olene sellest, kas tabelis 20 000 või 40 000 maksumaksjat. Sunniraha hoiatusega korralduste ja väärteomenetluse puhul tähendab iga lisandunud maksumaksja suurenenud kulu, kuna iga maksumaksjaga tuleb eraldi tegeleda. Teatavate mööndustega saab veidi suurendada sunniraha korralduste hulka ilma erilist kulutõstmata, kuid seda väga väikesel määral. Lisaks seab meetme rakendamisele piirid maksumaksjate hulk, kes on konkreetseesse hilinejate kategooriasse jõudnud.

Senine hilinejate strateegia on autori arvamusele ennast vähemalt osaliselt ammendanud, kuna igas kuus hilinemisega esitatud KMD ja TSD arv ei ole viimastel aastatel oluliselt langenud (kõikumised on olnud lühiajalised, kuid keskmine on jäänud enam-vähem samale tasemele). Praeguste meetmetega ei saa hilinejate arvu oluliselt vähendada. Senise hilinejate mõjutamise strateegia puuduseks teadmatus, mis põhjusel maksumaksjad hilinevad maksudeklaratsioonide esitamisega. Selles valdkonnas ei ole varem uuringut läbi viidud. Põhjuste väljaselgitamine loob eeldused hilinejate mõjutamise strateegia muutmiseks viisil, et hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arv väheneks. Sellisel juhul lähtuks MTA hilinejate strateegia

vähemalt osaliselt ühiskondliku leppe kontseptsioonist, mille põhjal MTA ja maksumaksjad on üksteisele partneriteks. Samuti pole analüüsitud seniste meetmete mõju maksudeklaratsiooni tähtaegsele esitamisele.

2.2. Seniste meetmete mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele

Käesolevas alapeatükis analüüsitakse MTA seniseid meetmeid mõjutamaks maksumaksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama. Analüüsitakse meeldetuletavate e-kirjade saatmise (nii uutele käibemaksukohustuslastele kui ka esmahilinejatele), sunniraha hoiatusega korralduste ja vääртеomenetluste mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele. Andmete analüüsimiseks kasutatakse andmetöötlusprogramme MS Excel ja SPSS 21. Põhilised andmetabelid on esitatud käesoleva töö lisades.

Meetmete mõju hindamiseks kasutab autor põhiliselt diferents-diferents analüüsi (*difference in differences analysis*). Meetodi puhul võrreldakse osalusgrupi (kelle suhtes meedet rakendati) ja võrdlusgrupi (kelle suhtes meedet ei rakendatud) analüüsivat näitajat (näiteks maksudeklaratsioonide esitamise distsipliini) enne ja pärast meetme rakendamist (Khandker 2010: 72). Kui pärast meetme rakendamist on kahe grupi vahelised erisused konkreetses näitajas muutunud, siis muutus näitab meetme mõju. Nii osalus- kui ka võrdlusgruppi võivad lisaks vaadeldavatele karakteristikutele mõjutada ka muud mittevaadeldavad tegurid. Mittevaadeldavad tegurid võivad anda nihkega hinnangu ehk siis üle- või alahinnata meetme mõju. Diferents-diferents analüüs annab nihketa hinnangu, kui mittevaadeldavate tegurite mõju osalus- ja võrdlusgrupile on ajas muutumatu (Khandker 2010: 73). Parimaks viisiks nihketa hinnangu saamiseks on jagada osalusgrupp enne meetme rakendamist juhuslikult osalus- ja võrdlusgrupiks (Ravallion 2001: 119). Käesoleval juhul pole see võimalik, kuna analüüsimiseks kasutatavad osalus- ja võrdlusgrupid kujunesid autorist mitteolenevatest põhjustest lähtuvalt (mitte juhuslikult). Alternatiivina saab hinnata mittevaadeldavate tegurite mõju, kui vaadelda osalus- ja võrdlusgruppi vähemalt kaks ajaperioodi enne meetme rakendamist (Gertler 2011: 101). Kui osalus- ja võrdlusgrupi vaadeldava karakteristiku

dünaamika on sarnane, saab väita, et suure tõenäosusega mõjutavad mittevaadeldavad tegurid hinnangut ebaolulisel määral.

Autor kasutab diferents-diferents analüüsi, kuna meetod peaks andma autori kasutuses olevate andmetega suhteliselt täpse tulemuse (võrreldes ainult osalusgrupi muutuste vaatlemisega). Olemasolevate andmete suurimaks probleemiks on nende killustatus. Nimelt puudus MTA-l enne 2013. aastat keskne andmebaas, kus oleks kajastatud kõik maksudeklaratsioonide hilinemisega esitavad maksumaksjad, kelle suhtes rakendati meetmed tagamaks maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine. Selle tõttu pole nii osalus- kui ka võrdlusgrupis „puhtaid“ andmeid ning võivad mõju avaldada ka muud (mittevaadeldavad) meetmed. Hinnangu võimaliku nihke vähendamiseks analüüsib autor osalus- ja võrdlusgrupi maksudeklaratsioonide esitamise keskmist ning mediaankeskmist päevade arvu kuus kuud enne ja pärast meetme rakendamist. Ajaperiood on sobiv mõju hindamiseks, kuna kõigi analüüsitud meetmete mõju kestis alla kuue kuu. Iga meetme analüüsi juures on toodud konkreetsed piirangud andmetele ja mõjuanalüüsile.

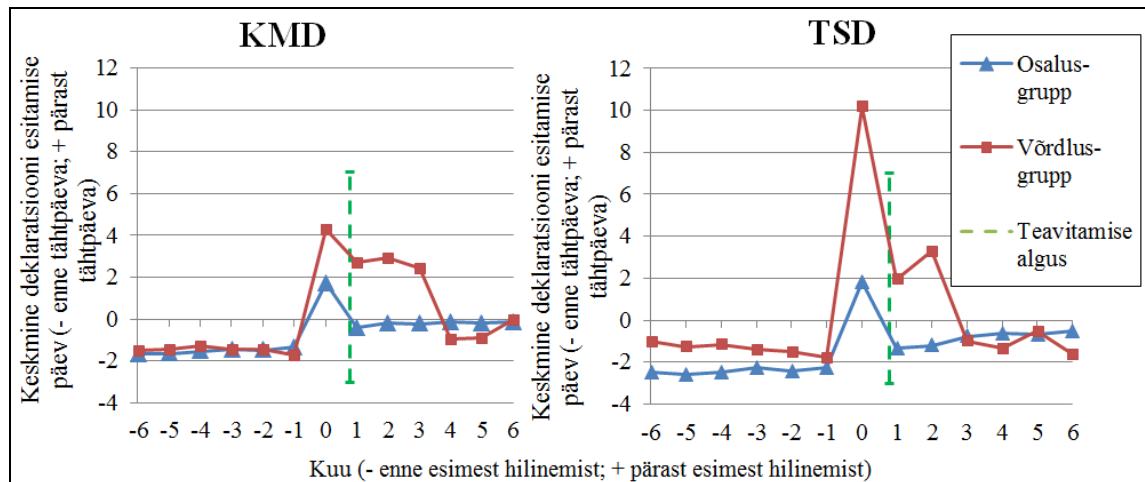
Analüüsis kasutatavad andmed on kogutud erinevatest MTA infosüsteemidest ja andmetabelitest, kus kajastatakse infot maksudeklaratsiooni esitamisega hilinevate maksumaksjate kohta. Iga meetme osalus- ja võrdlusgrupis on käibemaksukohustuslastest ettevõtted ja füüsilisest isikust ettevõtjad (viimaste osakaal jääb iga meetme nii osalus- kui ka võrdlusgrupis alla 10%). Autor lisas igale osalus- ja võrdlusgrupis osalevale maksumaksjale KMD või TSD esitamise päevade arvu võrreldes maksudeklaratsiooni esitamise tähtajaga (miinus – esitas enne tähtaega; pluss – esitas pärast tähtaega). Päringu tegemise ajaks oli 2013. aasta 15. jaanuar. Selleks ajaks esitamata maksudeklaratsioonid loetakse 2013. aasta 15. jaanuariks esitatuks, millest tulenevalt arvutati esitamata deklaratsioonidele hilinetud päevade arv. Leevendamaks korrigeerimisest tulenevat andmete moonutust, kasutatakse analüüsis vanemate perioodide (september 2011 kuni august 2012) kohta käivaid andmeid. Päringu hetkeks esitamata maksudeklaratsioonide osakaal oli maksimaalselt 10% iga meetme osalus- ja võrdlusgrupi valimis kajastatud maksudeklaratsioonide arvust.

Osalus- ja võrdlusgrupi vahelise erinevuse hindamiseks kasutab autor graafilist analüüsimeetodit, sõltumatute valimite t-testi ja Mann-Whitney testi. Viimase kahe

meetodi puhul vaadeldakse statistiliselt olulisi tulemusi olulisuse nivool $\alpha = 0,05$. T-testi ja Mann-Whitney testi puhul on sõltuvaks muutujaks iga valimisse kuuluva maksumaksja maksudeklaratsiooni esitamise päev võrreldes tähtajaga ning sõltumatuks muutujaks maksumaksja grupp (osalus- või võrdlusgrupp). Mõlemad testid viiakse läbi iga kuu kohta eraldi, et võrrelda osalus- ja võrdlusgrupi erinevusi enne ja pärast meetme rakendamist (toomaks välja hinnangutes võimalikke nihkeid). T-testi eelduseks oleva dispersioonide homogeensuse testimiseks kasutab autor Levene'i testi (O'Neill, Mathews 2002: 216). Valimite korral, kus dispersioonide homogeensuse nõue ei olnud täidetud, kasutas autor Welch'i kohandust t-testile. Kõikide valimite suurus on üle 50, mistõttu võib t-testi normaaljaotuse eeldust leevendada (Sirkin 2006: 244). Mitteparameetrilise Mann-Whitney testi eesmärgiks on kontrollida t-testi tulemuste kehtivust. Siiski tuleb mitteparameetrilise testi tulemuste puhul olla konservatiivne, kuna Mann-Whitney test lähtub arvu astakust (järjekorrast) valimis (Sheskin 2000: 312). Kui valimis on palju ühesuguse väärtusega indiviide (arve), on palju võrdseid astakuid (*tied values*). Võrdsete astakute mõju leevendamiseks kasutatakse erinevaid parandusliikmeid, mis ei pruugi anda kõige täpsemaid tulemusi. (Whitley, Ball 2002: 513) Analüüsis kasutatavates valimites on tihti väga palju ühesuguseid väärtusi (näiteks on väga palju maksumaksjaid, kes hilinevad maksudeklaratsiooni esitamisega ühe päeva). T-testi ja Mann-Whitney testi tulemused on toodud lisades 1 kuni 4.

Joonisel 5 on toodud teavitavate e-kirjade mõju maksumaksjatele, kes hilinesid maksudeklaratsiooni esitamisega esimest korda kuue kuu jooksul. Kuu 0 tähistab kuud, mil maksumaksja hilines esimest korda (miinusega kuud märgivad kuid enne ja plussiga pärast hilinemist). Hilinemisele järgneb kuue kuu jooksul igakuine eelteavitus e-kirjaga, milles antakse teada lähenevast maksudeklaratsiooni esitamise tähtajast. Keskmise deklaratsiooni esitamise päev näitab, millal keskmiselt maksudeklaratsioon esitati võrreldes maksudeklaratsiooni esitamise tähtajaga. Positiivne päevade arv tähendab, et keskmiselt esitati maksudeklaratsioon tähtajast hiljem, negatiivne, et varem. Võrdlusgruppi kuulub KMD puhul 265 ja TSD puhul 165 maksumaksjat, kellele MTA ei saanud puuduvad e-posti aadressi tõttu e-kirja saata (kogu vaadeldava perioodi jooksul). Osalusgruppi kuulub KMD puhul 9976 ja TSD puhul 7258 maksumaksjat, kes said teavitava e-kirja. Nii KMD kui ka TSD puhul on enne meetme rakendamist osalus- ja võrdlusgrupp suhteliselt sarnase maksudeklaratsiooni esitamise keskmise päevade

arvuga. See suurendab tõenäosust, et mittevaadeldavad tegurid avaldavad maksudeklaratsiooni esitamise keskmisele päevale ajas muutumatut mõju ning mõju hinnang on minimaalse nihkega.



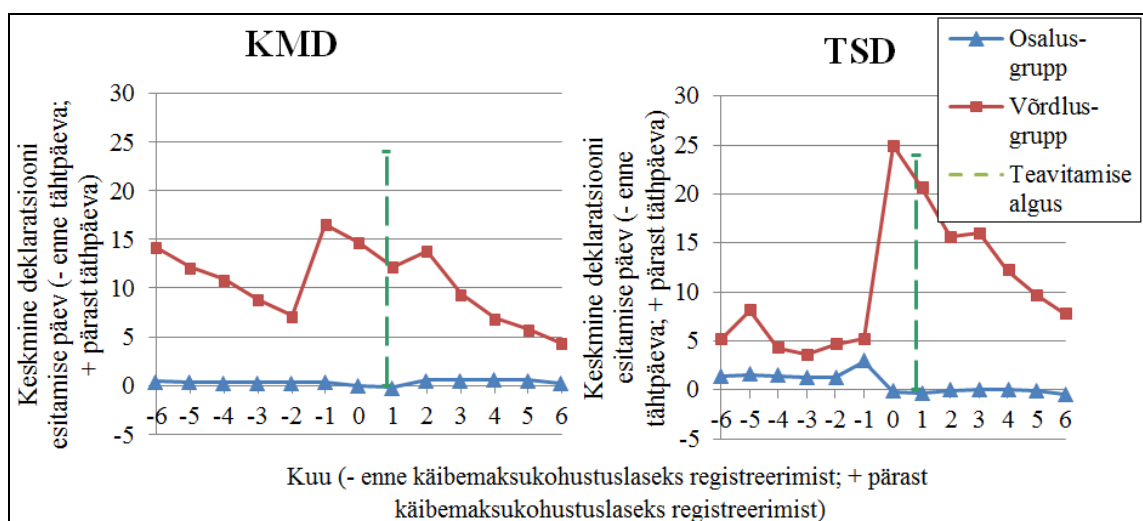
Joonis 5. Meeldetuletava e-kirja mõju uutele hilinejatele. Allikas: autori koostatud.

Jooniselt 5 on näha, et nii TSD kui ka KMD puhul avaldab eelteavitavate e-kirjade saatmine suhteliselt lühiajalist mõju (2 kuni 3 kuud pärast esimest hilinemist). Samas võib mõju lühiajalisuse põhjuseks olla meetmed, mida rakendatakse võrdlusgrupi suhtes. Jättes maksudeklaratsiooni esitamata, hakkab MTA maksumaksjalt seda sisse nõudma (helistades, saates posti teel kirja või korralduse). Mida rohkem maksumaksja hilineb, seda rohkem MTA temaga kontakteerub. See võib mängida olulist rolli võrdlusgrupi keskmise deklaratsiooni esitamise päeva langusele 3. ja 4. kuul pärast esimest hilinemist. Jooniselt on näha, et esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmise protsess avaldab mõju juba esimese hilinemise kuul. Maksumaksjatele, kellel on e-posti aadress saadetakse e-kiri, milles palutakse maksudeklaratsioon ära esitada. Neile, kellel puudub e-posti aadress, saadetakse posti teel kiri või korraldus. Kirja kättetoimetamine posti teel võtab rohkem aega kui e-kirja saatmine. Selle tõttu on võrdlusgrupi 0-kuul keskmiselt hilinetud päevade arv suurem kui osalusgrupil.

Lisas 1 on toodud e-kirja teavituse osalus- ja võrdlusgrupi keskmise maksudeklaratsiooni esitamise päevade erinevuse statistiline olulisus. KMD puhul enne hilinemist osalus- ja võrdlusgrupi vahel statistiliselt oluline vahe puudub. TSD puhul esitas osalusgrupp TSD keskmiselt 1 päeva võrra varem kui võrdlusgrupp. Seega KMD puhul kestab e-kirjade mõju 3 kuud, TSD puhul 2 kuud pärast esimest hilinemist. Nii

KMD kui ka TSD puhul esitas osalusgrupp maksudeklaratsioone keskmiselt 3 päeva varem kui võrdlusgrupp.

Joonisel 6 on kujutatud meeldetuletava e-kirja mõju uutele käibemaksukohustuslastele. Kuu 0 tähistab kuud, mil maksumaksja registreeris ennast käibemaksukohustuslaseks. Enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist puudus üldjuhul maksumaksjatel KMD esitamise kohustus (välja arvatud juhtudel, kui maksumaksja on ekslikult lisanud arvele käibemaksu). Tegemist on pigem teadmatusest esitatud KMD-ga. Samuti puudus maksumaksjatel enne käibemaksukohustuslasena registreerimist kohustus esitada TSD, kui väljamakseid töötajatele ei tehtud. Enne käibemaksukohustuslasena registreerimist esitas umbes 10% maksumaksjatest KMD-sid ja 25% TSD-sid. Selle tõttu tuleb enne käibemaksukohustuslasena registreerimist olevad andmeid tõlgendada konservatiivselt. Enne kuul 1 saabuvat maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega said uued käibemaksukohustuslased (kellel on e-posti aadress) meeldetuletava e-kirja. Võrdlusgrupis on KMD puhul 463 ja TSD puhul 623 maksumaksjat, kes registreerisid ennast käibemaksukohustuslaseks, kuid kellele MTA ei saanud puuduva e-posti aadressi tõttu meeldetuletust saata. Osalusgrupis on KMD puhul 7937 ja TSD puhul 7307 maksumaksjat, kes pärast käibemaksukohustuslaseks registreerimist said e-kirja teel teavitusi. KMD puhul on osalus- ja võrdlusgrupi käitumine enne käibemaksukohustuslasena registreerimist erinev. Selle tõttu on keeruline tuua välja e-kirja mõju nihketa hinnangut.



