

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Joanna Parma

**MAKSUVÕLA SISSENÕUDMINE KOLMANDATEST
RIIKIDEST OECD HALDUSABI KONVENTSIOONI
ALUSEL**

Lõputöö

Juhendaja:
Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2017

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2017
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Maksuvõla sissenõudmine kolmandatest riikidest OECD haldusabi konventsiooni alusel.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Cross-border Recovery of Tax Arrears under the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 44 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 40 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne, kuna Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2017-2020 üheks eesmärgiks on suurendada maksudest mittetasumise ja kõrvalehoidumise vähendamiseks teabevahetust ning seda teha OECD standardite kohaselt.</p> <p>Lõputöö eesmärk oli analüüsida maksuvõla sissenõudmist kolmandatest riikidest OECD haldusabi konventsiooni alusel.</p> <p>Analüüsi tulemused näitasid, et OECD haldusabi konventsiooni peamiseks mõjukuks on ühtse õigusliku alusega mitme riigi koostöö võimaldamine riikidega, millega puudub maksuleping või mis ei kuulu Euroopa Liitu. Lisaks pakub OECD haldusabi konventsioon laia ulatust erinevateks koostöövormideks, mille alusel on võimalik rakendada maksuvõlgade sissenõudmist rohkem kui tulu- või kapitalimaksude suhtes. Peamiseks koostööriigiks on Norra ning tulevikusuunaks on Venemaa.</p> <p>Lõputöös kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit, mille käigus viidi läbi ekspertintervjuud Maksu- ja Tolliameti eksperdiga, Rahandusministeeriumi eksperdiga ning maksualal tegutseva advokaadiga. Andmete kogumisel kasutati siseriiklikke õigusakte, OECD konventsioone, inglise keelseid teadusartikleid ja muid relevantseid allikaid.</p>	
Võtmesõnad: maksuvõlg, maksuvõlgade sissenõudmine, kolmandad riigid, OECD	
Võõrkeelsed võtmesõnad: tax arrears, tax recovery, non-EU countries, OECD	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava 2017- 2020	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Töö autor: Joanna Parma	
<p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujalt allikatest saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Kerly Randlane	
Kaitmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. OECD HALDUSABI KONVENTSIOONI OLEMUS	7
1.1 Maksuvõla sissenõudmise alused.....	7
1.2 Maksuvõlgade sissenõudmise võimalused kolmandatest riikidest	13
2. OECD HALDUSABI KONVENTSIOONI RAKENDAMINE	20
2.1 Maksuvõlgade sissenõudmine OECD haldusabi konventsiooni alusel praktikas	20
2.2 OECD haldusabi konventsiooni mõju maksuvõlgade sissenõudmiseks kolmandatest riikidest	27
KOKKUVÕTE.....	32
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
LISAD	42
Lisa 1. Intervjuuküsimused Maksu- ja Tolliameti eksperdile	42
Lisa 2. Intervjuuküsimused Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialistile	43
Lisa 3. Intervjuu küsimused maksualal tegutsevatele advokaadile.....	44

SISSEJUHATUS

Inimeste ja kaupade vaba liikumine maailmas on kaasa toonud rahvusvahelises keskkonnas tegutsevate maksumaksjate hulga kasvu. Riigi maksupoliitika põhieesmärk on tagada siseriiklike maksuseaduste järgimine, kuid samas on oluline ka rahvusvaheline koostöö. Maksuhaldurite rahvusvahelise koostööga on võimalik pakkuda maksualast teavet ning seeläbi tagada efektiivsem maksukohustuse täitmine. Maksukohustuse mittetäitmisel tekkiv maksuvõlg tekitab eelarvekahju ning tuleb taotluse alusel välisriigi pädeval ametiasutusel sisse nõuda. 2014. aasta novembris jõustus Eestis Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (inglise keeles *The Organisation for Economic Co-operation and Development*, edaspidi OECD) maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon (inglise keeles *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, edaspidi OECD haldusabi konventsioon). OECD haldusabi konventsioon hõlmab 95 riiki, mille hulgas on ka liikmeid, mis ei ole Euroopa Liidus. Konventsioon annab juriidilise raamistiku hõlbustamaks rahvusvahelist koostööd läbi mitme riigi, mille eesmärgiks on vahetada maksuteavet ja pakkuda maksualast abi. Lisaks annab konventsioon võimaluse kontrolliks, teavet maksukontrollide tulemuslikkusest välismaal, võimaluse dokumentide kättetoimetamiseks ning abi maksuvõlgade sissenõudmisel.

Teema valiku põhjuseks on asjaolu, et eelnimetatud konventsiooni mõju piiriülesele maksuvõlgade sissenõudmisele, nagu näiteks koostöö Venemaa, Norra või Austraaliaga, ei ole veel teada. Seega on huvipakkuvaks objektiks maksuvõlgade sissenõudmisel konventsiooni rakendamine ja selle mõju praktikas. Oluline on märkida, et konventsioon ei kohusta riike informatsiooni vahetama ega ignoreeri siseriiklike maksuseadusi, vaid pakub võimalust täielikuks teabevahetuseks maksualastes küsimustes. Samuti võimaldab konventsioon läbi viia üheaegseid maksukontrolle ning viibida teise riigi nõusolekul sealse maksukontrolli juures.

Töö aktuaalsus seisneb selles, et Rahandusministeeriumi valitsemisala strateegilise arengukava 2017-2020 kohaselt suurendatakse maksudest mittetasumise ja kõrvalehoidumise vähendamiseks teabevahetust ning seda tehakse OECD standardite kohaselt. Lisaks rakenduvad eeltoodud konventsiooni raames esimesed toimingud Eestis 2017. aastal. Maksuvõlgade sissenõudmise aluseks on maksualane teave ning strateegiast lähtudes on Eesti maksuhaldur valmis alates 2017. aastast vahetama teavet

kõigi välisriikide pädevate ametiasutustega. Uue OECD haldusabi konventsiooniga loouakse ühtse teabevahetuse võimalus maksuvõlgade sissenõudmiseks kolmandatelt riikidelt.

Töö uudsus seisneb selles, et teadaolevalt ei ole OECD konventsiooni käsitlesega maksuvõlgade sissenõudmist kolmandatest riikidest uuritud. Lõputöö lisaväärtus seisneb OECD haldusabi konventsiooni kohta kogutud ja analüüsitud informatsioonis, mis reguleerib maksuvõlgade sissenõudmist kolmandatelt riikidelt ning võimalusi OECD haldusabi konventsiooni rakendamiseks. Kuigi sätestatakse OECD haldusabi konventsiooniga maksuvõlgade sissenõudmise võimalus konventsiooniga liitunud riikidega, on oluline uurida riikidevahelise koostöö väljendumist praktikas.

Lõputöö probleemiks on asjaolu, et inimeste ja kapitali vaba liikumise tulemusel on maksumaksjatel suurenenud võimalus maksukohustuse mittetäitmiseks ning vähese maksualase teabevahetuse tulemusena on maksuvõlgade sissenõudmine kolmandatest riikidest raskendatud, mistõttu jääb riigil saamata maksutulu. Näiteks koostöö Venemaaga OECD haldusabi konventsiooni alusel on teadmata kuigi konventsioon on ka seal jõustunud.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida maksuvõla sissenõudmist kolmandatest riikidest OECD haldusabi konventsiooni alusel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade maksuvõlgade sissenõudmise alustest.
2. Antakse ülevaade maksuvõlgade sissenõudmise võimalustest kolmandatest riikidest.
3. Analüüsitakse maksuvõlgade sissenõudmist OECD haldusabi konventsiooni alusel praktikas.
4. Analüüsitakse OECD haldusabi konventsiooni mõju maksuvõlgade sissenõudmiseks kolmandatest riikidest.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Uurimismeetodina kasutatakse dokumendianalüüsi ning andmekogumiseks viiakse läbi ekspertintervjuud. Lisaks analüüsitakse erinevate riikide töömeetodeid ning kogemusi konventsiooni rakendamisel riikide poolt läbiviidud uuringu alusel. Töö

valmimise käigus analüüsitakse OECD haldusabi konventsiooni ning maksualast kirjandust.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mõlemad peatükid jagunevad omakorda kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade maksuvõlgade sissenõudmise mõistest ning teema analüüsiks vajalikest mõistetest. Teises alapeatükis kirjeldatakse teadaolevaid maksuvõlgade sissenõudmise võimalusi kolmandate riikidega ehk antakse ülevaade OECD haldusabi konventsioonist.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse OECD haldusabi konventsiooni rakendamise käsitlust praktikas. Selleks viiakse läbi ekspertintervjuud. Teine alapeatükk sisaldab OECD haldusabi konventsiooni mõju analüüsi maksuvõlgade sissenõudmisel kolmandatest riikidest.

Lõputöö valmimiseks on allikmaterjalidena kasutatud siseriiklikke õigusakte, OECD haldusabi konventsiooni, OECD topeltmaksustamise vältimise mudelkonventsiooni, inglise keelseid teadusartikleid ja muid relevantseid allikaid.

1. OECD HALDUSABI KONVENTSIOONI OLEMUS

1.1 Maksuvõla sissenõudmise alused

Maksuvõla sissenõudmine on riikliku maksuhalduri ehk Maksu- ja Tolliameti üks paljudest ülesannetest ning seda nii siseriiklikul, Euroopa Liidu kui ka rahvusvahelisel tasandil. Rahvusvahelisel tasandil on maksuhalduril õigus taotleda ametiabi välisriigi pädevatelt asutustelt, mis kuuluvad Euroopa Liitu, millega kehtib Eestil välisleping või mis on liitunud OECD haldusabi konventsiooniga. Rahvusvahelise ametiabi alla kuulub teabevahetuse kõrval ka maksuvõlgade sissenõudmine. Üldiselt on ametivõimudel siseriiklikul tasandil suhteliselt suur võimuala maksuvõlg sisse nõuda, kuid maksukohustuslastel võib olla varasid üle maailma ning seetõttu tekib olukord, kus maksuvõlgade sissenõudmisel on teiste riikide abi vajalik.