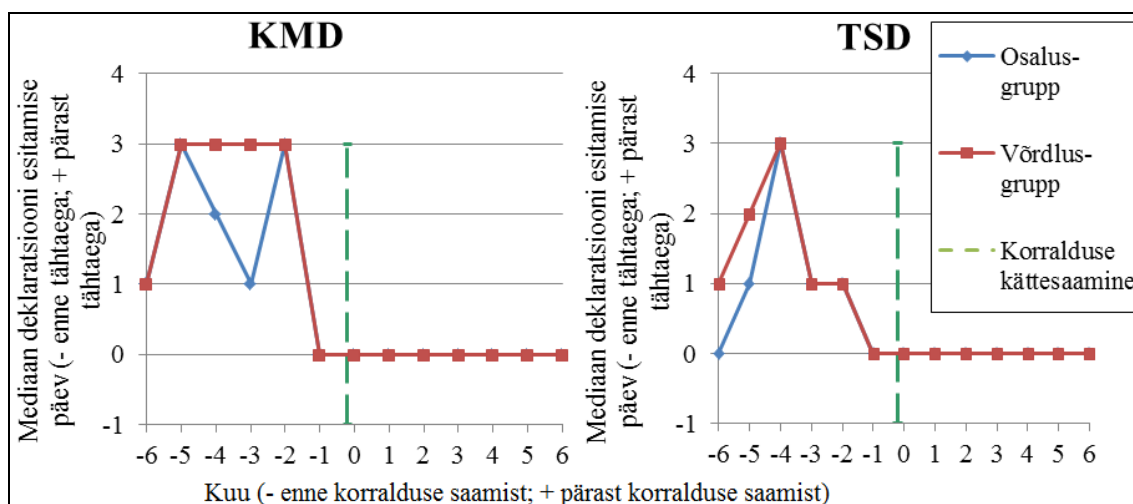
Joonis 6. Meeldetuletava e-kirja mõju uutele käibemaksukohustuslastele. Allikas: autori koostatud.

Osalus- ja võrdlusgrupi statistilist erinevust kinnitab lisas 2 toodud t-testi ja Mann-Whitney testi tulemused. Peaaegu kogu vaadeldava perioodi jooksul on mõlema valimi keskmine maksudeklaratsiooni esitamise päev statistiliselt oluliselt määral erinev. Üheks erinevuse põhjuseks on võrdlusgrupi hilinemisega esitatud deklaratsioonide arv. Pärast käibemaksukohustuslaseks registreerimist hakati nende esitamata maksudeklaratsioone sisse nõudma (helistades, saates posti teel kirja või korralduse). Selle tõttu langes nende keskmine maksudeklaratsiooni esitamise päevade arv (maksudeklaratsioone hakati rohkem tähtaegselt esitama). Osalusgrupi puhul on keskmine maksudeklaratsiooni esitamise päev kogu perioodi jooksul olnud ühtlaselt 0 päeva ümber (maksudeklaratsioon esitati tähtajal). TSD puhul on maksudeklaratsiooni keskmine esitamise päev teinud läbi väikese languse (1,6 päevalt 0 päevani). Ka mediaan deklaratsiooni esitamise päev on osalus- ja võrdlusgrupis nii KMD kui ka TSD puhul 0 või -1. Seega on keeruline välja tuua teavitava e-kirja mõju uutele käibemaksukohustuslastele. Samas näitab joonis 6, et käibemaksukohustuslaseks registreerimine võib alandada nende maksumaksjate keskmist maksudeklaratsiooni esitamise päevade arvu, kellel puudub e-posti aadress.

Joonisel 7 on kujutatud sunniraha hoiatusega korralduse mõju maksudeklaratsiooni mediaan esitamise päevale. Keskmise asemel kasutatakse mediaani, kuna tegemist on maksumaksjatega, kes pidevalt hilinevad maksudeklaratsioonide esitamisega. Keskmine päevade arv on tundlik ekstreemsete väärtuste suhtes, mis võib mediaaniga võrreldes anda ebatäpsema pildi. Eelnevate meetmete puhul ei olnud otstarbekas mediaani vaadelda, kuna see oli enamasti 0 päeva.

Joonisel 7 kuulub võrdlusgruppi KMD puhul 399 ja TSD puhul 429 maksumaksjat. Neile ei saadetud korraldust sunniraha hoiatusega, kuid nende maksudeklaratsioonide esitamise distsipliin enne korralduse väljastamist oli sarnane osalusgrupiga. Tegemist on maksumaksjate, kes viimase 12 kuu jooksul on maksudeklaratsiooni esitamisega hilinenud vähemalt 6 korda, millest viimase kuu jooksul on hilinetud vähemalt 2 korda. Kuna konkreetse osalusgrupi valimise tegid ametnikud, siis täpselt samasuguste valimi koostamine võrdlusgrupi näol oli keeruline. Osalusgruppi kuulub KMD puhul 871 ja TSD puhul 846 maksumaksjat. Joonis 7 näitab, et osalus- ja võrdlusgrupp on suhteliselt sarnase maksudeklaratsioonide esitamise distsipliiniga. Seega peaks mõju hinnang

olema suure tõenäosusega ebaolulise nihkega. Kuu 0 tähistab kuud, mil esitati esimene maksudeklaratsioon pärast korralduse kättesaamist. Nii osalus- kui ka võrdlusgrupi puhul kasutati nende mõjutamiseks ka e-kirja teavitust (nii eelteavitust kui ka järelteavitust, kui maksudeklaratsioon jäeti tähtajaks esitamata). Erinevalt ülejäänud meetmete analüüsides, mis hõlmavad aastast perioodi, näitab joonis 7 ainult 2012. aasta maikuu väljastatud sunniraha korralduste mõju.



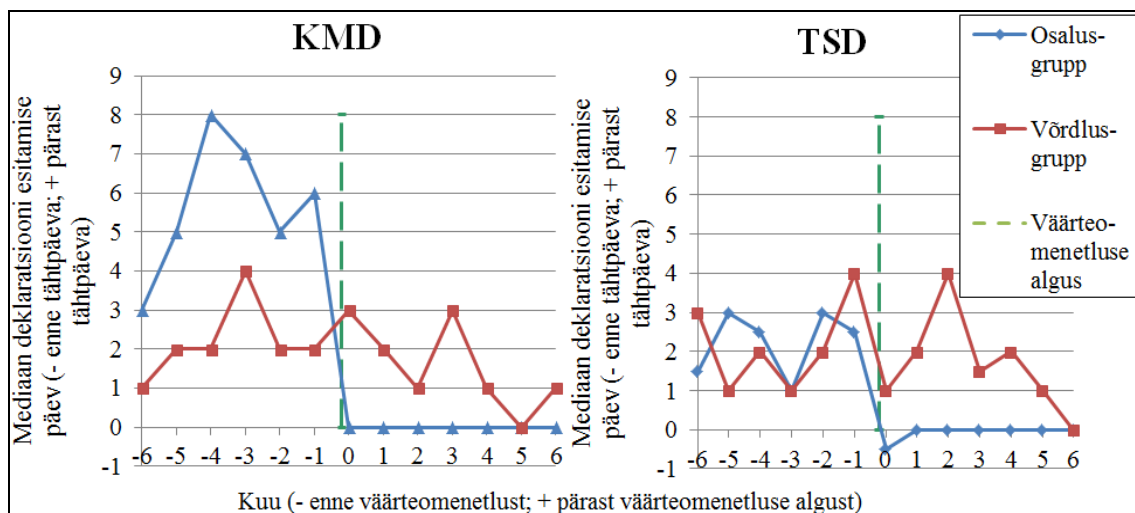
Joonis 7. Korraldus sunniraha hoiatusega mõju maksudeklaratsiooni mediaan esitamise päevale. Allikas: autori koostatud.

Joonisel on näha, et sunniraha hoiatusega korraldust rakendatakse liiga hilja või valele sihtgrupile. Korraldus saadeti maksumaksjale siis, kui mediaan maksudeklaratsiooni esitamise päev oli 0. Seega üle poole maksumaksjatest esitas korralduse saamise ajaks maksudeklaratsioone tähtaegselt. Tegemist ei ole ainult osalusgrupi eripäraga. Üldist mediaan maksudeklaratsiooni esitamise päeva languse tendentsi kinnitab võrdlusgrupi identne käitumine. Lisas 3 toodud t-testi ja Mann-Whitney testi tulemused kinnitavad joonisel toodud tulemusi. Testide põhjal on näha, et osalus- ja võrdlusgrupi maksudeklaratsioonide esitamise distsipliin muutub sarnaseks 5. ja 6. kuul. Kuna graafikul võrreldakse mediaane, on asjakohane vaadata Mann-Whitney testi tulemusi. Samas võivad Mann-Whitney testi tulemusi mõjutada suur hulk võrdseid astakuid valimis. Selle tõttu lähtub autor analüüsimisel joonisest 7.

Korralduse hilist rakendamist kinnitab ka autori poolt läbiviidud analüüs 2012. aasta veebruaris väljastatud sunniraha hoiatusega korralduste kohta. Sealgi langes mediaan maksudeklaratsiooni esitamise päev enne korralduse väljastamist ning jõudis 0-kuul

nullini nii osalus- kui ka võrdlusgrupis. Seega saab väita, et sunniraha hoiatusega korralduste väljastamine on hetkel ilma suurema mõjuta maksudeklaratsiooni esitamise mediaan päevade arvule. Arvestades, et tegemist on suhteliselt kalli meetmega, pole selle rakendamine senisel kujul otstarbekas.

Joonisel 8 on kujutatud väärteomenetluse mõju maksudeklaratsiooni esitamise päevade mediaanile. Väärteomenetluse osalusgrupi valik on kõikidest meetmetest kõige subjektiivsem. Ametnikud valisid ise, millistele maksumaksjatele väärteomenetlust teha. Ainsaks eelduseks väärteomenetluse alustamisel on, et maksumaksjale on saadetud korraldus sunniraha hoiatusega ning ta pole oma käitumist muutnud (on endiselt krooniline hilineja). Osalusgruppi kuulub KMD puhul 79 ja TSD puhul 104 maksumaksjat, kelle suhtes rakendati väärteomenetlust. Kuna iga ametnik lähtus väärteomenetluse valikul osaliselt subjektiivsetest kriteeriumitest, ei olnud autoril võimalik võrdlusgrupi valimisel samasugust meetodit kasutada. Võrdlusgrupi koostas autor sama perioodi kroonilistest hilinejatest (eemaldades need maksumaksjad, kellele vaadeldaval perioodil saadeti korraldus sunniraha hoiatusega). Võrdlusgruppi kuulub KMD puhul 871 ja TSD puhul 710 maksumaksjat, kelle suhtes väärteomenetlust ei rakendatud. Lisas 4 toodud Mann-Whitney testi tulemustest on näha, et TSD puhul on võrdlusgrupp osalusgrupiga enne väärteomenetlust sarnane. KMD puhul pole sarnasust Mann-Whitney testi põhjal näha, kuid mediaan deklaratsiooni esitamise päeva dünaamika enne väärteomenetlust on osalus- ja võrdlusgrupis suhteliselt sarnane. Kuu 0 tähistab kuud, mil maksumaksja esitas esimese maksudeklaratsiooni pärast väärteomenetluse algust.



Joonis 8. Väärteomenetluse mõju maksudeklaratsiooni mediaan esitamise päevale. Allikas: autori koostatud.

Väärteomenetluse mõju kestab 5 kuni 6 kuud pärast väärteomenetluse algust. TSD puhul esitasid maksumaksjad maksudeklaratsiooni 2 päeva, KMD puhul 4 päeva varem kui võrdlusgrupp (eeldades, et enne väärteomenetlust esitas osalusgrupp maksudeklaratsioone keskmiselt 2 päeva hiljem kui võrdlusgrupp). Oluline on, et nii KMD kui ka TSD puhul muutus pärast väärteomenetluse algust maksudeklaratsiooni esitamise mediaan päevaks 0 (maksudeklaratsioone hakati esitama tähtaegsemalt).

Kokkuvõttes võib kõige suurema mõjuga meetmeks lugeda väärteomenetluse. See näitab, et ka karistavatel meetmetel on positiivne mõju maksukuulekusele. Väärteomenetlusele järgneb mõjususe pooldest uutele hilinejatele e-kirja teel teavituse saatmine. Uutele käibemaksukohustuslastele saadetavate e-kirjade mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele praktiliselt puudus. Samas oli mõju hindamisel probleemiks piisavalt usaldusväärse võrdlusgrupi moodustamine. Uutele käibemaksukohustuslastele saadetavate e-kirjade puhul tuleb arvestada, et sellel meetmel on lisaks maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamisele ka informatsiooni jagamise eesmärk (näiteks tutvustada MTA elektroonilist keskkonda e-maksuametit). Sunniraha hoiatusega korralduste kasutamine senisel kujul ei oma erilist mõtet. Praegu rakendatakse seda meetet tihti maksumaksjate suhtes, kelle maksudeklaratsioonide esitamise distsipliin on meetme rakendamise hetkeks paranenud. Seega tuleks kaaluda, kas seda meetme mõju saaks parandada parema objektivalikuga või tuleks sellest meetmest loobuda.

2.3. Maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise põhjused

Käesolevas alapeatükis käsitletakse põhjuseid, mis võivad takistada maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist. Põhjuste välja selgitamiseks viis autor maksumaksjate seas läbi küsitluse, kes hiljuti enne küsitlust hilinesid KMD või TSD esitamisega. Käesolevas alapeatükis analüüsitakse küsitluse tulemusi ning selgitatakse välja, kas põhjused, mille tõttu KMD ja TSD esitatakse hilinemisega, on erinevad. Andmete analüüsimiseks kasutatakse andmetöötlusprogramme MS Excel ja SPSS 21. Eraldi tuuakse välja, milliseid lahendusi pakkusid küsitluses osalejad, lihtsustamaks maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist. Põhilised andmetabelid on esitatud käesoleva töö lisades.

Selgitamaks välja põhjused, miks maksumaksjad esitavad KMD-d ja TSD-d hilinemisega, viis töö autor hilinejate seas läbi küsitluse. Küsitlus saadeti kahele sihtrühmale: maksumaksjad, kes hilinesid 2012. aasta oktoobris TSD esitamisega ning maksumaksjad, kes hilinesid 2012. aasta oktoobris KMD esitamisega. Kattuvad maksumaksjad (kes hilinesid nii KMD kui ka TSD esitamisega), said ainult KMD teemalise küsimustiku, et võrdsustada KMD ja TSD küsitluse saajate valimeid. Kokku saadeti küsimustik e-kirja teel 3286 KMD esitamisega hilineanud maksumaksjale ja 4097 TSD esitamisega hilineanud maksumaksjale. Tegelik maksumaksjate arv, kes hilinesid KMD või TSD esitamisega 2012. aasta oktoobris, oli suurem. Nimelt võeti küsitlusest välja dubleerivad e-posti aadressid. Tegemist on olukorraga, kus e-posti aadressi omanikul on mitu ettevõtet (või tegeleb mitme ettevõtte raamatupidamisega). Samuti puudus osadel maksumaksjatel e-posti aadress. Nii KMD kui ka TSD küsimustiku puhul oli neid maksumaksjaid alla 10% valimisse kuuluvatest maksumaksjatest.

TSD küsimustiku saajate hulgas oli 6% (254) maksumaksjaid, kes ei tegele ettevõtlusega (mittetulundusühingud, korteriühistud) ning 3% (114) füüsilisest isikust ettevõtjat. Ülejäänud maksumaksjad olid juriidilise vormi järgi ettevõtted. KMD küsimustiku saajate hulgas oli ettevõtlusega mittetegelevate maksumaksjate hulk alla 1% (43) ning füüsilisest isikust ettevõtjate hulk 6% (192). Maksumaksjad, kellele saadeti kutse küsimustikule vastata, olid erineva maksudeklaratsioonide esitamise distsipliiniga. KMD küsimustiku saajate seas oli 26% (856) maksumaksjad, kes viimase kuue kuu jooksul hilinesid esimest korda KMD esitamisega. TSD küsimustiku saajate

seas oli 38% maksumaksjad, kes viimase kuue kuu jooksul esimest korda hilinesid TSD esitamisele. Sarnast eristust ei ole võimalik teha vastajate seas, kuna küsimustike täitmine oli anonüümne.

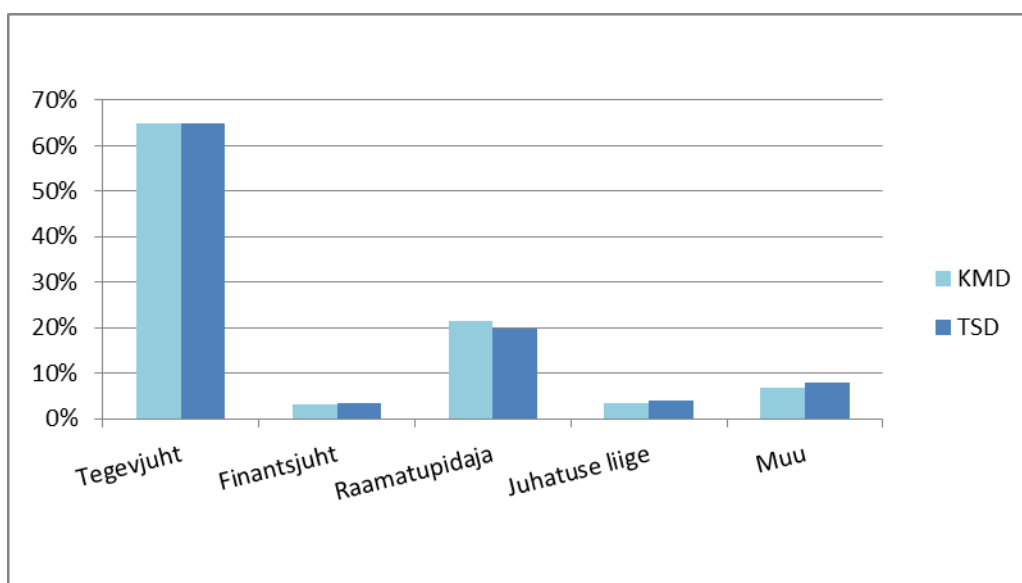
Küsimustik on toodud lisas 6 ning küsimustiku kaaskiri lisas 5. Küsimustik koosneb kuuest küsimusest, millest kolmas ja kuues küsimus jagunesid omakorda alaküsimusteks (väideteks). Küsimustikud olid KMD ja TSD sihtgruppidele puhul sarnased, ainus erinevus oli kolmanda küsimuse sõnastus, kus küsiti konkreetse deklaratsiooni (KMD või TSD) tähtaegset esitamist takistavate tegurite mõju. Maksudeklaratsiooni tähtaegset esitamist takistavate tegurite loetelu koostamisel lähtus töö autor alapeatükis 1.2. käsitletud teooriatest ning MTA senises praktikas esile kerkinud võimalikest põhjustest.