Üheks olulisemaks siseriiklikuks maksuõiguse aktiks on maksukorralduse seadus, mis sätestab maksuõiguse üldosa sätted ning maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelise suhtlemise reeglid. Maksuõigussuhe on maksuseaduse alusel tekkiv õigussuhe maksukohustuslase ja maksusaaja vahel, millest tekivad mõlemale poolele nii õigused kui ka kohustused (Lehis, 2012, lk 76). Maksukohustuslane on isik, kellel on seadusest tulenev maksukohustus. Täpsemalt on maksukohustuslaseks maksumaksja, maksu kinnipidaja või kolmas isik, kes vastutab võõra maksuvõla eest lepingu või seaduse alusel (Maksukorralduse seadus, 2017). Kui maksumaksja definitsiooni alla võib kuuluda nii füüsiline kui ka juriidiline isik, siis maksu kinnipidajaks on üldjuhul tööandja, kellel lasub kohustus maksukohustuse täitmise ees. Maksukohustuse mittekohasel täitmisel tekib maksuvõlg, mis maksukorralduse seaduse § 32 alusel on maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma ning sellelt arvestatud intress (Maksukorralduse seadus, 2017). Maksuhalduril on õigus täitmata maksukohustus sisse nõuda sooritusmenetluses, mis on üks osa maksumenetlusest (Randlane, 2016, lk 47). Maksumenetlus tervikuna koosneb tuvastusmenetlusest, otsustusmenetlusest, sooritusmenetlusest, uuendusmenetlusest ning vaidemenetlusest (Lehis, 2012, lk 134-148). Maksuvõla sissenõudmise mõiste OECD maksualase sõnastiku kohaselt võib „*recovery of tax*“ maksumaksja vaatepunktist olla maksutagastus, kuid maksuhalduri mõiste kohaselt maksuvõla sissenõudmine (OECD, 2017a). Lisaks asjaolule, et maksuõigussuhtega kaasnevad nii maksuhaldurile kui ka

maksumaksjale õigused ja kohustused, on maksuõigussuhe siiski subordinatsioonisuhe, mis tähendab teisisõnu alluvussuhet maksumaksja ning maksu saaja vahel ehk üks subjekt on teisele õiguslikult allutatud. Olenemata alluvussuhte printsiibist on maksuhaldur kohustatud tagama maksukohustuslasele võimaluse oma õiguste realiseerimiseks (Rahandusministeerium, 2014) ja maksumaksja peab olema kaitstud maksuhalduri omavoli eest (Randlane, 2016, lk 3).

Maksukohustus on rahaline kohustus, mis on avalik-õigusliku iseloomuga ning fiskaalse eesmärgiga saada tulu avaliku halduse kulude katmiseks. Maksukohustus on mõjukas vahend saavutamaks majanduslikku ja sotsiaalset poliitikat (Peeters, 2007, lk 21). Peaesmärgi kõrval on maksude kogumisel ka regulatiivsed kõrvaleesmärgid, nagu näiteks majandus- ja sotsiaalpoliitilised (Lehis, 2012, lk 29). Majanduspoliitilisteks eesmärkideks võivad olla ettevõtluse soodustamine, tarbimise mõjutamine ning ka erasektori ebaõnnestumiste leevendamine. Sotsiaalpoliitilisteks eesmärkideks võivad olla maksusoodustused, koolituskulud ning ka mahaarvamiste tegemine. (Lehis, 2012, lk 29) Maksukohustuse mittetasumisel tekib aga maksuvõlg, mille teke võib oleneda mitmetest põhjustest nagu näiteks teadmatus, tahtlik kõrvalehoidumine, maksuhalduri kontrolli tulemusel, maksukohustuslase valearvestusel, vara üleminekul või ka maksukohustuse deklareerimisel. Erinevatel põhjustel, tahtlikult või tahtmatult, tekib maksukohustuse täitmata jätmisel maksuvõlg, mis suuremal kogunemisel tekitab eelarve kahju. Maksu- ja Tolliameti andmetel on maksuvõla suurus 01.03.2017 seisuga ligikaudu 270 miljonit eurot (Maksu- ja Tolliamet, 2017).

Maksukorralduse seadus § 128 reguleerib maksuvõla sundkorras sissenõudmist ehk sundtäitmist, mis kohustab maksuhaldurit sisse nõudma maksukohustuslase tasumata maksuvõla. Maksuvõla sundtäitmise põhieelduseks on maksukohustuse täitmise tähtpäeva saabumine ning maksukohustuse tasumata jätmise määratud tähtajaks. Lisaks peab nõuet sisaldav haldusakt olema maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud ehk kättetoimetatud, et tagada haldusakti jõustumine. Vaatamata sellele, et maksuhalduril on õigus maksumaksjale väljastada haldusakt maksuvõla tasumiseks koheselt võla tekkimisel, kasutab maksuhaldur ka nii-öelda pehmet meedet ehk meeldetuletavat teavitust maksuvõla tasumiseks (Randlane, 2016, lk 48). Maksuvõla sissenõudmise aluseks olevad haldusaktid on

maksuotsus, korraldus maksuvõla tasumiseks, intressinõue ja vastutusotsus. Maksuvõla sundtäitmine on lubatud, kui maksuvõlg ei ole ajatatud, sest ajatatud maksuvõlga ei loeta aktiivseks maksuvõlaks. Täiendavaks eelduseks on asjaolud, et maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud ning haldusakti täitmist ei ole peatatud (Maksukorralduse seadus, 2017). Maksukorralduse seaduse § 128 lõige 3 reguleerib lisaks eeltoodud tingimustele ka eelduse, et maksukohustuslase deklareeritud, tasumata jäetud maksusumma või maksuteate alusel tasumisele kuuluv maksusumma sundtäitmine on lubatud alles pärast seda, kui maksukohustuslasele on antud vähemalt üks kord tähtaeg maksuvõla tasumiseks koos hoiatusega sundtäitmise kohta. Seega ei ole maksuhalduril võimalik sundtäitmist alustada, kui maksumaksjal pole olnud võimalust maksuvõlg tasuda vabatahtlikult ning sundtäitmiseks vajalikud eeldused pole täidetud.

Maksuvõla sundtäitmise eelduste täitmisel on maksuhalduril õigus alustada sundtäitmise toiminguid ehk täitetoiminguid. Teisisõnu järgneb maksuhalduri poolt hoiatuses antud tähtajaks täitmata jätmisel kohustuse sundtäitmine. Maksukorralduse seaduse § 130 lõige 1 alusel on maksuhalduri täitetoiminguteks:

1. keelata vara käsutamine;
2. seada varale kohtulik hüpoteek;
3. pöörata sissenõue rahalisele õigusele;
4. pöörata sissenõue varalistele õigustele;
5. blokeerida väärtpaberid või väärtpaberikonto.

Maksuhalduri täitetoimingud keskenduvad peamiselt täitmise tagamise meetmetele, sest maksuhalduril puudub õigus pöörata nõue maksumaksja varale ning selleks on võimalik pöörduda kohtutäituri poole. Erandiks on täitetoiminguga sissenõude pööramine rahalistele õigustele ehk maksuhalduril on õigus arestida pangakonto eesmärgiga inkasseerida raha maksuvõla katteks (Maksukorralduse seadus, 2017).

Inimeste ja kapitali vaba liikumise tulemusel on maksumaksjatel varasid üle maailma. Maksuhalduril on kohustus tasumata jäänud maksuvõlg sisse nõuda ka rahvusvahelisel tasandil, mis võib muutuda keerulisemaks kui maksuvõlgade sissenõudmine siseriiklikul tasandil. Piiriülesel maksuvõla sissenõudmisel võib olla mitmeid probleeme, mille alla kuulub näiteks rahvusvaheliste õigusaktide koostoime siseriiklike õigusaktidega (DeTroyer, 2014a, p. 219) ning ka informatsioonivahetuseks

vajaliku tehnoloogilise võimsuse puudumine (Financial Transparency Coalition, 2017). Seetõttu tuleb pöörduda välisriigi pädeva asutuse poole rahvusvahelise ametiabi korras ning välisriigil tuleb maksuvõlad sisse nõuda vastavalt seal kehtivatele regulatsioonidele nii nagu need oleksid tema enda maksud (Randlane, 2016, lk 113).

Riigisiselt reguleerivad maksualase rahvusvahelise ametiabi andmist maksukorralduse seadus ning maksualase teabevahetuse seadus. Maksukorralduse seaduse § 51³ alusel võib maksuhaldur esitada välisriigi pädevale asutusele sissenõudmise taotluse Eestis kogutavate maksude sissenõudmiseks välisriigis elavalt või asuvalt maksukohustuslaselt. Maksualase teabevahetuse seadus reguleerib otseste maksudega seotud maksukohustuse suuruse kindlaksmääramiseks vajalikud rahvusvahelise automaatse teabevahetusega seotud õigused ja kohustused (Maksualase teabevahetuse seadus, 2016). Rahvusvahelise maksuõigusega tagatakse ühetaoline maksustamine näiteks topeltmaksustamise vältimise lepingutega, neutraalne maksustamine, maksutulude õiglane jaotamine riikide vahel ning reguleeritakse ka maksudest kõrvalehoidumise vastast koostööd, kus kasutatakse infovahetust ja ametiabi tõendite kogumisel ning maksuvõlgade sissenõudmisel (Lehis, 2012, lk 27). Rahvusvaheliselt reguleerib maksuvõlgade sissenõudmist OECD tulu- ja kapitali topeltmaksustamise vältimise mudelkonventsioon (inglise keeles *Model Tax Convention on Income and on Capital*, edaspidi OECD mudelkonventsioon) (OECD Publishing, 2015) ning OECD maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon (inglise keeles *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, edaspidi OECD haldusabi konventsioon) (OECD Publishing, 2011). Maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsiooni artikkel 1 sätestab administratiivse abi sisu, milleks on:

1. teabevahetus, sealhulgas samaaegne maksurevisjonide läbiviimine ning maksurevisjonidest osavõtmine välismaal;
2. abi maksuvõlgade sissenõudmisel, sealhulgas ka vara säilitamise meetmed;
3. dokumentide kättetoimetamine.

Oluline on märkida, et osapooled pakuvad administratiivset abi olenemata asjaolust, kas isik on resident või kodanik. OECD mudelkonventsioon artiklid 26 ja 27 ning haldusabikonventsiooni artikkel 11 panevad aluse maksualasele teabevahetusele ning maksuvõlgade sissenõudmisele. OECD haldusabi konventsioon toob lisandväärtusena

OECD mudelkonventsiooni suhtes asjaolu, et esimene tagab koostöö riikidega, mis ei ole Euroopa Liidus või millega Eestil puudub tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping (edaspidi maksuleping) ning OECD haldusabi konventsioon sisaldab lisaks tulu- ja kapitalimaksudele ka teisi makse (Silm, 2015, lk 40). Lisaks annab OECD haldusabi konventsioon ühtse ning paindliku õigusliku aluse mitme riigi vaheliseks koostööks, võimaluse ühetaoliseks kohaldamiseks ning laia ulatuse erinevateks protseduurideks.