Kutsed küsimustikule vastamiseks saadeti maksumaksjatele välja e-kirja teel 6. novembril 2012. Küsitlused olid avatud vastamiseks kuni 19. novembrini. Küsitluse tulemused on toodud lisades 7 ja 8. Kokku vastas TSD küsimustikule 731 maksumaksjat (18% e-kirja saanutest) ning KMD küsimustikule 549 maksumaksjat (17% e-kirja saanutest). Üheks põhjuseks, miks küsimustikele vastamise määr oli suhteliselt madal, on küsimustikes sisalduvate kohustuslike küsimuste suur hulk. Siiski on tegemist piisava suure hulga vastanutega, et küsimustiku põhjal saaks teha järeldusi hilinejate kohta ning kasutada statistilisi meetodeid analüüsiks.

Vastustes tegi autor ühe täpsustuse. Esialgses küsimustikus ei olnud esimese küsimuse (millega täpsustati küsimustikule vastaja rolli maksumaksjas) ühe vastuse variandina toodud juhatuse liiget. Kuna suur hulk vastanutest märkis esimese küsimuse vastuseks muu ja kirjutas vabateksti väljale juhatuse liige, korrigeeris autor esimese küsimuse vastust ning lisas sinna variandi juhatuse liige. Arvatavasti on tegemist olukorraga, kus ettevõttel on mitu juhatuse liiget ning üks neist (küsimustikule vastaja) ei ole otseselt tegevjuhi rollis. Lisaks korrigeeriti neid vastuseid, kus vastaja rolliks maksumaksjas (ettevõttes/asutuses) märgiti muu, kuid vabatekstina kirjutati tegevjuht. Kokku puudutas korrigeerimine TSD puhul 6% ning KMD puhul 5% vastajatest.

Joonisel 9 on toodud KMD ja TSD küsimustikele vastajate rollid maksumaksjas (tegemist on korrigeeritud vastustega). Erinevus KMD ja TSD vahel on marginaalne.

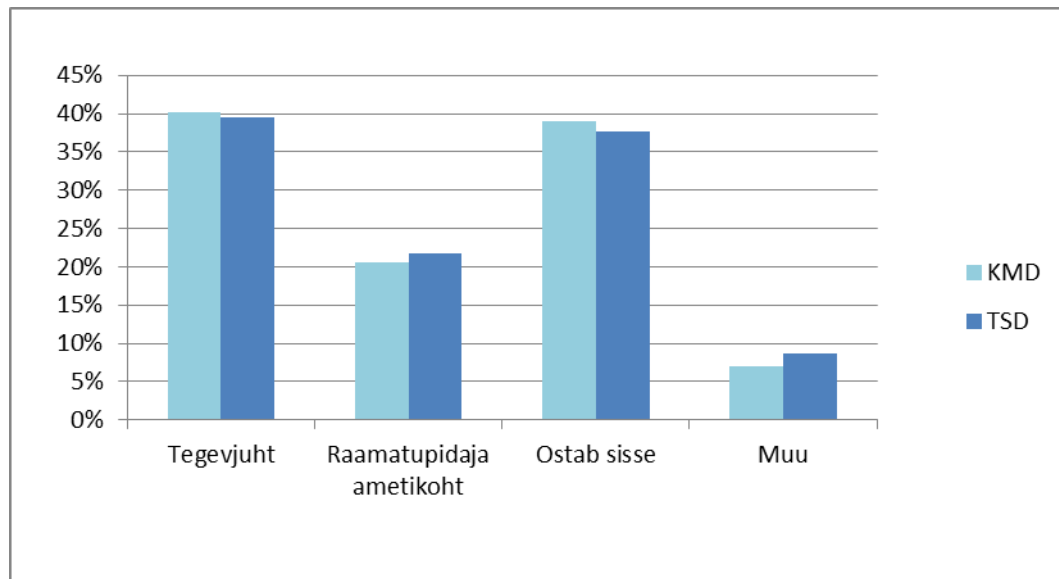
Mõlema küsimustiku puhul oli kõige suurem vastajate grupp tegevjuhid (umbes 65% vastanutest), millele järgnes raamatupidajad (umbes 20%) ning ülejäänud vastanute grupid olid alla 10% kõikidest vastanutest. Kõige väiksema osa vastanutest moodustab finantsjuhtide grupp. Vastajad, kes märkisid variandi muu, lisasid sagedasti vabatekstina, et nad olid kas omanikud, asendajad või sõbrad (KMD puhul 10 korda, TSD puhul 11 korda). See grupp vastajatest peaks olema kõige heterogeensem. KMD ja TSD küsimustiku põhjal on olemas piisavalt suur grupp printsipaale (tegevjuhte) ning agente (raamatupidajaid), et küsitluste vastuseid saaks võrrelda rollide lõikes.



Joonis 9. Käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni küsimustikele vastajate rollid maksumaksjas (osakaal vastanutest). Allikas: (lisad 7 ja 8), autori koostatud.

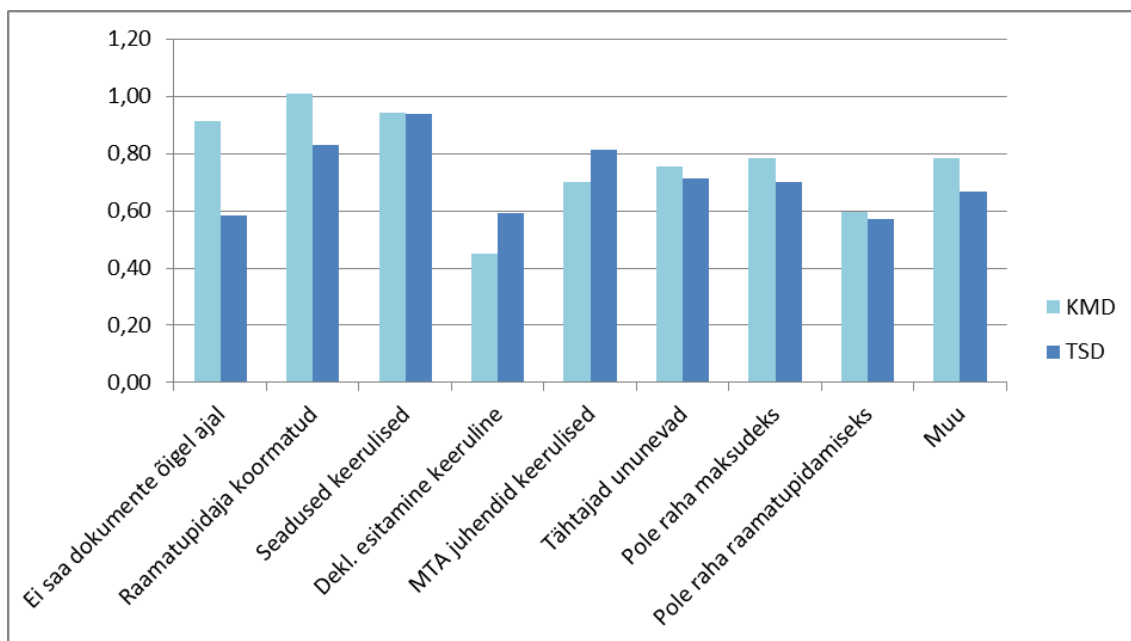
Joonisel 10 on toodud vastused küsimusele, kuidas maksumaksjate sees on raamatupidamine korraldatud. Vastused on TSD ja KMD lõikes sarnased. Enamasti teevad raamatupidamist tegevjuhid (40% vastanutest), samuti on väga levinud ka raamatupidamisteenuse sisse ostmine (37–38% vastanutest). Suhteliselt levinud on eraldi raamatupidaja ametikoht maksumaksjas (umbes 20% vastanutest). Kõige sagedamini märkisid variandi muu valinud isikud, et raamatupidamist teeb nende sõber, tuttav või elukaaslane (TSD küsimustikus märgiti 10 korda ning KMD küsimustikus 11 korda). Samuti oli levinud vastus juhatuse liige (TSD küsimustikus märgiti 13 korda ning KMD küsimustikus 3 korda). Variandi muu valinud isikute puhul on raske välja

tuua, kas tegu on raamatupidamise professionaalidega (kutselised raamatupidajad) või on tegemist mõningaste raamatupidamisalaste teadmistega isikutega.



Joonis 10. Käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni küsimustikele vastanud maksumaksjate raamatupidamise korraldus (osakaal vastanutest). Allikas: (lisad 7 ja 8), autori koostatud.

Joonisel 11 on graafiliselt toodud KMD ja TSD tähtaegset esitamist takistavate tegurite olulisus keskmiselt. Vastavad arvnäitajad on saadud, kui küsitluste kolmanda küsimuse vastused (millega küsiti maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemist põhjustavate tegurite tähtsus, vt lisa 6) kodeeriti Likerti skaalal numbriteks (üldse mitte – 0, vähe – 1, palju – 2, väga palju – 3) ning seejärel leiti iga väite vastuste keskmine. Mida kõrgem on keskmine näitaja, seda rohkem takistab tegur deklaratsiooni tähtaegset esitamist. Jooniselt on näha, et kohati erinevad hinnangud KMD ja TSD küsimustiku vahel suhteliselt palju. KMD tähtaegset esitamist takistavad kõige rohkem raamatupidaja ülekoormus, dokumentide mitteõigeaegne kättesaamine ning keerulised maksuseadused. TSD esitamist takistavad kõige rohkem aga keerulised maksuseadused, raamatupidaja ülekoormus ning MTA keerulised juhendid.



Joonis 11. Käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni tähtaegset esitamist takistavate tegurite olulisus keskmiselt küsimustikele vastajate antud hinnangute põhjal. Allikas: (lisad 7 ja 8), autori koostatud.

Osaliselt on eelkirjeldatud tulemused ootuspärased. Nimelt eeldab KMD esitamine suuremal määral raamatupidaja ja tegevjuhi (agendi ja printsipaali) suuremat koostööd kui TSD esitamine. KMD puhul teeb tehinguid tegevjuht ning seetõttu haldab ka tehingute algdokumente (näiteks arveid). Igakuiselt erinevad tehtud tehingud üldjuhul rohkem kui töötajatele tehtud väljamaksed. Näiteks on väga harvad juhused, kus KMD-l deklareeritud müügi- ja ostukäive on sama suured kui eelneval kuul. Samuti tehakse erinevates kuudes ostu- ja müügitehingud, millele kehtivad erinevad arvestus- ja deklareerimispõhimõtted. KMD tähtaegseks esitamiseks on väga oluline dokumentide õigeaegne jõudmine raamatupidajani, kuna ilma alusdokumentideta pole raamatupidajal võimalik KMD korrektselt esitada. Joonisel 11 toodud andmete põhjal on oluline, et tegevjuht edastaks raamatupidajale andmed õigel ajal, mitte siis kui raamatupidaja on ülekoormatud. Näiteks võib olukordades, kus raamatupidaja teeb raamatupidamist mitmele ettevõttele, ei jõua ta konkreetse ettevõtte KMD tähtaegselt esitada, kuna ka teiste ettevõtete tegevjuhid on edastanud alusdokumendid liiga hilja.

Üldjuhul pole TSD tähtaegsel esitamisel tegevjuhi ja raamatupidaja igakuine koostöö nii oluline, kuna TSD-ga deklareeritakse väljamakseid töötajatele. Igakuiselt töötajatele tehtavaid väljamakseid üldjuhul ei muudeta. KMD esitamine on küsitluse tulemuse

põhjal lihtsam kui TSD esitamine. See on põhjendatav erinevate ridade arvuga, mida KMD-l tuleb täita. KMD elektroonilisel vormil on vaja maksimaalselt täita 11 lahtrit (lahtrid 12 ja 13 arvutatakse automaatselt) (Käibedeklaratsioon ...). TSD täitmisel võib käsitsi täidetavate ridade arv olla suur, kui ettevõttel on palju töötajaid või on tehtud muid väljamakseid, pakutud erisoodustusi jms, mis tuleb TSD-l deklareerida. TSD on võimalik ka MTA infosüsteemidesse failist laadida (faili genereerib raamatupidamisprogramm), kuid sel juhul peab maksumaksjal olema vastava funktsionaalsusega raamatupidamisprogramm.

Ootuspärane ei olnud hinnang, et TSD esitamisega seotud juhendid on keerulisemad kui KMD esitamisega seotud juhendid. Samas on tegemist väitega, mille antud hinnang oli keskmiselt kõige väiksem võrreldes teiste küsitluse kolmandas küsimuses toodud väidetega (vt joonis 11). Kaudselt tõestab TSD esitamise ja MTA juhendite keerukust fakt, et ligikaudu 34% 2012. aastal hilinemisega esitatud TSD-st olid 0-deklaratsioonid (väljamakseid ei deklareeritud). KMD puhul oli vastav osakaal (kus ühtegi lahtrit KMD-l ei täidetud) 16%. Seega võis maksumaksjatele raskusi valmistada tühja TSD esitamine.

Eeltoodud tulemusi kinnitavad PRAXISE poolt läbi viidud uuringud KMD ja TSD täitmisega kaasneva halduskoormuse kohta 2005. aastal. Uuringute põhjal selgus, et TSD täitmisele ja esitamisele kulus kuus keskmiselt 77 minutit ettevõtte kohta (eeldusel, et ettevõtte esitab ainult kõige enamlevinud TSD lisasid 1, 2 ja 4) ning KMD täitmisele 58 minutit kuus. (Jürgenson, Huik 2005: 13; Jürgenson 2005: 16). Järelikult TSD täitmine on seotud suurema halduskoormusega. TSD ja KMD vormid ja täitmise loogika on üldjoontes jäänud samaks, mistõttu peaks tulemused olema proportsioonis praeguse olukorraga. Mainitud uuringute põhjal ei ole võimalik adekvaatselt hinnata, kui palju halduskoormusest on seotud seadustega kursisolemise, kuna 2005. aastal läbiviidud uuringu tulemusi mõjutas liitumine Euroopa Liiduga 2004. aastal. Selle tõttu muudeti ulatuslikult käibemaksuseadust ning 2005. aastal oli ajakulu käibemaksuseadusega kursishoidmiseks ettevõtte kohta 187 minutit kuus, samas kui TSD-ga seotud seadustega kursishoidmise ajakulu oli 40 minutit kuus ettevõtte kohta (Jürgenson, Huik 2005: 13; Jürgenson 2005: 41). Autori hinnangul peaks praeguseks olema käibemaksuseadusega kursishoidmise ajakulu tunduvalt väiksem kui 2005. aasta

uuringu tulemustest selgus. Seega on maksude kinnipidamise süsteem vähemalt TSD täitmise ja esitamise poolest maksumaksjatele koormavam kui KMD täitmine ja esitamine.

Küsitluse kolmanda küsimuse puhul (millega paluti hinnata maksudeklaratsiooni esitamisega hilinemise tegurite tähtsust) oli vastajatel võimalik variandi muu valimisel kirjutada vabateksti. Kõige sagedamini märgiti vabatekstina (nii KMD kui TSD küsimustiku puhul 7 korda), et takistavad tehnilised probleemid (näiteks halb internetiühendus) ning haigus ja puhkused (mõlemas küsimustikus 7 korda). Ülejäänud põhjusi märgiti alla 3 korra küsimustiku kohta.

Saamaks kinnitust agendi ja printsipaali teooriale, viis autor küsitluste kolmanda küsimuse puhul läbi dispersioonanalüüsi, millega hinnatakse gruppidevaheliste erinevuste statistilisi olulisusi. Dispersioonanalüüsiks kasutas autor ühefaktorilise dispersioonanalüüsi (*one-way ANOVA*) meetodit, millega tehti kindlaks, kas kolmanda küsimuste vastuste keskväärtustes oli erinevusi sõltuvalt vastaja rollist maksumaksjas. Eraldi viidi läbi ühefaktorilise dispersioonanalüüs sõltuvalt maksumaksja raamatupidamise korraldusest (küsimustike teine küsimus). Kuna küsimustike teisele küsimusele võis valida mitu vastusevarianti, siis olemasolevaid vastuseid korrigeeriti ning jäeti iga vastaja kohta üks vastus. Korrigeeriti vastusevariantide järgnevuse põhjal: kes valis, et raamatupidamist teeb tegevjuht, jäeti vastuseks ainult tegevjuht, kes märkis, et raamatupidamist teeb raamatupidaja, jäeti vastuseks ainult raamatupidaja jne. Korrigeeritud tulemused on toodud lisades 7 ja 8 teise küsimuse vastuste kirjeldava statistika juures.

Ühefaktorilise dispersioonanalüüsi kasutamise eeldused on samad, mis t-testi puhul (Sheskin 2000: 528). Valimite puhul, kus rikuti dispersioonide võrdsuse eeldust Levine'i testi tulemuste põhjal, kasutati erisuste statistiliste olulisuse leidmiseks Welchi kohandust t-testile. Kuna vastajate grupid olid väikesed, oli keeruline kontrollida vastuste normaaljaotusele vastavust näiteks finantsjuhtide grupis. Suuremate gruppide puhul (tegevjuhid ja raamatupidajad) ei vastanud vastused Shapiro-Wilki testi põhjal normaaljaotusele. Seega rikuti normaaljaotuse eeldust ning kõik valimid ei ole piisavalt suured, et normaaljaotuse eeldust lõdvendada. Ühefaktorilise dispersioonanalüüsi testi

tulemuste reliaabsuse testimiseks viis autor läbi mitteparameetrilise Kruskal-Wallise H-testi, mis kinnitas ühefaktorilise dispersioonanalüüsi tulemusi.

Ühefaktorilise dispersioonanalüüsi tulemused KMD küsimustiku kohta on toodud lisas 9 ja TSD küsimustiku kohta lisas 10. Tabelis 4 on kokkuvõtvalt toodud, millistele väidetele andis tegevjuht (ja maksumaksja, kus raamatupidamist teeb tegevjuht), keskmiselt kõrgema või väiksema hinnangu kui raamatupidaja või maksumaksja, kus raamatupidamist teeb raamatupidaja. Tegevjuhi ja raamatupidaja vastuste võrdlust kasutatakse, kuna nende puhul peaks printsipaali ja agendi suhe tulema kõige selgemalt esile. Teiste vastajate/raamatupidamiskorralduste puhul on seos ebaselgem. Dispersioonanalüüsi tulemused võivad olla nihkes, kuna erinevates ettevõtetes vastasid erinevad isikud (näiteks ühte tüüpi ettevõtetes vastasid raamatupidajad ning teistes tegevjuhid, mistõttu ei saa võrrelda sama ettevõtte raamatupidaja ja tegevjuhi vastuseid). Ettevõtetes, kus raamatupidamist teeb tegevjuht (ligi 40% vastanutest) ei saa ühe ettevõtte raamatupidaja ja tegevjuhi vastuseid eraldi võrrelda. Nihke vähendamiseks analüüsiti tegevjuhtide (kes tegelevad ise raamatupidamisega) ja raamatupidajate (maksumaksja, kus on raamatupidaja ametikoht) ehk raamatupidamisega tegelevate isikute vastuseid. Sellisel juhul näitab dispersioonanalüüs, kas raamatupidajate ja tegevjuhtidest raamatupidajate antud vastustes on statistiliselt olulisi erinevusi. See näitab kaudselt, kas (professionaalse) raamatupidaja kaasamisel on mõju maksukuulekusele. Üldjuhul olid statistiliselt olulised erinevad vastused küsimustike lõikes sarnased sõltumata sellest, kas ühefaktorilise dispersioonanalüüsi jaoks grupeeriti valimid vastaja rolli järgi ettevõttes või raamatupidamise korralduse järgi. Seega enamasti vastasid küsimustikele isikud, kes ettevõttes raamatupidamisega tegelevad. Tabelis 4 toodud väidete puhul on ainus erand väide 3.2 (raamatupidaja on ülekoormatud), kus vastused olid statistiliselt olulisel määral erinevad ainult siis, kui valimid olid grupeeritud vastaja rolli järgi maksumaksjas.

Tabel 4. Küsimustiku kolmanda küsimuse väited, millele tegevjuht andis keskmiselt statistiliselt olulisel määral erineva vastuse kui raamatupidaja.

Tegevjuhtide hinnangul takistas rohkem kui raamatupidajate hinnangul	Väide	Küsimustik
	(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud	KMD
	(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ ebamugav	KMD, TSD
	(3.5) MTA juhendid on keerulised	KMD, TSD
	(3.6) Tähtajad ei ole meeles	KMD, TSD
	(3.8) Ei ole raha raamatupidamiseks	KMD, TSD
Tegevjuhtide hinnangul takistas vähem kui raamatupidajate hinnangul	(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal dokumente	KMD, TSD

Allikas: (lisad 9 ja 10), autori koostatud.

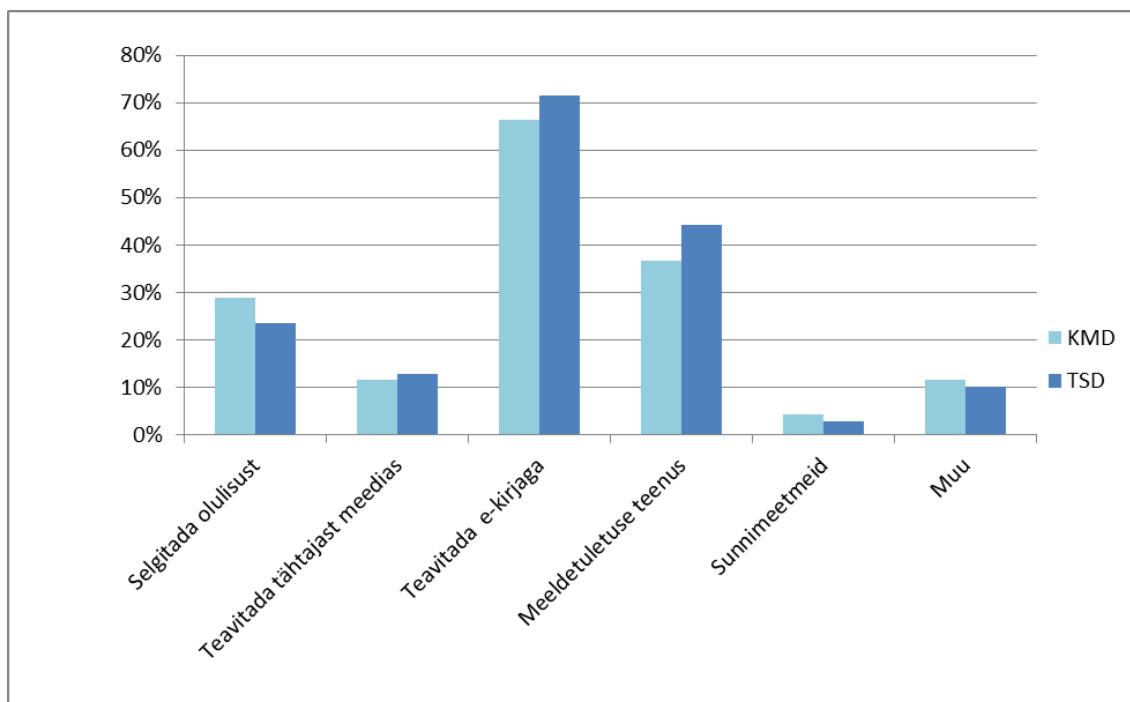
Tabelist 4 on näha, et vastuste erinevused tegevjuhi ja raamatupidaja vahel on KMD ja TSD lõikes sarnased, välja arvatud raamatupidaja ülekoormuse väite puhul. TSD puhul olid hinnangud raamatupidaja ülekoormusele kui TSD tähtaegset esitamist takistavale tegurile tegevjuhtide ja raamatupidajate vahel statistiliselt sarnased. KMD küsimustikule vastamisel hindasid tegevjuhid raamatupidaja ülekoormust KMD tähtaegset esitamist takistava tegurina kõrgemalt kui raamatupidajad. Tegevjuhtide ja raamatupidajate hinnangute erinevuse põhjuseks võib olla tegevjuhi teadmatus raamatupidaja tegelikust töökoormusest ja tegevjuhi enda ülekoormus (juhul kui ta ise on ka raamatupidaja rollis). Samuti võib erinevus näidata tegevjuhi tahtmatust tunnustada, et KMD hilist esitamist põhjustab alusdokumentide hiline kättetoimetamine raamatupidajale, mis võib olla ka raamatupidaja ülekoormuse põhjuseks. Samas võib tulemus näidata, et raamatupidamisega tegelevad tegevjuhid on rohkem ülekoormatud kui raamatupidajad, kes peavad tegelema ainult raamatupidamisega.

Printsipaali ja agendi teooriat kinnitavad kaudselte väited 3.4 (maksudeklaratsioonide esitamine on keeruline/ ebamugav), 3.5 (MTA juhendid on keerulised) ja 3.6 (tähtajad ei ole meeles) kus tegevjuhtide jaoks olid TSD ja KMD esitamine, tähtaegade meelespidamine ning MTA juhendid keerulisemad kui raamatupidajatele. Seega raamatupidajad on oma ala professionaalid, kes tegelevad tööga, mis peaks tegevjuhi (printsipaali) tööd kergendama. Sarnasele järeldusele jõuti PRAXISE 2005. aasta KMD täitmisega seotud halduskoormuse uuringus. Uuringust selgus, et raamatupidajad kulutavad rohkem aega maksuseadustega kursisolemiseks. Selle tulemusena võtab deklaratsiooni täitmine ja esitamine vähem aega (Jürgenson 2005: 21).

Siiski ei ole tegevjuht alati tahtlikult põhjustanud maksudeklaratsioonide mittetähtaegset esitamist, kuna tihti takistab seda rahapuudus (väitele 3.8 erinevus raamatupidajate ja tegevjuhtide antud hinnangutes). Alati ei ole maksumaksjal raha raamatupidaja palkamiseks, mistõttu peab tegevjuht ise raamatupidamisega tegelema ning kuna see on talle keeruline või on ta ülekoormatud, siis ei jõuta õigeaegselt maksudeklaratsioone esitada.

Maksudeklaratsioonide hilinemisega esitamise kaudset seost maksumaksja majandusliku olukorraga näitavad küsimustiku neljanda küsimuse vastused. 93% TSD küsimustikule vastanutest ja 92% KMD küsimustikule vastanutest pidas maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist oluliseks (lisa 7 ja 8). Samuti põhjendati maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamise olulisust sellega, et kord peab olema (88 korda TSD puhul, 10 korda KMD puhul), see on vajalik riigi rahanduse ja statistika korrashoidmiseks (44 korda TSD puhul, 12 korda KMD puhul). Vähem märgiti, et maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine on oluline, et vältida trahve ja viivist (20 korda TSD puhul ja 3 korda KMD puhul). Seega peetakse maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist oluliseks.

Küsitluse viimase küsimusega paluti hinnata, mida saaks MTA teha, et aidata maksumaksjatel maksudeklaratsioone tähtaegselt esitada. Vastused on graafiliselt kujutatud joonisel 12. Kõige rohkem pooldati meeletuletavate e-kirjade saatmist hilinejatele ning maksudeklaratsioonide esitamise tähtaja meeldetuletuse teenuse pakkumist. Kõige vähem pooldati sunnimeetmete rakendamist, mis on ka ootuspärane. Vabatekstina lisati, et MTA võiks korraldada koolitusi (TSD puhul mainiti 8 korda, KMD puhul 3 korda), liigutada deklaratsiooni esitamise kuupäev kuu lõppu (TSD 8 korda), pikendada maksustamisperioodi (TSD 4 korda). Lisaks mainiti 10 korral TSD küsimustikus, et maksudeklaratsioonide esitamise lihtsustamine aitaks neid tähtaegselt esitada (sealhulgas mainis 4 vastajat, et TSD võiks eeltäita eelneva kuu andmetega).



Joonis 12. Maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist soodustavad MTA tegevustele antud jah-vastuste osakaal. Allikas: (lisad 7 ja 8), autori koostatud.

Kokkuvõttes mõjutavad maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist sarnased tegurid, mis alapeatükis 1.2 leiti. Oluline on agendi ja printsipaali suhe, kuid selle kujunemise eelduseks on maksumaksja majanduslik seisund (kas ettevõtte suudab endale raamatupidaja palgata või peab tegevjuht raamatupidamisega tegelema). Juhul kui maksumaksja ei suuda agendi palgata, takistab maksumaksjal maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist tegevjuhi koormatus ning vähene kogemus maksudeklaratsioonide esitamisel, seaduste tundmisel ja maksudeklaratsiooni esitamiseks vajalike MTA teenuste kasutamisel. Maksuseaduste ja juhendite keerukus (ja selle tõttu halduskoormus) on rohkem seotud TSD esitamisega (maksude kinnipidamise süsteemiga). Samas pole kehva majandusliku olukorraga seletatav raamatupidajale alusdokumentide hiline saabumine, mille tagajärjel esitatakse KMD hilinemisega. Samuti on maksuseaduste keerukus üks olulisemaid põhjuseid KMD ja TSD hilinemisega esitamisel ning raamatupidamist tegevatele tegevjuhtidele on MTA juhendid ja teenused maksudeklaratsioonide esitamiseks keerulisemad kui raamatupidajatele.

2.4. Ettepanekud tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu suurendamiseks

Käesolevas alapeatükis võtab autor kokku kolmes eelmises alapeatükis ja töö teoreetilises osas analüüsitud maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise põhjused ning võimalikud meetmed olukorra parandamiseks. Nende põhjal teeb autor ettepanekud MTA hilinejate mõjutamise strateegia muutmiseks. Ettepanekute tegemisel lähtub autor lisaks käesolevas töö eeltoodud alapeatükkidele teiste riikide kogemusest. Hindamaks ettepanekute realiseerimisega kaasnevaid positiivseid ja negatiivseid aspekte, viib autor läbi mitmekriteeriumi analüüsi.

Maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamiseks peab strateegia lähtuma töö teoreetilises osas välja toodud ühiskondlikust leppes. Ainult karistavate meetmete kasutamine on MTA-le kulukas ning võib pikemas perspektiivis halvendada suhteid kuulekate maksumaksjatega. Teisest küljest ei ole maksudeklaratsioonide esitamisega pidevalt hilinevate maksumaksjate karistamata jätmise õiglane maksudeklaratsioone tähtaegselt esitavate maksumaksjate suhtes. Seega peab terviklik maksudeklaratsiooni esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamise strateegia olema maksumaksjate suhtes õiglane.

MTA senise maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamise strateegia suurimaks puuduseks peab autor analüüsi puudumist. Autor küll viis alapeatükis 2.2 läbi seniste meetmete mõjuanalüüsi, kuid see peaks toimuma regulaarselt meetmete rakendamisel. Regulaarse mõjuanalüüsi positiivseks küljeks on kulude kokkuvõid ja meetmete suurem mõjus. Mõjuanalüüsiga saab suhteliselt kiiresti avastada, kui mõni meede ei oma enam piisavalt suurt mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele. Seejärel saab meedet kohandada või asendada suuremat mõju omava meetmega. Näiteks jooksva mõjuanalüüsi korral oleks varem avastatud sunniraha hoiatusega korralduste kehv objektivalik. Samuti oleks teatud, et väärteomenetlusel on suhteliselt suur mõju maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele. Erilise mõjuta meetme rakendamine või meetme vale rakendamine ei hoia piisavalt ära maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemist ja sellest tingitud negatiivseid mõjusid. Samas kannab MTA meetme rakendamisega seotud kulu.

Analüüsi all peab autor silmas lisaks mõjuanalüüsile maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise põhjuste väljaselgitamist ja analüüsimist. Teades, miks maksumaksjad hilinevad maksudeklaratsioonide esitamisega, on võimalik töötada välja mõjusamad lahendused maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise soodustamiseks. Samuti on võimalik tegeleda probleemi põhjusega kohe selle tekkimisel ning luua alus pühendunud maksukuulekuse kasvule. Maksumaksjate kaasamine maksuhalduri poolt on oluline osa alapeatükis 1.1 mainitud ühiskondliku leppe kujunemisele praktikas. Maksumaksjate soovidega arvestamine loob aluse maksuhalduri ja maksumaksjate vaheliseks lugupidamiseks/koostööks.

Lähtuvalt eeltoodust pakub autor välja järgnevad meetmed, mis peaksid vähendama maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemist:

- pikendada maksustamisperioodi;
- lükata edasi maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega;
- lihtsustada maksudeklaratsioonide täitmist ja esitamist ning MTA juhendeid;
- pakkuda personaalset abi MTA juhendite ja maksuseaduste mõistmiseks (mentorlus);
- koolitada maksumaksjaid;
- pakkuda maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja eelteavituse teenust (näiteks maksumaksja saab ise tellida igakuise e-kirja teavituse).

Iga ettepaneku alla koondub tegelikult mitu alamettepanekut või võimalust meetme rakendamiseks. Näiteks võib maksustamisperioodi muuta kvartaalseks või poolaastaseks. Samuti saab mõningaid ettepanekuid rakendada koos (näiteks muuta nii maksustamisperioodi kui ka lükata maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega edasi). Autor analüüsib iga meedet eraldi. Juhul, kui meetmeid oleks otstarbekas koos rakendada, siis toob autor ära ka võimalikud kombinatsioonid meetmetest. Meetmete hindamisel kasutab autor mitmekriteeriumi analüüsi (*multi-criteria analysis*). Autor kasutab mitmekriteeriumi analüüsi, kuna kulu-tulu või kulu-efektiivsuse analüüsi jaoks on ettepanekute kõikide mõjude rahaline mõõtmine keeruline ja kulukas. Mitmekriteeriumi analüüsi eeliseks on erinevate aspektide arvestamine ning lihtsus (Multi-criteria ... 2009: 21). Meetodi miinuseks on subjektiivsus, kuna see baseerub

tihti ainult kvalitatiivsel hindamisel. Analüüsimisel lähtub autor MTA kulust ja tulust, eeldades, et ettepanekute rakendamise mõju on maksumaksjatele positiivne.

Autor vaatleb ettepanekute rakendamise mõju järgnevate kriteeriumite lõikes:

- kui palju vähendab meede hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arvu;
- kuidas meede mõjutab MTA infovajadust (info näol, mida MTA maksudeklaratsioonidest saab);
- kas meede vajab seadusemuudatust (seaduse muutmise vajadus suurendab riski, et meetme rakendamine võtab palju aega või seda ei rakendata üldse);
- kui suured ühekordne ja jooksev kulu kaasneb meetme rakendamisega.

Esimene kriteerium on seotud meetme positiivse poolega ning ülejäänud meetme rakendamisega kaasnevate kuludega. Mõju hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arvule on välja arvatud kasutades maksudeklaratsioonide esitamise kohta olevaid andmeid. Näiteks maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja muutmisel on võetud arvesse, kui palju (osakaal) hilinejatest esitas maksudeklaratsiooni vana ja uue tähtaja vahel. Meetme hindamisel loeti vastav osakaal tähtaegselt esitavate maksdeklaratsioonide arvu kasvuks. Maksustamisperioodi pikendamisel võttis autor arvesse, mitu maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega jääb aastas vähemaks. Selle tõttu ei pea MTA senises mahus esitamata maksudeklaratsioonide sissenõudmisega tegelema ning sellele ressursi kulutama. Ülejäänud meetmete puhul võeti arvesse, mitu protsenti alapeatükis 2.3 küsitlusele vastanutest meedet soovis. Vastav osakaal loeti hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arvu vähenemiseks. Tegemist on seega ligikaudsete hinnangutega, mis ei pruugi olla väga täpsed, kuid aitavad erinevaid meetmeid omavahel võrrelda.