Riikidevaheline efektiivne maksualane teabevahetus ning ajakohane informatsioon on tugev eeldus edukaks rahvusvaheliseks maksuvõlgade sissenõudmiseks. Seega võib rahvusvahelist maksuvõlgade sissenõudmist pidada maksualase teabevahetuse alaliigiks. Siiani on rahvusvaheline maksuvõlgade sissenõudmine toimunud naaberriikide seas, kelle vahel on tugev majanduslik ja poliitiline side ning kelle vahel on kahe- või mitmepoolsed lepingud (OECD, 2007). Siseriiklikul tasandil on maksuvõlgade sissenõudmine reguleeritud ning ametivõimul on erinevaid viise maksuvõla sissenõudmiseks. Probleem tekib aga juhul, kui maksukohustuslane on lahkunud siseriiklikust jurisdiktsioonist jättes maksukohustuse täitmata. (OECD, 2007) Maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsiooni ratifitseerimise seaduse § 2 määrab ära, millistele maksudele Eesti Vabariik OECD haldusabi konventsiooni kohaldab. Maksukohustuse alla kuuluvad maksud, milleks on tulumaks, sotsiaalmaks, töötuskindlustusmaks ja kohustusliku kogumispensioni makse. Lisaks eelnevale kuuluvad maksukohustuse alla ka maamaks, käibemaks, aktsiisid, raskeveokimaks ning hasartmängumaks.

Tugevdades maksuasjades rahvusvahelist koostööd, vähendavad riigid maksudest kõrvalehoidumist ja võimalikke maksualaseid petuskeeme, kuid samas optimeerivad maksustamist, mis peaks omakorda vähendama eelarve puudujääke, aga suurendama maksutulu (IFA, 2013, lk 20). Lisaks on rahvusvahelisel koostööl oluline roll maksukohustuse nõuetekohalisel määramisel ning aitab maksumaksjal tagada oma õigused. Olenemata asjaolust, et rahvusvaheline koostöö maksuasjades omab selget eesmärki, on selle punkti käsitlemine riigiti erinev. Artikkel 26 OECD mudelkonventsioonist reguleerib maksualase teabevahetuse võimaluse eesmärgiga pakkuda artiklis 27 sätestatud abi maksuvõlgade sissenõudmisel. Riikide üldine tendents on kas üldse mitte lisada artikkel 27 OECD maksulepingutesse või lisada

artikkel riikidevahelisesse kahepoolsesse lepingusse (IFA, 2013, lk 25). Artikli mitte lisamisel maksulepingusse on mitu põhjust (IFA, 2013, lk 25). Esimeseks põhjuseks, miks OECD mudelkonventsiooni artikli 27 lisamine maksulepingutesse riigiti erinev on, on asjaolu, et abi maksuvõlgade sissenõudmisel on rakendatud mitmepoolselt. See võimaldab vajaliku kooskõlastamise kõige enam koostööd tegevate riikide vahel ning kõrvaldab vajaduse tulevikus antud sätet reguleerida. Nimelt on OECD mudelkonventsioon üks enim kasutatud allikas ja seetõttu leiavad riigid nagu näiteks Kanada ja Argentiina, kes on OECD haldusabi konventsiooniga liitunud, et artikli 27 lisamine kahepoolsesse maksulepingusse on ebavajalik. Teiseks artikli 27 välja jätmise põhjuseks maksulepingutest on asjaolu, et artikkel nõuab kõrgetasemelist maksuhaldurite vahelist koostööd ning see võib mõnedele riikidele põhjustada probleeme. Näiteks võib tuua riigid nagu Serbia ja Portugal, kus maksuametite töökorraldus ei ole piisavalt arenenud, et riikidevahelist koostööd rakendada. Need riigid on artikli 27 lisanud maksulepingutesse vaid äärmistel juhtudel.

Seevastu on Euroopa Liidu liikmesriikidel direktiivi 2010/24/EU alusel kohustus pakkuda abi teisele liikmesriigile maksuvõlgade sissenõudmisel. Lisaks OECD ja Euroopa Liidu regulatsioonidele, on Põhjamaad teinud vastastikuse maksuasjade konventsiooni „*The Nordic Convention on Mutual Assistance in Tax Matters*“ ja ka on eraldi reguleerinud Belgia, Holland ja Luxemburg konventsiooni „*The Benelux Mutual Assistance Treaty*“ ning mainitud konventsioonides on artikli 27 sisu mõneti erinev OECD konventsioonist. Huvitava aspektina võib tuua välja ka Saksamaa käsitluse, mille järgi artikkel 27 on kahepoolsetesse lepingutesse lisatud riikidega, kus on sarnane õigussüsteem. (IFA, 2013, lk 25) Artikli 27 lisamine maksulepingutesse võib sõltuda mitmepoolsest koostööst kui ka riigi arenguvõimalustest.

Olenemata eeltoodust ei tähenda riigi tugev maksulepingute võrgustik tingimata efektiivset maksualase teabevahetuse rakendamist. Selleks, et maksulepingutes sätestatu täidaks eesmärki, tuleks maksulepingute sisu nõuetekohaselt rakendada ka siseriiklikku regulatsiooni. (IFA, 2013, lk 24)

Kokkuvõtvalt on maksuvõlg maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma ning sellelt arvestatud intress. Maksukohustuse mittekohasel täitmisel on maksuhalduril kohustus maksuvõlg sisse nõuda, mille põhieelduseks on maksukohustuse täitmise tähtpäeva saabumine ning maksukohustuse täitmata jätmine.

Maksuhalduril tuleb lisaks siseriiklikule kohustusele nõuda maksuvõlg sisse ka välisriigis elavalt või asuvalt maksukohustuslaselt esitades välisriigi pädevale asutusele maksuvõla sissenõudmise taotluse. Rahvusvahelist maksuvõlgade sissenõudmist reguleerivad siseriiklikud õigusaktid nagu maksukorralduse seadus ning maksualase teabevahetuse seadus. Aluse rahvusvaheliseks maksuvõlgade sissenõudmiseks annab OECD topeltmaksustamise vältimise mudelkonventsioon ning OECD maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon. Olenemata kehtivatest regulatsioonidest rakendavad riigid maksualase teabevahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmise sätteid erinevalt, kuid efektiivne riikidevaheline koostöö eeldab siseriiklikku arengut ning valmidust.