Tabelis 5 on toodud mitmekriteeriumi analüüsi tulemused mõjude maatriksina. Iga kriteeriumi kaaluks on 1. Hinnangud on antud 3-punktilisel skaalal (välja arvatud koondhinnang, mis koosneb eelnevate hinnangute summast ning seaduse muudatuse vajadus, mille maksimaalne väärtus saab olla -1), kus 1 tähistab väikest mõju, 2 keskmist mõju ning 3 suurt mõju. 0 tähendab, et mõju puudub. Negatiivse väärtusega hinnangud tähendavad negatiivset mõju ja vastupidi. Kõik mõjuhinnangud (välja arvatud hilinevad maksudeklaratsioonide arvu muutuse hinnang) põhinevad autori

arvamusel. Saamaks kinnitust autori hinnangute õigsusele, konsulteeris autor MTA vastava ala spetsialistidega. Detailsemat hinnangut meetmete mõjude kohta ilma ebaproportsionaalset suure kuluta polnud võimalik saada. Koondhinnangu veerus on eelnevates veergudes toodud mõjuhinnangud summeeritud. Mida kõrgem on koondhinnang, seda otstarbekam on meetet rakendada. Koondhinnang 0 ei tähenda, et meetme tulu ja kulu on võrdne, kuna hinnangute aluseks olevat tulu ja kulu arvestatakse erinevates ühikutes. Käesoleval juhul tähendab koondhinnang 0, et meetet on kõige otstarbekam rakendada võrreldes negatiivse koondhinnangu saanud meetmetega. Negatiivne koondhinnang ei tähenda, et meetet ei peaks üldse rakendama, vaid selle rakendamine ainult tähtaegselt esitavate maksudeklaratsioonide arvu suurendamiseks on üldjuhul ebaotstarbekas.

Tabeli 5 põhjal on tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu suurendamiseks kõige otstarbekam rakendada nelja meetet: pakkuda maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja eelteavitust, koolitada maksumaksjaid, viia maksudeklaratsioonide esitamise tähtaeg 30. kuupäevale ja lihtsustada maksudeklaratsioonide esitamist ning MTA juhendeid. Tegemist on meetmetega, mida saaks üheaegselt rakendada. Samuti vastavad need meetmed ühiskondliku leppe teooriale, mille järgi peaks MTA maksumaksjatesse suhtuma kui võrdväärse partnerisse. Autori hinnangul saaks suhteliselt kiiresti MTA pakkuda eelteavituse teenust e-kirja teel. Süsteemi arendamise ühekordsed kulud oleksid suhteliselt väikesed (siiski oleneb see palju konkreetsest süsteemi ülesehitusest). Samuti peaksid ka jooksvad kulud olema suhteliselt väikesed. Kuna meede ei nõua maksuseaduste muutmist, oleneb selle rakendamine ainult MTA-st. Eelteavituse mõju hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arvu vähenemisele sõltub siiski tugevalt sellest, kui paljud maksumaksjad seda teenust kasutaks ning kas see motiveerib maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama.

Tabel 5. Maksudeklaratsiooni esitamise hilinevate maksumaksjate arvu meetmete rakendamise kaasnevate mõjude hinnang autori hinnangul (positiivne arv – positiivne mõju, negatiivne arv – negatiivne mõju, null – mõju puudub).

Meede	Mõju hilinevate deklaratsioonide arvule (positiivne mõju)		Mõju rakendamise kuludele ja riskidele (negatiivne mõju)				Koondhinnang (eelnevate lahtrite summa)
	KMD	TSD	Mõju MTA infovajadusele	Seadusemuudatuse vajadus	Ühekordne kulu	Jooksev kulu	
Eelteavituse teenus	1 (väheneb 20%)	1 (väheneb 20%)	0	0	-1	-1	0
Koolitada maksumaksjaid	1 (väheneb 10%)	1 (väheneb 7%)	0	0	-1	-1	0
TSD ja KMD esitamise tähtaeg 30. kpv	3 (väheneb 80%)	3 (väheneb 80%)	-2	-1	-3	0	0
Lihtsustada deklaratsiooni esitamist, juhendeid	1 (väheneb 12%)	1 (väheneb 7%)	0	0	-1	-1	0
Abi hilinevatele, mõistmaks juhendeid	1 (väheneb 20%)	1 (väheneb 13%)	0	0	-1	-2	-1
2-kuuline maksustamis- periood	3 (väheneb 50%)	1 (väheneb 50%)	-3	-1	-3	-1	-2
Kvartaalne maksustamis- periood	3 (väheneb 60%)	3 (väheneb 60%)	-3	-1	-3	-1	-2
TSD esitamise tähtaeg koos KMD tähtajaga	3 (väheneb 70%)	0 (väheneb 0%)	-1	-1	-3	0	-2

Allikas: autori koostatud.

Austraalia maksuhalduri ametnikud on tähtsamate kuupäevade meelepidamiseks loonud elektroonilise maksukalendri, mida maksumaksja saab oma arvutisse alla laadida. Lahendus töötati välja väikeettevõtjate jaoks ning selle kasutamine on toonud kaasa maksukuulekuse tõusu. (Right ... 2012: 23) Autori arvates võiks Eestis eraldi rakenduse asemel arendada maksukalender e-maksuametisse ning ühendada see maksumaksja e-posti aadressiga. Maksumaksja näeb sel juhul ise e-maksuametist maksudeklaratsioonide esitamise tähtpäevi ning saab samuti eelteavituse e-postiga. Maksukalender peab lähtuma maksumaksjast ning teavitama ainult nendest

maksudeklaratsioonide esitamise tähtaegadest, mille esitamise kohustus konkreetsel maksumaksjal on.

Kõige keerulisem on rakendada maksudeklaratsioonide esitamise tähtaja viimist 30. kuupäevale. Meede vähendaks oluliselt hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arvu ning aitaks vähendada raamatupidaja/tegevjuhi ülekoormusest tulenevaid hilinemisi, kuid on seotud suurte kuludega. MTA jaoks puuduks jooksev kulu, kuid ühekordne kulu arvestussüsteemi muutmise näol oleks suhteliselt suur. Probleemaatiline on ka meetme rakendamise mõju Riigikassale. Nimelt tegutseb Riigikassa kassapõhiste rahavoogudega ning suurte väljamaksete tähtajad on rangelt fikseeritud (näiteks pensionite väljamaksmine). Nihutades maksudeklaratsiooni esitamise (ja maksude maksmise) tähtaega, peab Riigikassa leidma ülemineku kuul katteallika uue ja vana tähtaja vahel toimuvatele väljaminevatele rahavoogudele, mida finantseeritakse KMD ja TSD alusel laekunud maksudest. See tähendaks lühiajalise laenu võtmist või eelnevalt reservi kogumist. Samuti nõuab meede maksuseaduste muutmist, mis on pikaajaline ja määramatusega seotud protsess. Lisaks raskendab meetme rakendamist vajadus muuta maksuseadusi.

Suhteliselt kiiresti ja väikeste kuludega saaks lihtsustada maksudeklaratsioonide esitamist ning MTA juhendeid. Tegemist on meetmega, mis hõlmaks endast mitut alltegevust. Esiteks tuleks välja selgitada, millised on raskesti mõistetavad etapid ja juhendid maksudeklaratsioonide esitamisel. Mõningaid vihjeid annab alapeatükis 2.3 läbi viidud küsitlus. Mitmed vastajad soovisid, et TSD saaks esitada eeltäidetult eelneva kuu andmetega. Tegelikult on e-maksuametis võimalik TSD eeltäita eelneva kuu andmetega. Seega küsitluse tulemused näitavad, et mitmed maksumaksjad ei oska seda võimalust kasutada või ei leia vajalikku kohta üles. Sarnaselt eeltäitmisega selgus küsitlusest, et mitmel juhul unustasid maksumaksjad maksudeklaratsiooni kinnitada (TSD puhul 4 korda, KMD puhul 3 korda). Samuti soovis neli TSD küsimustikule vastajad võimalust esitada TSD ette pikemaks perioodiks (näiteks pool aastat). Praegu saab TSD ja KMD ette esitada ühe kuu võrra. See näitab, et praeguste maksudeklaratsioonide elektrooniliste vormide ümberkujundamisega on võimalik maksudeklaratsioonide esitamine lihtsamaks teha ning tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu suurendada.

Autori hinnangul peaks maksudeklaratsioonide esitamise puhul praegusest enam premeerima (kasutama positiivseid stiimuleid) maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist. Maksuhalduri võimalused selle rakendamiseks on piiratud, samuti võib liigne väline motivatsioon „rikkuda“ maksumaksja sisemise motivatsiooni (Applying ... 2012: 19). Viimane on oluline tegur vabatahtliku maksukuulekuse kujunemisel. Alustuseks piisaks maksumaksja tänamisest, kui ta on maksudeklaratsiooni esitanud tähtaegselt (näiteks kuvada vastav tekst e-maksuametis iga tähtaegselt esitatud maksudeklaratsiooni lõpus). Tänamisel võib olla positiivne mõju. Seda näitab Austrias läbiviidud eksperiment, kus tänaval olevast ajalehekastist võisid inimesed ise ajalehe võtta, makstes nii palju kui nad heaks arvasid (või üldse tasumata jätta). Juhul, kui kasti küljes olevale sildil kuvati lisaks ajalehe hinnale ka tekst, mis tänas aususe eest, maksti ajalehe eest keskmiselt kaks korda rohkem (Pruckner, Sausgruber 2008: 10).

Alapeatükis 2.3 analüüsitud küsitlusest selgus, et MTA juhendid ja maksuseadused on maksumaksjate jaoks keerulised. Tegemist on üleüldise probleemiga maailmas (Kirchler 2007: 7). Autori hinnangul tuleks selle ettepaneku all muuta kahte aspekti. Esiteks peaks iga maksudeklaratsiooni esitamise ja täitmisega seotud juhendid olema kergesti leitavad. Seda saab saavutada, kui juhendid (või viited juhenditele) viia e-maksuametisse vastava maksudeklaratsiooni esitamise lehele. Hetkel on eri juhendid MTA kodulehele paigutatud eri rubriikidesse, mis ei pruugi olla maksumaksjatele olla kõige sobilikum variant. Kodulehel olevad juhendid võivad olla maksumaksjate jaoks raskesti leitavad, kuna nende asukoht kodulehel ei lähtu alati leitavuse printsiibist.

Teiseks tuleks MTA juhendeid lihtsustada, et need selgitaksid võimalikult lihtsas keeles maksuseaduste sisu lahti. Lihtsa keele kasutamine võib tuua otsesest kasu. Suurbritannias saadeti arstidele, keda kahtlustati maksude maksmisest kõrvale hoidumises, välja kirjad, milles paluti neil maksuhalduriga ühendust võtta. Lihtsas keeles ja arusaadavalt koostatud kirja saanutest võtsid maksuhalduriga keskmiselt 35,6 protsendipunkti võrra enam ühendust võrreldes tavalise kirja saanud arstidest. Viimaste puhul võttis ühendust ainult 3,8% arstidest. Oluline roll lihtsa kirja mõjule oli ka lisatud selgitusel, miks maksumaksjatega ühendust võeti ning mida nad tegema peavad. (Applying ... 2012: 24–25) Seega lihtsustatud keelekasutus võib oluliselt tõsta maksukuulekuse taset. Alapeatükis 2.3 läbi viidud küsitluse tulemustest selgus, et üheks

maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise põhjuseks on rahapuudus raamatupidamise eest maksmiseks, mistõttu peavad tegevjuhid ise tegelema maksudeklaratsioonide esitamisega. Lihtsamal keeles juhendid võivad aidata olukorda parandada, kuna tegevjuhi jaoks on maksudeklaratsioonide esitamine lihtsam.

Lihtsustatud keelekasutus ei peaks piirduma ainult juhenditega, vaid peaks olema MTA ja maksumaksja vahelise suhtluse aluseks (seal hulgas ka hilinejatele saadetavad teavitused ja korraldused). Lihtsustamist saab alustada, kui lasta inimestel, kes ei ole maksuspetsialistid, lugeda MTA juhendeid. Neile arusaamatud kohad juhenditest tuleb nende abiga ümber sõnastada. Keelekasutuse lihtsustamine on otseselt seotud ühiskondliku leppe teooriaga, kuna see aitab lepingu pooltel üksteisest paremini aru saada. Lihtsustamisega võib kaasneda lisaks tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu kasvule ka maksudeklaratsioonidega esitatud andmete kvaliteedi paranemine. Kui juhendid on selgemad, on väiksem tõenäosus, et maksumaksjad saavad maksustamise reeglitest ja protseduuridest valesti aru.

Üheks radikaalseks võimaluseks maksudeklaratsioonide esitamist lihtsustada on luua riiklik raamatupidamise portaal, kus maksumaksjad saaksid võimalikult lihtsalt raamatupidamist teha. Selline plaan on Registrate ja Infosüsteemide Keskusel. Nende eesmärgiks on luua raamatupidamissüsteem, mida suudaks kasutada ettevõtja, kes pole raamatupidaja kursusi läbinud. (Uus ... 2011) Seega peaks pakutav süsteem eristuma kasutamise lihtsuse poolest. Autori hinnangul on taolise raamatupidamissüsteemi loomine positiivne, kuid soetud siiski mitmete probleemidega. Olemasoleva maksuseadustega on taolise süsteemi loomine väga keeruline. Süsteem võib õigel ajal maksudeklaratsiooni genereerida, kuid kui alusandmed on sisestamata (või seda on tehtud lohakalt), siis on maksudeklaratsioon vigane. Vastasel juhul oleks raamatupidamistarkvara turul taoline toode olemas. Maksuseaduste muutmine on aga keeruline, kuna puudutab erinevaid huvigruppe.

Samuti pooldab autor koolitust, mis on mõeldud tähtaegselt (õigete andmetega) esitatud maksudeklaratsioonide arvu suurendamiseks. Samas tuleb arvestada koolituse piiratud ulatusega, kuna ühel koolitusel ei saa osaleda väga palju maksumaksjaid (võrreldes näiteks e-kirjade saatmisega). Tabelis 6 toodud koolituste kulu hinnangu aluseks on eeldus, et koolitust ei rakendata väga laialdaselt. Selle tõttu on see meede suhteliselt

kallis. Üheks võimaluseks kulude vähendamiseks on e-koolituste korraldamine. Samas on e-koolituste probleemiks suhteliselt väike paindlikkus (näiteks on küsimuste esitamine komplitseeritud ja võtab rohkem aega). Autori arvates oleks paremaks lahenduseks koolitustel käsitletavate teemade ringi laiendamine. Sel juhul aitaks koolitus kaasa ka muude maksukuulekust iseloomustavate näitajate (näiteks maksudeklaratsioonides esitatud andmete õigsus) paranemisele ning koolituse positiivne mõju oleks laiem. Samuti oleks koolitus hea lahendus küsitluses selgunud probleemile, et tegevjuhtide jaoks on MTA juhendid ja maksudeklaratsioonide esitamine keeruline. Koolitusel saaks aidata tegevjuhtidel mõista juhendeid, maksudeklaratsioonide esitamisega seonduvat ning tähtaegse esitamise vajalikkust. See aitaks leevendada raamatupidaja (agendi) puudumist ettevõttes.

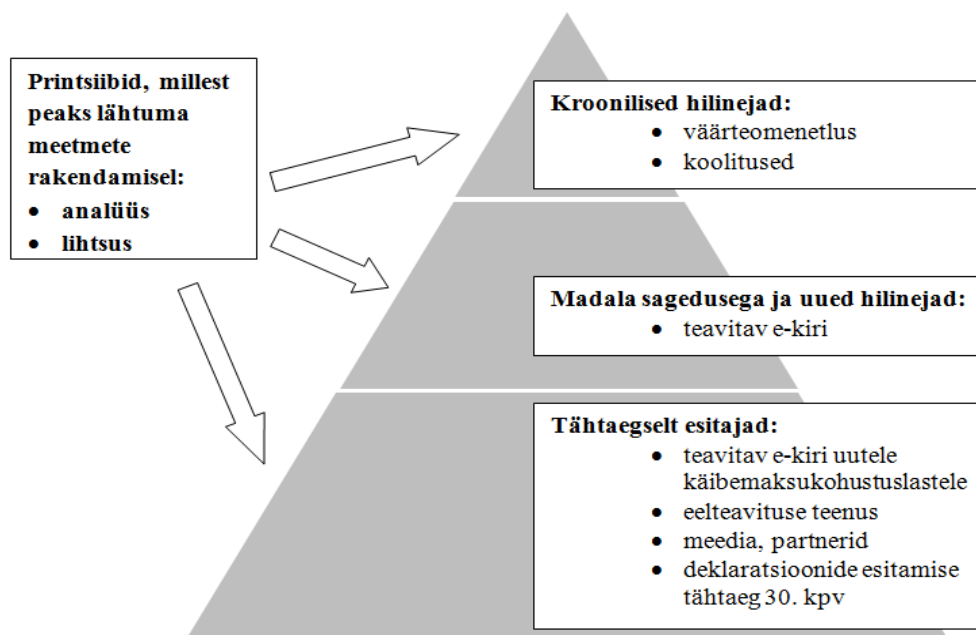
Kuna koolituste korraldamine on kallis, siis autori hinnangul võiks koolitusi rakendada esmajoones maksumaksjate suhtes, kes on väga halva maksudeklaratsioonide esitamise distsipliiniga. Näiteks andes sellistele maksumaksjatele võimaluse valida, kas nende suhtes viiakse läbi väärteomenetlus või nad osalevad koolitusel. Koolitusel peaks sel juhul osalema tegevjuht, kes vastutab ettevõtte raamatupidamise ja maksudeklaratsioonide esitamise eest. Lisaks maksumaksjatele teadmiste andmisele oleks koolitustest kasu ka MTA-le maksumaksjatelt tagasiside saamise näol. Saadud tagasiside põhjal saab lihtsustada juhendeid ja maksudeklaratsioone. Samuti oleks koolitused head kohad, kus testida erinevate juhendite (ja juba lihtsustatud juhendite) arusaadavust maksumaksjate peal.

Suurte kulude tõttu (ühe maksumaksja kohta) ei ole otstarbekas rakendada maksumaksjatele personaalset abistamist mõistmaks MTA juhendeid ja maksuseaduseid. Teisest küljest võib personaalne abistamine olla otstarbekas, kui abi ei anta ainult maksudeklaratsioonide tähtaegseks esitamiseks vaid ka muude maksukohustuste korrektseks täitmiseks. Suurte kulude tõttu ei tohiks maksumaksjate sihtgrupp olla väga suur. Meede vajab selles osas täiendavat analüüsi.

Autor ei poolda maksustamisperioodi pikendamist, kuna sellel on olulised negatiivsed aspektid. Esiteks on suured üleminekukulud Riigikassale. Teiseks kaasneb pikema maksustamisperioodiga oluline informatsiooni kadu MTA-le. Igakuiste maksudeklaratsioonide asemel hakkab MTA maksudeklaratsioone saama mitme kuu

järel. See vähendab oluliselt MTA operatiivsust maksupettuste tõkestamisel, kuna maksudeklaratsioonid on väga olulised informatsiooni allikad. Lisaks võib pikem maksustamisperiood suurendada maksumaksjate halduskoormust. Senise igakuise maksudeklaratsiooni esitamise asemel võib MTA maksumaksjatel päringutega informatsiooni küsida. Igakuised infopäringud on maksumaksjatele suhteliselt koormavad.