1.2 Maksuvõlgade sissenõudmise võimalused kolmandatest riikidest

Inimeste, kapitali ning kaupade ja teenuste vaba liikumine on kaasa toonud maksumaksjatel võimalused jätta maksukohustus tasumata. Inimeste majandustegevuse tulemusel on erinevatel põhjustel jäänud välisriigis maksukohustus täitmata ning seetõttu on maksuhalduritel kohustus maksuvõla sissenõudmiseks pöörduda ametiabi korras välisriigi ametiasutuse poole. Koordineeritud riikidevaheline koostöö tagab efektiivsema haldusabi rakendamise, kuid samal ajal tuleb tähelepanu pöörata maksuvõla sissenõudmiseks vajalikele õigusaktidele ning formaalsetele nõuetele, et maksuvõla sissenõudmine osutuks edukaks. OECD haldusabi konventsiooniga liitunud riikide hulgas on ka kolmandad riigid, mis ei kuulu Euroopa Liitu ning on eeldusel koostööaltid informatsioonivahetuseks maksumenetluses, maksuvõla sissenõudmises ning dokumentide kättetoimetamises, kuid siiski võib olla riikide käsitus haldusabi võimaldamisel erinev.

Globaliseerivas maailmas on riikide hoiakud maksuvõlgade sissenõudmises muutunud. Selle põhjuseks võib olla tehnoloogia areng, mis lubab rohkem informatsiooni kiirelt vahetada ning ka sellega kaasnev e-kaubanduse areng (OECD, 2007), kus probleemseks kohaks võib olla käibemaksu kogumine. Lisaks on välja toodud OECD 1998. aasta raportis (OECD, 1998), et maksudest kõrvalehoidumine suureneb, kui riigid ei tee omavahel koostööd ning ei aita üksteist maksuvõlgade sissenõudmisel. Tänapäeva maailmas ei piirdu inimeste liikumine ainult naaberriikidega, mistõttu tuleb ka maksuhalduritel suhtlusvõrgustikku laiendada. Statistikaameti andmetel on inimeste viimase viie aasta väljaränne Eestist

toimunud peamiselt Euroopa Liidus, kuid riikide hulka kuuluvad ka Venemaa ning teised mitte Euroopa Liitu kuuluvad riigid (Statistikaamet, 2016). OECD haldusabi konventsioon annab võimaluse koostööd teha ka riikidega, mis ei kuulu Euroopa Liitu ehk kolmandate riikidega, kuid mis on liitunud OECD haldusabi konventsiooniga.

Üldjuhul nõuab taotluse saanud riik maksuvõlad sisse nii nagu oleks tegemist riigi enda sissenõutava maksuvõlaga. Riikidevahelise kiirema informatsioonivahetuse tagab tehnoloogia arengust tulenevad võimalused, kuid seejuures peab välisriigi nõue olema juriidiliselt korrektne ning nõude sissenõudmisel peavad olulised kriteeriumid täidetud olema. See on eeskätt oluline selleks, et kaitsta maksumaksja õigusi ning maksuvõla sissenõudmine oleks õiguslik. OECD mudelkonventsiooni artikli 27 alusel on üheks tingimuseks see, et maksuvõla sissenõudmise nõuet ei ole võimalik sisse nõuda taotleja riigis. See tähendab seda, et maksuhaldur kui taotleja riik peab koduriigis olema teinud kõik selleks, et maksuvõlg sisse nõuda ning seejärel pöördunud välisriigi poole. Järgnevalt ei saa maksuvõlglasel olla sel ajaperioodil, kui maksuvõlg on aktiivne, võimalust maksuvõla sissenõudmist takistada. Selline olukord tekib juhul, kui riigil on siseriiklikult õigus maksuvõlg sisse nõuda ja isikul ei ole ei administratiivset ega juriidilist õigust sellist nõuet vaidlustada. (OECD, 2007) Maksuvõla sissenõudmise edukaks läbiviimiseks peab taotleja riik pakkuma vajaliku dokumentatsiooni, et taotluse saanud riik saaks otsustada, kas vajalikud tingimused on täidetud.

OECD haldusabi konventsiooni artikkel 11 annab aluse maksuvõla sissenõudmiseks, mille kohaselt taotleja riigi nõude esitamisel rakendab taotluse saanud riik võimalikud meetmed maksuvõla sissenõudmiseks nagu oleks tegemist riigi enda maksudega. Samas tuleb taotluse saanud riigil jälgida ka OECD haldusabi konventsiooni artikleid 14 ja 15, mis sätestavad ajalimiidi ja prioriteetid. Taotluse saanud riik ei ole kohustatud täitma abitaotlust, kui algsest maksuvõla sissenõudmist lubavast tähtajast on möödas 15 aastat, kuid sellegipoolest määrab nõude aegumistähtaja taotleja riigi õiguslik regulatsioon. Lisaks puudub taotluse saanud riigil kohustus abitaotlusega sissenõutavat maksuvõlga käsitleda prioriteedina isegi kui maksuvõla sissenõudmise protseduur on sama, mis oma riigi maksuvõlgade sissenõudmisel. Olenemata sellest, et taotluse saanud riigil tuleb arvestada nii ajalimiidi kui ka prioriteetidega, ei tohiks välisriigi maksuvõla sissenõudmise taotlus olla administratiivselt koormav, sest

maksuhalduritele on maksuvõla sissenõudmise protseduur igapäevane (OECD Publishing, 2011). Probleemiks võib näiteks kujuneda olukord, kus maksuvõla sissenõudmise kulu ületab sissenõutava summa, kuid selle lahenduseks on riikide maksuhalduritel võimalus üksteisega konsulteerida.