Joonisel 13 on toodud autori poolt välja pakutud täiendatud strateegia skeem maksudeklaratsiooni esitamisega hilinejate vältimiseks ja nende mõjutamiseks. Strateegia aluseks on alapeatükis 2.1 toodud olemasolev strateegia, mida on täiendatud käesolevas alapeatükis tehtud ettepanekutega. Autor pooldab teavitavate e-kirjade saatmist uutele käibemaksukohustuslastele, kuigi alapeatükis 2.2 ei õnnestunud nende mõju mõõta. Nimelt saab e-kirjadega saata uutele käibemaksukohustuslastele informatsiooni maksudeklaratsioonide esitamise kohta (näiteks viited juhenditele), Põhiline alus tagamaks maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine on maksukuulekuse püramiid. Enamik maksumaksjaid esitab KMD ja TSD tähtaegselt ning samuti peab maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist oluliseks. Selle tõttu on strateegia põhiline fookus suunatud maksudeklaratsioonide tähtaegselt esitavate maksumaksjate taseme hoidmisele ja suurendamisele.



Joonis 13. Maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamise täiendatud strateegia skeem. Allikas: autori koostatud.

Lisaks mõnede meetmete lisamisele ja väljavahetamisele peab autor strateegia kõige olulisemaks muudatuseks analüüsi ja lihtsuse printsiibi lisamist. Mõlemast printsiibist tuleb lähtuda iga joonisel 13 toodud maksumaksjate grupi suhtes kasutatavate meetmete rakendamisel. Esiteks peab igasugune suhtlemine maksumaksjatega (alates juhenditest ja lõpetades vääртеomenetlusega) lähtuma lihtsuse printsiibist. Maksumaksjad peavad aru saama mis on juhendite sisu ning mis kasu nad juhenditest saavad. MTA peab kasutama arusaadavat keelt suhtluses maksumaksjatega. Lihtne ja mugav peab olema ka maksudeklaratsioonide esitamine. Teiseks oluliseks muudatuseks on (mõjude) analüüsi toomine strateegia. Alapeatükis 2.2 selgus, et sunniraha hoiatusega korraldusi on rakendatud valele sihtgrupile. Oleks analüüsimine varem olnud osa strateegiast, oleks sunniraha hoiatusega korralduse rakendamist saanud parandada. Ilma regulaarse analüüsimiseta võib MTA rakendada meetmeid, millel puudub mõju ning mis tekitavad ainult kulu. Kokkuvõttes aitab joonisel 13 kujutatud strateegia tagada maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise ja austava suhtumise MTA ja maksumaksjate vahel. Kokkuvõttes aitab joonisel 13 kujutatud strateegia tagada maksumaksjate seas pühendunud maksukuulekust, mis ei väljendu ainult tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonides vaid ka maksudeklaratsioonides deklareeritud andmete kvaliteedi paranemises ja maksuvõlglaste arvu vähenemises.

KOKKUVÕTE

Eduka riigi toimimise aluseks on maksude kogumine, kuna maksudega finantseeritakse avalike teenuste pakkumist. Maksustamine sisaldab juba loomuomaselt konflikti, sest maksumaksjat kohustatakse oma rahalisi ressursse loovutama avalikule sektorile. See toob kaasa maksumaksjate vastuseisu maksude maksmise ja sellega seonduva suhtes. Üks võimalus oma vastuseisu näitamiseks on maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemine.

Maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine on üks maksukohustus, mida maksumaksja peab täitma, et maksud saaksid korrektselt tasutud. Esitamata maksudeklaratsioonide tõttu puudub maksuhalduril ülevaade, milline on maksumaksja tasumisele kuuluv maksusumma. Hilinenud maksudeklaratsiooni tõttu hilineb maksude tasumine, mis tekitab avalikule sektorile otsest majanduslikku kahju. Tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioon ei too alati kaasa maksusumma õigeaegset laekumist, kuid loob selleks eelduse. Maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemine vähendab maksuhalduri käes olevat maksupettuste tõkestamiseks vajaliku informatsiooni hulka. Maksudeklaratsiooni esitamisega hilinemisest tulenevate negatiivsete mõjude tõttu peab Maksu- ja Tolliamet mõjutama maksumaksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama.

Käesolevas töös kirjeldas ja analüüsis autor maksukuulekuse kujunemist, maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemise põhjuseid ning kuidas maksuhaldur saab suurendada tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu. Maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine on üks maksukohustustest, mille korrektne täitmine on aluseks maksude õigeaegsele laekumisele. Maksukohustuste vabatahtlik täitmine on aluseks pühendunud maksukuulekuse kujunemisele. Pühendunud maksukuulekus on maksuhalduri seisukohalt kõige parem, kuna maksumaksjad täidavad sel juhul oma kohustused tulenevalt sisemisest motivatsioonist. Maksuhalduri roll on olla

maksumaksjate vastu võimalikult lugupidava suhtumisega ning pakkuda abi maksukohustuste täitmiseks. Kui maksumaksjad ja maksuhaldur suudavad oma kohustusi täita, võib rääkida ühiskondlikust leppest. Avalik ja erasektor näevad sel juhul üksteist lepingupartneritena mitte vastastena.

Siiski ei täida kõik maksumaksjad oma kohustusi korrektselt. Maksumaksjate suhtes, kes ei täida oma maksukohustusi meelega, peab maksuhaldur kasutama sunnivahendeid. Samuti on hulk maksumaksjaid, kelle maksukohustuste ebakorrektnete täitmine pole tingitud ainult nende enda madalast motivatsioonist, vaid on mõjutatud ka muudest teguritest. Maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist võivad teoorias segada näiteks tegevjuhi ja raamatupidaja kehv koostöö (või viimase puudumine), kehvad maksuhalduri teenused, keerulised maksuseadused. Ühtesid tegureid saab mõjutada maksumaksja, teisi aga maksuhaldur. Seega näitavad maksudeklaratsioonide tähtaegset esitamist puudutavad tegurid, et pühendunud maksukuulekuse tagamiseks peavad maksuhaldur ja maksumaksja tegema koostööd.

Magistritöö empiirilises osas analüüsis autor Maksu- ja Tolliameti strateegiat tagamaks käibedeklaratsioonide ning tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise. Mõlemat maksudeklaratsiooni esitavad enamasti ettevõtted. Käibedeklaratsioonil deklareeritakse maksustamisperioodil toimunud käibemaksuga maksustavate tehingute koondsummad. Tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonil deklareeritakse põhiliselt väljamaksud töötajatele. Senine maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise tagamise strateegia on aidanud vähendada maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemist, kuid viimastel aastatel pole hilinenud maksudeklaratsioonide arv vähenenud. Igas kuus hilinevad maksumaksjad umbes 5000 käibedeklaratsiooni ning 5000 tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsiooni esitamisega. Senise strateegia puudusteks ja põhjusteks, miks viimastel aastatel ei ole maksudeklaratsiooni esitamisega hilinemiste arv vähenenud, on autori hinnangul analüüsi puudumine. Senini polnud põhjalikult analüüsitud, mis põhjustab maksudeklaratsioonide esitamisega hilinemist ning kas senised meetmed on mõjutanud maksumaksjaid maksudeklaratsioone tähtaegselt esitama.

Autor analüüsis Maksu- ja Tolliameti seniseid meetmeid tagamaks maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise. Analüüsi tulemusena selgus, et neljast

analüüsitud meetmest üks ei ole mõjus sihtgrupi vale valiku tõttu. Nimelt sunniraha hoiatusega korraldusi rakendatakse maksumaksjate suhtes, kelle maksudeklaratsioonide esitamise distsipliin on enne korralduse kättesaamist muutunud heaks. Senisel kujul ei ole selle meetme rakendamine otstarbekas. Samuti näitas analüüs, et väärteomenetlus ja e-kirja teel saadetud eelteavitus parandavad maksumaksjate maksudeklaratsioonide esitamise distsipliini.

Selgitamaks välja põhjuseid, miks maksumaksjad hilinevad käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsiooni esitamisega, viis autor hilinejate seas läbi küsitluse. Küsitluse tulemusena selgus, et käibedeklaratsiooni tähtaegset esitamist kolm kõige rohkem takistavat tegurit on raamatupidaja ülekoormus, keerulised maksuseadused ning maksudeklaratsiooni esitamiseks vajalike alusdokumentide mitteõigeaegne viimine raamatupidajale. Tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsiooni tähtaegset esitamist takistasid kõige rohkem kolm järgnevat tegurit: keerulised maksuseadused, raamatupidaja ülekoormus ning Maksu- ja Tolliameti keerulised juhendid. Samuti selgus küsitlusest, et mõlema maksudeklaratsiooni puhul takistas tegevjuhte (kes tegelesid ise raamatupidamisega) tähtaegsel esitamisel maksudeklaratsiooni esitamise ja täitmise seotud sisulised ning tehnilised tegurid rohkem kui raamatupidajaid. Küsitlusest selgus, et paljudel juhtudel võib maksudeklaratsiooni esitamisega hilinemise põhjuseks olla rahapuudus, mille tõttu maksumaksja (ettevõtte) ei suuda palgata endale raamatupidajat ning raamatupidamise ja maksudeklaratsioonide esitamisega peab tegelema tegevjuht.

Tulenevalt küsitluse ja mõjuanalüüsi tulemustest tegi autor ettepanekuid käibedeklaratsiooni ning tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsiooni esitamisega hilinevate maksumaksjate mõjutamise strateegia muutmiseks. Neli konkreetset ettepanekut, mis peaks suurendama tähtaegselt esitatud maksudeklaratsioonide arvu on pakkuda maksumaksjatele maksudeklaratsiooni tähtaja saabumise teavituse teenust, nihutada maksudeklaratsioonide esitamise tähtaeg kuu lõppu, lihtsustada Maksu- ja Tolliameti juhendeid, maksudeklaratsioonide esitamist ning koolitada maksumaksjaid. Neid meetmeid saab rakendada koos. Meetmete rakendamisel peaks autori hinnangul hilinemisega esitatud maksudeklaratsioonide arv vähenema 80%. Välja pakutud meetmed aitavad lihtsustada maksudeklaratsioonide esitamist, mõista maksudeklaratsioonide esitamiseks vajalikke maksuseadusi ja juhendeid. Samuti annab

maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäeva nihutamine kuu lõppu maksumaksjale rohkem aega maksudeklaratsiooni täitmiseks. Võimalusel tuleks meetmeid rakendada nii, et neil oleks positiivne mõju lisaks maksudeklaratsioonide tähtaegsele esitamisele ka muudele maksukuulekuse aspektidele nagu maksudeklaratsioonides kajastatud andmete korrektsus.

Kõige suuremaks muudatuseks strateegias peab autor kahe põhiprintsiibi lisamist. Nimelt peaks iga maksudeklaratsioone esitamisega hilinevate maksumaksjate suhtes meetmete rakendamine lähtuma lihtsusest ning meetmete mõju ja rakendamise otstarbekust peaks regulaarselt analüüsima. Lihtsus tähendab, et iga meetme ja üldiselt kogu maksudeklaratsioonide esitamisega seonduv peaks olema võimalikult lihtne. Meetmete analüüs aitab vältida olukordi, kus rakendatakse erilise mõjuga meetmeid. Samuti saab regulaarse analüüsi puhul jälgida maksudeklaratsiooni esitamisega hilinemise põhjuseid. Eeltoodud ettepanekute ja lihtsuse ning analüüsi printsiibi lisamine olemasolevasse strateegiasse soodustab pühendunud maksukuulekuse levikut, mis avaldab laiemat positiivset mõju, kui ainult maksudeklaratsioonide tähtaegne esitamine.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Aktiivsed ettevõtted töötajate arvu, tegevusala (EMTAK 2008) ja maakonna järgi. Statistikaamet. [http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=ER061&ti=AKTIIVSED+ETTEV%D5TTED+T%D6%D6TAJATE+ARVU%2C+TEGEVUSALA+%28EMTAK+2008%29+JA+MAAKONNA+J%C4RGI&path=../Database/Majandus/10Majandusüksused/03Ettevettluse_demograafia/&lang=2]. 07.12.2012.
2. **Allingham, M. G., Sandmo, A.** Income tax evasion: a theoretical analysis. – *Journal of Public Economics*, 1973, Vol. 1, pp. 323–338.
3. **Alm, J., Cherry, T., Jones, M., McKee, M.** Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. – *Journal of Economic Psychology*, 2010, Vol. 31, pp. 577–586.
4. Applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt. Cabinet Office Behavioural Insights Team, 2012, 38 p. [https://update.cabinetoffice.gov.uk/sites/default/files/resources/BIT_FraudErrorDebt_accessible.pdf]. 14.02.2013.
5. **Atawodi, O. W., Ojeka, S. A.** Factors That Affect Tax Compliance among Small and Medium Enterprises (SMEs) in North Central Nigeria. – *International Journal of Business and Management*, 2012, Vol. 7, No. 12, pp 87 – 96.
6. **Biswas, R., Marchese, C., Privileggi, F.** Tax evasion in a principal-agent model with self-protection. 2009, 28 p. [<http://polis.unipmn.it/pubbl/RePEc/uca/ucapdv/marchese158.pdf>]. 28.07.2012.
7. **Blumenthal, M., Christian, C., Slemrod, J.** Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. – *Journal of Public Economics*, 2001, Vol. 79, pp. 455–483.

8. **Chen, K. P., Chu, C. Y. C.** Internal Control vs External Manipulation: A Model of Corporate Income Tax Evasion. – RAND Journal of Economics, 2005, Vol. 36, No. 4, pp 151– 164.
9. Compliance Risk Management Guide for tax administrations. European Commission, 2010, 110 p.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf]. 28.08.2012.
10. **Crocker, K. J., Slemrod, J.** Corporate tax evasion with agency costs. – Journal of Public Economics, 2005, Vol. 89, pp 1593–1610.
11. **Eichfelder, S., Schorn, M.** Tax compliance costs and its Determinants: Evidence from German businesses. 2008, 22 p. [https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=iipf64&paper_id=358]. 29.08.2012.
12. Ettevõtteid esitavad maksudeklaratsioonide üha enam õigeaegselt. Maksu- ja Tolliamet, 2012. [<http://www.emta.ee/index.php?id=32569&tpl=1026>]. 07.12.2012.
13. **Feld, L. P., Frey, B., S.** Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. – LAW & POLICY, 2007, Vol. 29, No. 1, pp. 102 – 120.
14. **Gallemore, J., Maydew, E. L., Thornock, J. R.** The Reputational Costs of Tax Avoidance and the Under-Sheltering Puzzle. 2012, 55 p. [papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID1986226_code914664.pdf?abstractid=1986226&mirid=1]. 28.07.2012.
15. **Gangl, K., Hofmann, E., Kirchler, E., Kogler, C., Muehlbacher, S., Pollai, M.** Tax Behavior: Actors in the Field and Research Paradigms. Vienna: University of Vienna, 2012, 23 p.
16. **Gertler, P. J., Martinez, S., Premand, P., Rawlings, L. B., Vermeersch, C. M. J.** Impact Evaluation in Practice. The World Bank. 2011, 247 p. [http://siteresources.worldbank.org/EXTHDOFFICE/Resources/5485726-1295455628620/Impact_Evaluation_in_Practice.pdf]. 11.02.2013.
17. Hilinejate mõjutamise strateegia 2010. Maksu- ja Tolliamet, 2012. Maksu- ja Tolliameti siseveeb.

18. Hilinemisega esitatud TSD ja KMD analüüs. Maksu- ja Tolliamet, 2012. Maksu- ja Tolliameti siseveeb.
19. Hilinemisega esitatud TSD ja KMD analüüs. Maksu- ja Tolliamet, 2013. Maksu- ja Tolliameti siseveeb.
20. **Jabbar, A, H., Pope, J.** Exploring the relationship between tax compliance costs and compliance issues in Malaysia. 2008, 20 p. [<http://www.austlii.edu.au/au/journals/JIAppLawP/2008/1.pdf>]. 28.07.2012.
21. **Job, J., Stout, A., Smith, R.** Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation. – Law & Policy, 2007, Vol. 29, No. 1, pp. 84–101.
22. **Jürgenson, A.** Käibemaksuga seotud halduskoormus ettevõtjatele. PRAXIS. 2005, 43 lk. [http://www.praxis.ee/fileadmin/tarmo/Projektid/Valitsemine_ja_kodanike%C3%BCChiskond/Halduskoormuse_hindamine/VAT_loppraport_06102005.pdf]. 04.01.2013.
23. **Jürgenson, A., Huik, H.** Eesti Statistikaametile ja Maksu- ja Tolliametile palga ja töötasu andmete esitamisega kaasnev halduskoormus ettevõtetele. PRAXIS. 2005, 37 lk. [http://www.mkm.ee/public/Statistika_16ppraport_19.09.20051.pdf]. 04.01.2013.
24. **Khandker, S. R., Koolwal, G. B., Samad, H. A.** Handbook on Impact Evaluation – Quantitative Methods and Practices. The World Bank. 2010, 241 p. [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2009/12/10/000333037_20091210014322/Rendered/PDF/520990PUB0EPI1101Official0Use0Only1.pdf]. 11.02.2013.
25. **Kirchler, E.** Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes. – Journal of Socio-Economics, 1999, Vol. 28, pp. 131–138.
26. **Kirchler, E.** The Economic Psychology of Tax Behaviour. New York: Cambridge University press, 2007, 243 p.
27. **Kirchler, E., Muehlbacher, S., Gangl, K., Hofmann, E., Kogler, C., Pollai, M.** Tax Behavior: Actors in the Field and Research Paradigms. 2012, 23 p.

- [<http://www.economia.univr.it/documenti/Seminario/documenti/documenti619441.pdf>]. 28.07.2012.
28. **Kornhauser, M, E.** Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers. – National taxpayer advocate, 2007, pp. 138–180.
 29. **Krause, K.** Tax Complexity: Problem or Opportunity? – Public Finance Review, 2008, Vol. 28, No. 5, pp. 395–414.
 30. **Kuusik, G.** Mõtteid sügiseselt maksukonverentsilt. – Maksumaksja, 2012, nr 11, lk 4–6.
 31. Käibedeklaratsioon. Maksu- ja Tolliamet. [http://www.emta.ee/public/vormid/maksuvormid/KMD_jm_kaibemaksu_vormid/2012/Vorm_KMD_2012.pdf]. 26.12.2012.
 32. Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10. detsembril 2003. a. – Riigi Teataja I osa, 2003, nr. 82, art. 554.
 33. **Leviner, S.** An overview: A new era of tax enforcement – from “big stick” to responsive regulation. – Regulation and Governance, 2008, Vol. 2, pp. 360–380.
 34. **Lisi, G., Ruiu, G.** Tax Morale, Slippery-Slope Framework and Tax Compliance: A Cross-section Analysis. [<http://dipse.unicas.it/files/wp201105.pdf>]. 19.07.2012.
 35. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. veebruaril 2002. a. – Riigi Teataja I osa, 2002, nr. 26, art. 150.
 36. Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments. OECD, 2009, 68 p. [<http://www.oecd.org/tax/taxadministration/42490764.pdf>]. 28.08.2012.
 37. **McBarnet, D.** When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude. – Taxing Democracy. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd, 2002, pp. 229–243.
 38. **McKerchar, M., Hodgson, H., Walpole, M.** Final report: Scoping Study on the Costs of Compliance of Small Business. 2006, 105 p. [http://www.taxboard.gov.au/content/reviews_and_consultations/small_business_tax_compliance_costs/atax_report/downloads/small_business_tax_compliance_costs_atax_report.pdf]. 28.07.2012.

39. Meetmete rakendamise sagedus ja kulu. Maksu- ja Tolliamet, 2012. Maksu- ja Tolliameti siseveeb.
40. Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience. OECD, 2008, 82 p. [http://www.oecd.org/dataoecd/51/13/40947920.pdf]. 19.07.2012.
41. **Morck, R.** Generalized Agency Problems. 2009, 27 p. [http://www.nber.org/papers/w15051.pdf?new_window=1]. 28.07.2012.
42. **Muehlbacher, S., Kirchler, E.** Tax Compliance by Trust and Power of Authorities. – International Economic Journal, 2010, Vol. 24, No. 4, pp. 607-610.
43. Multi-criteria analysis: a manual. Department for Communities and Local Government, 2009, 165 p. [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/7612/1132618.pdf]. 14.02.2013.
44. **Murphy, K.** Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-compliance. – Journal of Law and Society, 2005, Vol. 32, No. 4, pp. 562–589.
45. **Mustapha, F. A., Palil, M. R.** The Evolution and Concept of Tax Compliance in Asia and Europe. – Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 2011, Vol. 5, pp 557–563.
46. Muudatused Maksu- ja Tolliameti arvestussüsteemis. Maksu- ja Tolliamet. [http://www.emta.ee/?id=24874]. 07.12.2012.
47. **O'Neill, M. E., Mathews, Ky L.** Levene Tests of Homogeneity of Variance for General Block and Treatment Designs. – Biometrics, 2002, Vol. 58, pp. 216 – 224.
48. **Picciotto, S.** Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State. – Law & Policy, 2007, Vol. 29, No. 1, pp. 11–30.
49. **Pruckner, G. J., Sausgruber, R.** Honesty on the Streets - A Natural Field Experiment on Newspaper Purchasing. 2008, 25 p. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1277208]. 17.02.2013.

50. **Randlane, K.** Maksukuulekus ja selle tähendus sisejulgeoleku teoreetilises käsitluses. – Sisekaitseakadeemia toimetised. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2011, lk. 284–301.
51. **Ravallion, M.** The Mystery of Vanishing Benefits: An Introduction to Impact Evaluation. – The World Bank Economic Review, 2001, Vol. 15, No. 1, pp. 115 – 140.
52. Reducing opportunities for tax non-compliance in the underground economy. OECD, 2012, 69 p. [<http://www.oecd.org/site/ctpfta/49427993.pdf>]. 02.09.2012.
53. Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises. OECD, 2012, 37 p. [<http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf>]. 14.02.2013.
54. **Schaupp, L. C., Carter, L., McBride, M. E.** E-file adoption: A study of U.S. taxpayers' intentions. – Computers in Human Behavior, 2010, Vol. 26, pp. 636–644.
55. **Sheskin, J. D.** Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures. Second Edition. Boca Raton: Chapman & Hall/CRC, 2000, 973 p.
56. **Sirkin, M. R.** Statistics for the Social Sciences. Third Edition. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc., 2006, 610 p.
57. Teavitamise mõju deklaratsioonide esitamisele. Maksu- ja Tolliamet, 2012. Maksu- ja Tolliameti siseveeb.
58. **Torgler, B.** Tax morale: theory and empirical analysis of tax compliance. Basel, 2003, 668 p. [http://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf]. 19.07.2012.
59. Tulumaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. detsembril 1999. a. – Riigi Teataja I osa, 1999, nr. 101, art. 903.
60. Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. OECD, 2010, 49 p. [<http://www.oecd.org/tax/taxadministration/46274793.pdf>]. 28.08.2012.
61. Uus e-lahendus lahendab väikeettevõtjate raamatupidamismure. Justiitsministeerium, 2011. [<http://www.just.ee/53614>]. 14.02.2013.
62. **Vilen, L.** Corporate Tax Evasion: the Case for Specialists. – Journal of Economic Behavior & Organization, 2012, Vol. 81, No. 1, pp 185–206.

63. **Wenzel, M.** Principles of procedural fairness in reminder letters: A field-experiment. 2002, 35p.
[<https://digitalcollections.anu.edu.au/bitstream/1885/42671/2/42.pdf>].
29.08.2012.
64. **Whitley, E., Ball, J.** Statistics review 6: Nonparametric methods. – Critical Care, 2002, Vol. 6, pp 509–513.
65. Withholding & Information Reporting Regimes for Small/Medium-sized Businesses & Self-employed Taxpayers. OECD, 2009, 68 p.
[<http://www.oecd.org/dataoecd/45/43/48449751.pdf>]. 28.07.2012.
66. 2012. aasta riigieelarve seaduse seletuskiri. Rahandusministeerium, 2011, 326 lk. [www.fin.ee/doc.php?108795]. 24.02.2013.

LISAD

Lisa 1. Uute hilinejate e-kirja teel teavitamise mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale

KMD

Kuu	T-test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standardhälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
–6	–0,74	0,46	–0,17	0,23	–1,92	0,06	0
–5	–0,76	0,45	–0,17	0,22	–0,64	0,53	0
–4	–1,63	0,10	–0,27	0,16	–0,52	0,60	0
–3	0,11	0,91	0,02	0,20	–0,41	0,68	0
–2	–0,02	0,99	0,00	0,21	–0,35	0,73	0
–1	1,64	0,10	0,35	0,21	–2,31	0,02	0
0	–8,64	0,00	–2,59	0,30	–8,27	0,00	–1
1	–3,88	0,00	–3,11	0,80	–0,72	0,47	0
2	–3,51	0,00	–3,11	0,89	–2,03	0,04	0
3	–3,03	0,00	–2,63	0,87	–2,01	0,04	0
4	0,94	0,35	0,81	0,86	–3,82	0,00	0
5	0,85	0,39	0,70	0,82	–2,07	0,04	0
6	–0,14	0,89	–0,12	0,88	–1,27	0,20	0

TSD

Kuu	T-Test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standardhälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
–6	–6,03	0,00	–1,48	0,25	–6,35	0,00	–1
–5	–4,52	0,00	–1,35	0,30	–6,50	0,00	–1
–4	–5,85	0,00	–1,34	0,23	–6,02	0,00	–1
–3	–2,30	0,02	–0,86	0,37	–5,62	0,00	0
–2	–2,85	0,00	–0,92	0,32	–5,12	0,00	–1
–1	–1,33	0,18	–0,50	0,37	–3,38	0,00	0
0	–2,70	0,01	–8,36	3,09	–15,55	0,00	–5
1	–3,48	0,00	–3,30	0,95	–0,49	0,62	0
2	–4,07	0,00	–4,51	1,11	–0,85	0,40	1
3	0,20	0,84	0,22	1,11	–1,03	0,30	0

Lisa 1 järg

4	0,55	0,58	0,70	1,27	-0,54	0,59	0
5	-0,11	0,91	-0,15	1,29	-2,48	0,01	1
6	0,83	0,41	1,09	1,32	-3,60	0,00	1

Lisa 2. Uute käibemaksukohustuslaste e-kirja teel teavitamise mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale

KMD

Kuu	T-test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standard-hälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
-6	-4,33	0,00	-13,75	3,17	-9,43	0,00	0
-5	-4,06	0,00	-11,78	2,90	-9,44	0,00	0
-4	-3,98	0,00	-10,60	2,66	-10,71	0,00	0
-3	-3,52	0,00	-8,56	2,43	-11,06	0,00	0
-2	-3,03	0,00	-6,81	2,25	-4,05	0,00	0
-1	-4,42	0,00	-16,17	3,66	-3,60	0,00	0
0	-4,35	0,00	-14,72	3,38	-2,82	0,00	-1
1	-3,97	0,00	-12,38	3,12	-2,49	0,01	-1
2	-4,08	0,00	-13,22	3,24	-0,45	0,65	0
3	-3,43	0,00	-8,83	2,58	-2,60	0,01	-1
4	-2,78	0,01	-6,27	2,26	-0,24	0,81	-1
5	-2,59	0,01	-5,21	2,01	-2,33	0,02	0
6	-2,32	0,02	-4,07	1,76	-0,91	0,37	0

TSD

Kuu	T-test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standard-hälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
-6	-2,13	0,03	-3,80	1,78	-2,22	0,03	0
-5	-2,79	0,01	-6,58	2,36	-2,90	0,00	0
-4	-1,88	0,06	-2,87	1,53	-1,85	0,06	0
-3	-1,69	0,09	-2,38	1,41	-1,23	0,22	0
-2	-2,30	0,02	-3,42	1,49	-1,50	0,13	0
-1	-1,58	0,12	-2,28	1,44	-5,33	0,00	0
0	-7,54	0,00	-25,08	3,32	-18,10	0,00	-1
1	-6,50	0,00	-21,11	3,25	-9,18	0,00	-1
2	-5,28	0,00	-15,66	2,97	-5,49	0,00	0
3	-5,55	0,00	-16,03	2,89	-3,61	0,00	0
4	-4,88	0,00	-12,21	2,50	-2,16	0,03	0
5	-4,51	0,00	-9,84	2,18	-3,34	0,00	0
6	-4,30	0,00	-8,26	1,92	-0,57	0,57	0

Lisa 3. Sunniraha hoiatusega korralduse mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale

KMD

Kuu	T-test				Mann-Whitney		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standard-hälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
-6	-3,34	0,00	-8,67	2,59	-1,26	0,21	0
-5	-3,72	0,00	-10,46	2,82	-2,01	0,04	0
-4	-5,53	0,00	-18,80	3,40	-4,99	0,00	-1
-3	-6,20	0,00	-23,18	3,74	-5,79	0,00	-2
-2	-7,04	0,00	-27,65	3,93	-4,87	0,00	0
-1	-5,09	0,00	-18,83	3,70	-0,16	0,88	0
0	-5,80	0,00	-20,21	3,48	-5,28	0,00	0
1	-3,99	0,00	-10,37	2,60	-4,41	0,00	0
2	-2,11	0,03	-4,27	2,02	-3,74	0,00	0
3	-1,74	0,08	-2,80	1,61	-3,50	0,00	0
4	-2,08	0,04	-2,77	1,34	-4,41	0,00	0
5	-0,15	0,88	-0,14	0,90	-0,46	0,65	0
6	-0,10	0,92	-0,06	0,64	-0,23	0,82	0

TSD

Kuu	T-test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standard-hälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
-6	-4,77	0,00	-12,06	2,53	-5,91	0,00	-1
-5	-5,10	0,00	-14,41	2,82	-7,15	0,00	-1
-4	-4,70	0,00	-14,29	3,04	-4,08	0,00	0
-3	-5,51	0,00	-17,72	3,22	-2,08	0,04	0
-2	-5,51	0,00	-17,19	3,12	-1,35	0,18	0
-1	-3,85	0,00	-11,35	2,95	-0,44	0,66	0
0	-4,31	0,00	-12,14	2,82	-4,44	0,00	0
1	-2,49	0,01	-4,90	1,97	-4,38	0,00	0
2	-0,49	0,62	-0,75	1,53	-3,32	0,00	0
3	0,99	0,32	1,16	1,17	-2,63	0,01	0
4	0,53	0,59	0,60	1,12	-2,07	0,04	0
5	-0,32	0,75	-0,27	0,84	-2,57	0,01	0
6	-0,09	0,93	-0,04	0,50	-1,61	0,11	0

Lisa 4. Väärteomenetluse mõju keskmisele maksudeklaratsiooni esitamise päevale

KMD

Kuu	T-test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standardhälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
-6	-1,37	0,17	-3,35	2,45	-1,64	0,10	2
-5	1,41	0,16	11,36	8,06	-5,12	0,00	3
-4	1,64	0,10	19,64	11,97	-2,35	0,02	6
-3	2,03	0,05	26,90	13,23	-2,01	0,04	3
-2	2,17	0,03	27,04	12,48	-3,11	0,00	3
-1	1,18	0,24	12,18	10,34	-2,88	0,00	4
0	1,57	0,12	18,72	11,92	-6,43	0,00	-3
1	1,49	0,14	17,54	11,78	-3,78	0,00	-2
2	0,49	0,63	4,25	8,71	-5,62	0,00	-1
3	0,24	0,81	1,32	5,50	-3,49	0,00	-3
4	-1,13	0,26	-4,85	4,30	-0,97	0,33	-1
5	-1,73	0,09	-7,36	4,25	-3,45	0,00	0
6	-0,67	0,50	-2,57	3,81	-0,74	0,46	-1

TSD

Kuu	T-test				Mann-Whitney test		
	t-statistik	p	Keskmine vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)	Vahe standardhälve	Z-statistik	p	Mediaanide vahe (osalusgrupp – võrdlusgrupp)
-6	-0,42	0,67	-1,90	4,48	-0,76	0,45	-1,5
-5	1,40	0,17	8,97	6,43	-1,06	0,29	2
-4	1,01	0,32	5,28	5,24	-0,34	0,74	0,5
-3	1,63	0,11	13,19	8,11	-0,53	0,60	0
-2	1,29	0,20	4,46	3,45	-0,14	0,89	1
-1	-0,88	0,38	-2,82	3,22	-1,41	0,16	-1,5
0	-1,58	0,11	-4,47	2,83	-6,76	0,00	-1,5
1	0,87	0,39	5,89	6,78	-6,36	0,00	-2
2	0,47	0,64	3,17	6,71	-7,78	0,00	-4
3	0,90	0,37	6,12	6,82	-5,66	0,00	-1,5
4	0,63	0,53	3,77	5,98	-6,73	0,00	-2
5	0,31	0,76	1,66	5,30	-5,34	0,00	-1
6	0,03	0,98	0,11	4,45	-2,97	0,00	0

Lisa 5. Hilinejate küsitluse kaaskirja tekst

Lugupeetud klient!

Maksu- ja Tolliameti eesmärgiks on parandada ja kaasajastada oma teenuseid, et deklaratsioonide esitamine oleks maksumaksjatele mugav ja lihtne. Seetõttu palume Teil leida veidi aega järgnevale küsimustikule vastamiseks.

Küsimustikus on 6 küsimust ja vastamine võtab aega 2-3 minutit. Küsimustiku abil soovime välja selgitada põhjused, mis takistavad deklaratsioonide tähtaegset esitamist.

Teie vastused jäävad anonüümseks ja neid kasutatakse vaid üldistatult.

Küsimustiku leiate aadressil <http://www.emta.ee/kysitlus>

Lugupidamisega,
Maksu- ja Tolliamet

Lisa 6. Hilinejate küsitluse küsimused

Palun täitke kõik tärniga (*) väljad!

1. Kas Teie olete ettevõttes/asutuses:*

Vastuse variandid (valida saab ainult ühe variandi): **Tegevjuht;**

Finantsjuht;

Raamatupidaja;

Muu (kui vastasite muu, siis palun täpsustage vastust)

2. Kuidas on Teie ettevõttes/asutuses raamatupidamine korraldatud?*

Vastuse variandid (valida saab mitu varianti):

- **Raamatupidamist teeb tegevjuht**
- **Ettevõttes/asutuses on raamatupidaja ametikoht**
- **Ettevõtte/asutus ostab raamatupidamisteenust sisse**
- **Muu (kui vastasite muu, siis palun täpsustage vastust)**

3. Palun hinnake, kuivõrd on alljärgnevad tegurid takistanud Teie ettevõtet/asutustel käibedeklaratsiooni (KMD) tähtaegset esitamist:*

(TSD-ga hilinejatele saadetud küsimustikus oli küsimuse sõnastus järgnev: Palun hinnake, kuivõrd on alljärgnevad tegurid takistanud Teie ettevõtet/asutustel tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsiooni (TSD) tähtaegset esitamist)

(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal deklaratsiooni esitamiseks vajalikke alusdokumente

(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud

(3.3) Maksuseadused on keerulised

(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ebamugav

(3.5) Maksu- ja Tolliameti juhendid on keerulised

(3.6) Deklaratsioonide esitamise tähtajad ei ole meeles

(3.7) Ei ole raha maksude tasumiseks

(3.8) Ei ole raha raamatupidamisteenuse eest maksmiseks

(3.9) Muu (kui vastasite muu, siis palun täpsustage vastust)

Vastuse variandid iga väite järel: Üldse mitte/ Vähe/Palju/Väga palju.

4. Kas Teie arvates on deklaratsioonide tähtaegne esitamine oluline?*

Vastuse variandid: Jah/Ei.