Maksuvõla sissenõudmise taotlusega on konventsioon ette näinud dokumentatsiooni, mida reguleerib OECD haldusabi konventsiooni artikkel 13. Nimelt tuleb taotleja riigil saata lisaks maksuvõla sissenõudmise taotlusele ka deklaratsioon, mida maksunõue sisaldab. Oluline on, et maksunõue ei ole vaidlustatud ega maksuvõla sissenõudmise protsessi ei ole võimalik takistada. Lisaks tuleb saata taotleja riigi ametlik koopia maksuvõla sissenõudmiseks, mis lubab pöördumist välisriigi pädeva asutuse poole. Taotlusele peab lisama ka muu dokumendi maksuvõla sissenõudmiseks või maksuvõla sissenõudmise täitmise tagamiseks. Maksuvõla sissenõudmise täitmise tagamiseks esitatakse dokumendid juhul, kui taotluse saanud riigil võib kaduda võimalus maksuvõla sissenõudmiseks perioodil, mil taotleja riigil on võimalus maksuvõlg sisse nõuda või esitada maksuvõla sissenõudmiseks taotlus välisriigi maksuhaldurile. Et kaitsta taotleja riigi õigusi, on võimalik taotluse saanud riigil paluda toiminguid täitmise tagamiseks nagu näiteks arestida maksumaksja varad, et maksuvõla sissenõudmine oleks ka maksuotsuse jõustumisel edukas. Selline palve on rakendatav olukorras, kus taotleja riigil on kahtlus, et hilisem maksumaksja varade realiseerimine võib osutuda võimatuks ning välisriigi maksuhaldurile ei ole veel esitatud maksuvõla sissenõudmise taotlust. Maksuvõla sissenõudmise täitmise tagamine nõuab tihedat maksuhaldurite vahelist koostööd ning suhtlust, sest taotleja riigis on olukord pooleliolev ehk jõustumas.

OECD haldusabi konventsioon sisaldab lisaks tulu- ja kapitalimaksudele ka teisi makse, kuid võib tekkida olukord, kus taotluse saanud riigis ei ole maksuvõla sissenõudmisel esitatud maksu kehtestatud. Selline probleem on aga välditav, kui taotleja riik on valmistanud korrektse dokumentatsiooni. Juhul kui eelmainitud probleem tekib, järgib taotluse saanud riik protseduuri, mis rakenduks sarnase maksu sissenõudmisel. (OECD Publishing, 2011)

Globaliseeruv maailm inimeste ja kapitali liikumisega nõuab riikidelt lisaks siseriiklike seaduste tugevdamisele ka väliskoostöö arendamist. OECD haldusabi konventsioon annab eelduse tugevaks maksuhaldurite vaheliseks koostööks eeskätt

ühtse õigusliku aluse ning laia ulatusega. Riigid rakendavad maksualast informatsioonivahetuse võimalust erinevalt, kuid eeldatakse, et standardeid rakendatakse ülemaailmselt ning vastutegevus on taunitav (IFA, 2013, lk 27). Riikide suhtumine OECD haldusabi konventsiooni määrab efektiivsuse maksuhaldurite vahelises koostöös, mille alla kuulub informatsioonivahetuse kiirus ning selle tulemusel maksuvõlgade sissenõudmise edukusaste. Maksuvõlgade sissenõudmise võimaluse loob ka riigi maksupoliitilised eesmärgid ning hoiakud OECD haldusabi konventsiooni suhtes.

OECD statistika staatuse kohaselt on 2017. aastal OECD haldusabi konventsiooniga liitunud 95 riiki (OECD, 2017b). Austraalia on üks riikidest, mis on maksualase teabevahetuse ja maksuhaldurite vahelise piiriülese koostööga seotud arengutega eeskujuks. OECD haldusabi konventsioon jõustus Austraalias 2012. aastal ning peab konventsiooni täienduseks maksulepingutele ning maksualase teabevahetuse kokkuleppele, mis annab lisaväärtusena võimaluse avastada ning takistada maksudest kõrvalehoidumist ja sisse nõuda maksuvõlad. Lisaks annab OECD haldusabi konventsioon võimaluse informatsiooni vahetada riikidega, millega puudub maksuleping ning seejuures maksuvõlad sisse nõuda. Maksualane teabevahetus võib tulenevalt riikide erinevast arengutasemest ning prioriteeditasemest võtta suhteliselt kaua aega, kuid Austraalia keskmine taotlustele kuluv vastamisaeg on 90 päeva. (IFA, 2013, lk 96) Austraalia on riik, mis toetab siseriiklike õigusaktidega rahvusvahelisi lepinguid ning peab oluliseks rakendada koostööd välisriikidega.