Lisa 6 järg

5. Miks Teie arvates on/ei ole deklaratsioonide tähtaegne esitamine oluline?

Vabateksti väli

6. Mida saaks Maksu- ja Tolliamet Teie arvates teha, et aidata ettevõtetel/asutusel deklaratsioone tähtaegselt esitada?*

- Selgitada (nt teha koolitusi), miks on deklaratsioonide õigeaegne esitamine oluline
- Teavitada deklaratsioonide esitamise tähtpäeva saabumisest meedia vahendusel
- Teavitada hilinejaid enne deklaratsioonide esitamise tähtpäeva saabumist e-kirjaga
- Pakkuda deklaratsiooni esitamise tähtaja meeldetuletuse teenust
- Kasutada rahalisi sunnimeetmeid
- Muu (kui vastasite muu, siis palun täpsustage vastust)

Iga väite järele, millega nõustute, märkida linnuke.

Lisa 7. TSD hilinejate küsitluse tulemused

1.Kas Teie olete ettevõttes/asutuses:	Algne vastajate arv	Osakaal	Korrigeeritud vastajate arv	Osakaal
Tegevjuht	464	63%	475	65%
Finantsjuht	24	3%	24	3%
Raamatupidaja	144	20%	144	20%
Juhatuse liige	0	0%	30	4%
Muu	99	14%	58	8%
Kokku	731	100%	731	100%

2. Kuidas on Teie ettevõttes/asutuses raamatupidamine korraldatud?	Vastajate arv	Osakaal	Korrigeeritud vastajate arv	Osakaal
Tegevjuht teeb	289	40%	289	40%
On raamatupidaja ametikoht	159	22%	155	21%
Raamatupidamisteenust ostetakse sisse	275	38%	230	32%
Muu	63	9%	54	7%

3. Mis takistab tähtaegset esitamist (vastajate arv)	(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal alusdokumente	(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud	(3.3) Maksuseadused on keerulised	(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ ebamugav
Üldse mitte	418	338	258	410
Vähe	219	223	312	232
Palju	73	134	117	64
Väga palju	21	36	44	25
Kokku	731	731	731	731
Keskmine	0,59	0,83	0,94	0,59
Mediaan	0	1	1	0

3. Mis takistab tähtaegset esitamist (vastajate arv)	(3.5) MTA juhendid on keerulised	(3.6) Tähtajad ei ole meeles	(3.7) Ei ole raha maksudeks	(3.8) Ei ole raha raamatupidamiseks	(3.9) Muu
Üldse mitte	312	369	368	460	163
Vähe	283	218	237	155	33
Palju	103	93	96	68	18
Väga palju	33	51	30	48	27
Kokku	731	731	731	731	241
Keskmine	0,81	0,71	0,70	0,57	0,67
Mediaan	1	0	0	0	0

Lisa 7 järg

3. Mis takistab tähtaegset esitamist? (vastuste protsentuaalne jagunemine)	(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal alusdokumente	(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud	(3.3) Maksuseadused on keerulised	(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ ebamugav
Üldse mitte	57%	46%	35%	56%
Vähe	30%	31%	43%	32%
Palju	10%	18%	16%	9%
Väga palju	3%	5%	6%	3%
Kokku	100%	100%	100%	100%

4. Kas tähtaegne esitamine on tähtis?	Vastajate arv	Osakaal
Jah	680	93%
Ei	51	7%
Kokku	731	100%

6. Mida saaks MTA teha?	Vastajate arv	Osakaal
Selgitada	173	24%
Teavitada meedia vahendusel	94	13%
Teavitada enne deklaratsioonide esitamise tähtpäeva e-kirjaga	522	71%
Pakkuda deklaratsiooni esitamise tähtaja meeldetuletuse teenust	323	44%
Kasutada rahalisi sunnimeetmeid	21	3%
Muu	74	10%

Lisa 8. KMD hilinejate küsitluse tulemused

1.Kas Teie olete ettevõttes/asutuses:	Algne vastajate arv	Osakaal	Korrigeeritud vastajate arv	Osakaal
Tegevjuht	348	63%	357	65%
Finantsjuht	17	3%	17	3%
Raamatupidaja	118	21%	118	21%
Juhatuseliige	0	0%	19	3%
Muu	66	12%	38	7%
Kokku	549	100%	549	100%

2. Kuidas on Teie ettevõttes/asutuses raamatupidamine korraldatud?	Vastajate arv	Osakaal	Korrigeeritud vastajate arv	Osakaal
Tegevjuht	221	40%	221	40%
On raamatupidaja ametikoht	113	21%	105	19%
Raamatupidamisteenust ostetakse sisse	214	39%	186	34%
Muu	38	7%	37	7%

3. Mis takistab tähtaegset esitamist (vastajate arv)	(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal alusdokumente	(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud	(3.3) Maksuseadused on keerulised	(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ebamugav
Üldse mitte	220	204	182	345
Vähe	194	186	247	168
Palju	98	109	89	29
Väga palju	37	50	31	7
Kokku	549	549	549	549
Keskmine	0,91	1,01	0,94	0,45
Mediaan	1	1	1	0

3. Mis takistab tähtaegset esitamist (vastajate arv)	(3.5) MTA juhendid on keerulised	(3.6) Tähtajad ei ole meeles	(3.7) Ei ole raha maksudeks	(3.8) Ei ole raha raamatupidamiseks	(3.9) Muu
Üldse mitte	256	275	249	335	96
Vähe	220	165	194	131	23
Palju	55	78	81	53	14
Väga palju	18	31	25	30	24
Kokku	549	549	549	549	157
Keskmine	0,70	0,75	0,79	0,60	0,78
Mediaan	1	0	1	0	0

Lisa 8 järg

4. Kas tähtaegne esitamine on tähtis?	Vastajate arv	Osakaal
Jah	504	92%
Ei	45	8%
Kokku	549	100%

6. Mida saaks MTA teha?	Vastajate arv	Osakaal
Selgitada	159	29%
Teavitada meedia vahendusel	64	12%
Teavitada enne deklaratsioonide esitamise tähtpäeva e-kirjaga	365	66%
Pakkuda deklaratsiooni esitamise tähtaja meeldetuletuse teenust	202	37%
Kasutada rahalisi sunnimeetmeid	24	4%
Muu	64	12%

Lisa 9. KMD küsimustiku kolmanda küsimuse vastuste keskmiste statistiliselt olulised erinevused ühefaktorilise dispersioonanalüüsi põhjal

Valimid on koostatud vastaja rolli põhjal

Väide	Valim 1	Valim 2	Keskmine vahe (1 – 2)	Standardhälve	p
(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal dokumente	Tegevjuht	Raamatupidaja	-0,37	0,10	0,00
	Juhatuseliige	Raamatupidaja	-0,62	0,22	0,05
(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ebamugav	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,20	0,06	0,01
(3.5) MTA juhendid on keerulised	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,24	0,08	0,03
(3.6) Tähtjad ei ole mees	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,54	0,08	0,00
(3.8) Ei ole raha raamatupidamiseks	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,32	0,07	0,00

Valimid on koostatud sõltuvalt, kuidas maksumaksjas on raamatupidamine korraldatud

Väide	Valim 1	Valim 2	Keskmine vahe (1 – 2)	Standardhälve	p
(3.1.) Raamatupidaja ei saa õigel ajal dokumente	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	-0,35	0,10	0,00
		Ostas sisse	-0,55	0,09	0,00
	Raamatupidaja ametikoht	Muu	0,42	0,15	0,02
	Ostas sisse	Muu	0,62	0,14	0,00
(3.2.) Raamatupidaja on ülekoormatud	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,37	0,11	0,00
		Ostas sisse	0,25	0,09	0,04
(3.4.) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ebamugav	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,27	0,07	0,00
	Raamatupidaja ametikoht	Ostas sisse	-0,22	0,07	0,01
		Muu	-0,29	0,10	0,03
(3.5.) MTA juhendid on keerulised	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,29	0,08	0,00

Lisa 9 järg

	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,66	0,09	0,00
		Ostab sisse	0,40	0,09	0,00
(3.6.) Tähtajad ei ole meeles	Raamatupidaja ametikoht	Ostab sisse	-0,25	0,09	0,02
(3.8.) Ei ole raha raamatu- pidamiseks	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,56	0,08	0,00
		Ostab sisse	0,25	0,08	0,02
	Raamatupidaja ametikoht	Ostab sisse	-0,31	0,07	0,00
		Muu	-0,79	0,20	0,00
(3.9) Muu	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,19	0,07	0,03

Lisa 10. TSD küsimustiku kolmanda küsimuse vastuste keskmiste statistiliselt olulised erinevused ühefaktorilise dispersioonanalüüsi põhjal

Valimid on koostatud vastaja rolli põhjal

Väide	Valim 1	Valim 2	Keskmine vahe (1–2)	Standardhälve	p
(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal dokumente	Tegevjuht	Juhatuse liige	0,30	0,09	0,02
	Juhatuse liige	Finantsjuht	–0,57	0,19	0,03
		Raamatupidaja	–0,47	0,11	0,00
(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud	Juhatuse liige	Finantsjuht	–0,74	0,25	0,02
	Finantsjuht	Muu	0,61	0,22	0,04
(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ ebamugav	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,29	0,06	0,00
(3.5) MTA juhendid on keerulised	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,29	0,08	0,00
(3.6) Tähtajad ei ole meeles	Tegevjuht	Finantsjuht	0,55	0,16	0,02
		Raamatupidaja	0,54	0,07	0,00
		Muu	0,39	0,13	0,03
(3.8) Ei ole raha raamatupidamiseks	Tegevjuht	Finantsjuht	0,54	0,11	0,00
		Raamatupidaja	0,30	0,08	0,00
(3.9) Muu	Tegevjuht	Raamatupidaja	0,13	0,04	0,01

Valimid on koostatud sõltuvalt, kuidas maksumaksjas on raamatupidamine korraldatud

Väide	Valim 1	Valim 2	Keskmine vahe (1–2)	Standardhälve	p
(3.1) Raamatupidaja ei saa õigel ajal dokumente	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	–0,22	0,07	0,02
		Ostas sisse	–0,31	0,07	0,00
		Muu	0,35	0,12	0,03
(3.2) Raamatupidaja on ülekoormatud	Tegevjuht	Ostas sisse	0,21	0,08	0,04
(3.3) Maksuseadused on keerulised	Tegevjuht	Ostas sisse	0,23	0,08	0,02

Lisa 10 järg

Väide	Valim 1	Valim 2	Keskmine vahe (1–2)	Standardhälve	p
(3.4) Deklaratsioonide esitamine on keeruline/ebamugav	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,25	0,07	0,00
(3.6) Tähtajad ei ole meeles	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,62	0,08	0,00
		Ostab sisse	0,38	0,08	0,00
	Raamatupidaja ametikoht	Ostab sisse	–0,25	0,08	0,01
		Muu	–0,43	0,15	0,02
(3.8) Ei ole raha raamatupidamiseks	Tegevjuht	Raamatupidaja ametikoht	0,47	0,08	0,00
		Ostab sisse	0,28	0,08	0,00
	Raamatupidaja ametikoht	Ostab sisse	–0,19	0,07	0,05
(3.9) Muu	Raamatupidaja ametikoht	Muu	–0,51	0,16	0,01
	Ostab sisse	Muu	–0,48	0,16	0,02

SUMMARY

INFLUENCING OBLIGATION OF SUBMITTING TAX RETURNS ON TIME FOLLOWING THE EXAMPLE OF ESTONIAN TAX AND CUSTOMS BOARD

Risto Hinno

State can be successful only with a well functioning public sector. The public sector offers benefits the production of which is financed from the tax collection. Thus, the basis for the functioning state is a tax system that helps to cover public sector expenses. Taxation is a complex and versatile process the purpose of which is to partly give the resources of a taxpayer to the public sector. Collecting taxes brings about a conflict between the interests of a taxpayer and public sector.

A relatively important part of taxation is the submission of tax returns on time. Submitting a tax return is a prerequisite to fulfilling one's financial obligations: without that the public sector lacks the overview of the tax liability. Submission of tax returns on time is part of tax compliance. In order to insure the recovery of revenue, Tax and Customs Board (TCB) must influence the taxpayer to submit the declarations for due date. In the present thesis TCB is tackled as an institution that fulfils the duties of a tax administration. It is often assumed that the main goal of TCB is to enforce tax collection. In reality, the application of coercive measures is not always the most effective or the cheapest way to collect taxes.

To increase the number of tax returns (value added tax (VAT) declarations and income as well as social tax declarations) submitted on time, TCB uses reminder e-mails, penalty payments, and misdemeanour procedure to influence the taxpayers that are late in submitting the returns. In addition to certain measures implemented to influence taxpayers, also 'soft' methods are used such as press releases. Despite the measures

mentioned above about 10 000 tax returns each month are not submitted on time which as a consequence results in economic loss for the public sector in the form of late tax receipt. Furthermore, due to tax declarations not submitted, tax compliance in general will decline which could develop into a vast problem if not handled properly.

The objective of the present Master's thesis is to offer solutions to influence taxpayers to submit tax returns for due date. In order to develop the solutions, the factors that cause the late submission of tax returns as well as the measures currently used by TCB are analysed. On the basis of the outcomes of the analysis suggestions will be made to alter the strategy of TCB to influence late tax return submitters.

To achieve the above objective the following research assignment has been established:

- 1) analyse tax compliance and factors that influence it;
- 2) analyse factors that influence the submission of tax returns on time;
- 3) analyse the measures and channels that are used to influence tax compliance;
- 4) analyse the current ways of TCB to influence taxpayers to submit tax returns in good time;
- 5) analyse the effectiveness of the measures used by TCB to influence taxpayers to submit tax returns for due date;
- 6) identify the main reasons for late submission of income and social tax declarations as well as the VAT declarations by conducting a survey among the taxpayers that are late in submitting the tax returns, and analysing the results;
- 7) propose ways to increase the number of tax declarations submitted on time.

Submission of tax returns on time is one of tax liabilities the fulfilment of which is a basis for timely receipt of tax. A voluntary fulfilment of one's tax obligation is a foundation for developing tax compliance. A dedicated tax compliance is the most desired state from the point of view of tax administration as taxpayers meet their obligations voluntarily. The role of the tax administration is to be as respective as possible towards the taxpayers and offer assistance in fulfilling the tax liability. In case the taxpayers and the tax administration are able to meet their commitments, it can be regarded as a social agreement. In this case public and private sector see each other as contracting partners rather than opponents.

However, not all taxpayers fulfil their obligations properly. Regarding taxpayers who intentionally do not meet their tax liability, tax administrations is forced to use coercive measures. There are a number of taxpayers whose incorrect fulfilment of their tax liability is not just due to low motivation, but is also influenced by other factors. Late submission of tax returns can be resulted from a poor co-operation between a chief executive and an accountant (or lack of the latter), poor services provided by a tax administration, complicated tax laws. Some of the factors can be influenced by the taxpayer, some by a tax administration. Thus, the factors of timely submitted tax returns show that in order to achieve dedicated tax compliance, a tax administration and a taxpayer need to co-operate.

In the empirical part of the Master's thesis, the author analysed the strategy of TCB that concentrates on ensuring the timely submission of VAT declarations, income and social tax declarations. Both declarations are mostly submitted by companies. On the VAT return the total amounts of VAT taxable transactions that take place during the taxable period are declared. On the income and social tax returns mostly payments for employees are declared. The strategy of the timely submission of tax returns currently used has helped to decrease the late submission of tax declarations, however, the corresponding number has not decreased in the recent years. Taxpayers are late in submitting about 5000 VAT and 5000 income and social tax declarations every month. The drawback of the current strategy as well as the reason why the number of late return submitters has not decreased is, in the author's opinion the lack of analysis. Up to this point no thorough analysis has been conducted to find out the reasons why taxpayers do not submit the declarations on time as well as whether the methods used have made an influence on taxpayers to submit tax returns on time.

The author of the present thesis analysed the methods used so far by TCB to ensure the timely submission of tax returns. As a result, it can be stated that out of four measures analysed, one is not efficient due to the wrong choice of a target group. Namely, orders with penalty payment warning are exploited on the taxpayers whose tax declaration submission discipline has improved before receiving the order. In the current form the implementation of the measure is not efficient. According to the analysis it can also be

said that misdemeanour procedure and pre-notification by e-mail improve the discipline of the tax return submission.

In order to find out the reasons why taxpayers are late in submitting the VAT, income and social tax declarations, the author conducted a survey among the taxpayers who are late submitting the returns. As a result it can be concluded that the three main factors that prevent submitting the VAT returns for due date are work overload of accountants, complicated tax laws, and the accountants do not receive the necessary documentation for the tax return on time. Submitting income and social tax returns on time were prevented most often by the following factors: complicated tax laws, work overload of accountants, and complex guidelines issued by TCB. It can also be stated that in the case of both tax declarations the chief executives (who deal with accounting) were more often not able to submit tax returns on time resulting from technical and substantive factors more than accountants. In many cases the reason for late submission of tax returns turns out to be the lack of financial resources which keeps the taxpayer (company) from hiring an accountant and the tax declaration submission is the responsibility of an executive manager.

As a result of the questionnaire outcomes and the impact analysis the author made suggestions to alter the strategy of influencing taxpayers who are late in submitting the VAT, income and social tax declarations. Four specific proposals that should increase the number of timely submitted tax returns are to offer the tax return submission deadline reminder service, to move the deadline of submission the returns to the end of the month, simplify the guidelines of TCB, simplify the submission of tax returns, and to train taxpayers. These measures can be implemented together. By using these measures the number of late submission of tax returns should decrease 80%. The methods suggested help to simplify the submission of tax declarations, understand the necessary tax laws and guidelines to submit tax declarations. In addition, to move the deadline of submission the tax returns to the end of the month would give taxpayers more time to fill in the declaration. The measures should be implemented in the way that they would have a positive effect also on other tax compliance aspects in addition to submitting tax returns on time.

In the author's opinion, the most substantial change in the strategy is to add two main principals. Namely, the measures used to influence late tax return submitters should be simple and the efficiency of the methods should be regularly analysed. Simplicity implicates that every measure and all actions connected with tax declaration submission should be as simple as possible. The analysis of the measures helps to avoid situations where measures that have no effect are used. The constant analysis also helps to monitor the reasons behind late tax return submission. The above mentioned suggestions and adding the principles of simplicity and analysis to the existing strategy promotes the voluntary tax compliance that has a wider positive effect than simply submitting the tax returns on time.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Risto Hinno (sünnikuupäev: 19.05.1987),

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Maksudeklaratsioonide tähtaegse esitamise kohustuse täitmise mõjutamine Maksu- ja Tolliametis näitel“, mille juhendaja on Helje Kaldaru,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 16.05.2013