Kolmanda riigina saab käsitleda ka Norrat, mis vahetab peamiselt maksualast teavet Põhjamaadega, kuid peab oluliseks suhtlust ka Euroopa Liidu liikmesriikidega. Norras jõustus OECD haldusabi konventsioon 2011. aastal, mille alusel tegeletakse aktiivselt maksualase teabevahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmisega. Norra seadusloome ei kohusta maksuhaldurit teavitama maksumaksjat, kui maksumaksja suhtes on tehtud maksualane informatsioonitaotlus või informatsioon on juba vahetatud. Lisaks ei ole maksumaksjal õigust sekkuda maksualasesse informatsioonivahetusse. (IFA, 2013, lk 581)

Põhjamaade vaheline maksualane informatsioonivahetus on eeskujuks teistele riikidele. Nimelt teevad Põhjamaad enim koostööd riikidega, millel on samalaadne maksusüsteem ning sarnase lähenemine rahvusvahelisele läbipaistvusele maksualastes

küsimustes. Lisaks on Põhjamaade maksuhaldurid loonud koostöö edendamiseks krüpteeritud internetiliini. (IFA, 2013, lk 581) Välisriigi taotlusel nõuab Norra maksuhaldur sisse välisriigi maksuvõlad vastavalt siseriiklikule tavapärasele regulatsioonile. Konventsiooni kohaselt ei määrata ka Norra välisriigi maksuvõlgasid prioriteediks, kuid määrab maksumaksjale 14-päevalise vabatahtliku maksuvõla tasumise aja ning seejärel rakendab sunnimeetmeid. (IFA, 2013, lk 593) Norra maksualase informatsioonivahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmise praktika on eeskujuks mitmetele selles valdkonnas arenevatele riikidele.

Eelmainitud väljarände üheks peamiseks sihtriigiks on ka Venemaa, kus OECD haldusabi konventsioon jõustus 2015. aastal. Venemaa peab samuti oluliseks maksualast teabevahetust, kuid seda vähemal määral. Venemaa eesmärgiks on saada OECD liikmesriigiks ning maksulepingutes on sätestatud sarnane artikkel OECD mudelkonventsiooniga, mis sätestab maksualase teabevahetuse sisu. Venemaal kehtivad mitmed piirangud, mis välistavad maksuhalduritel võimaluse maksuvõlgade sissenõudmiseks. Piiranguteks on näiteks pangasaladus ja andmekaitse, kuid tulenevalt maksulepingutest on võimalik andmeid jagada. Lisaks sisaldavad ainult üksikud maksulepingud võimalust maksuvõlgade sissenõudmiseks. (IFA, 2013, lk 655) Riikide vaated maksuvõlgade sissenõudmisele on erinevad, kuid suuresti oleneb maksuvõlgade sissenõudmise protsess riikidevahelisest koostööst ning arengusuundadest.

Maksuvõlgade sissenõudmise võimaluse kolmandatest riikidest pakub lisaks OECD haldusabi konventsioonile ka OECD väljatöötatud standard nagu *Common Reporting Standard*, eesti keeles ühtne aruandluse standard (edaspidi CRS) ja Ameerika Ühendriikides kehtestatud seadus *Foreign Account Tax Compliance Act*, eesti keeles välismaiste kontode maksukuulekuse seadus (edaspidi FATCA). Standard ja seadus ei loo otsest võimalust maksuvõla sissenõudmiseks välisriigi pädevalt asutuselt, kuid annavad tugeva eelduse informatsioonivahetuse alusel. CRS'i kohaselt saavad jurisdiktsioonid oma finantsasutustelt finantsteavet ning vahetavad seda iga-aastaselt ja automaatselt teiste jurisdiktsioonidega (OECD Publishing, 2014). Ülemaailmselt jõustub CRS 2017. aastal (OECD, 2017c) ning Eestis on standard üle võetud maksualase teabevahetuse seadusega. CRS eesmärgiks on võidelda maksudest

kõrvalehoidumise vastu ning tagada maksukohustuse täitmine. CRS'i kohaldamisalal on kolm mõõdet (OECD Publishing, 2014):

1. finantsteabe edastamine, mis hõlmab investeerimistulu, kontojääke ning ka finantsvarade müügist saadud tulu;
2. aruandekohustus lisaks pankadele ja hoidmisühingutele maakleritel, investeerimisüksustel ning ka kindlustusseltsidel;
3. avaldavate kontode hulka kuuluvad nii füüsiliste isikute kui ka ettevõtete kontod.

Laialdase teabevahetuse võimalusega kirjeldab CRS ka hoolsusmeetmeid, mida finantsasutused peavad kasutama avaldavate kontode kindlastegemiseks ning sisaldab pädeva asutuse mudellepingut (inglise keeles *Competent Authority Agreement*, edaspidi CAA), mis kirjeldab üksikasjalikke teabevahetuse eeskirju. Lisaks on oluline viia CRS siseriiklike regulatsioonidega koosõlla, sest CAA'd saab rakendada olemasolevas õigusraamistikus, näiteks vastavalt OECD haldusabi konventsiooni artiklile 6, mis sätestab automaatse informatsioonivahetuse või mõne kahepoolse maksulepingu artiklile 26, mis samuti reguleerib informatsioonivahetust. Näitena võib tuua füüsilise isiku, kes on Eesti maksuresident, kuid omab pangakontot Norras. CRS'i kohaselt identifitseerib Norra pank füüsilise isiku kui Eesti maksuresidendi ning informatsioon raporteeritakse Norra maksuhaldurile. Norra maksuhaldur seejärel edastab informatsiooni Eesti maksuhaldurile. Maksumaksja õiguste ja konfidentsiaalsuse kaitseks tuleb enne välisriigiga koostöö tegemist kontrollida teise riigi sobivat õigusraamistikku, haldussuutlikkust ning menetlusmetoodikat.

Lisaks OECD väljatöötatud CRS-le on Ameerika Ühendriigid kehtestanud FATCA. FATCA (FATCA kokkulepe, 2014) puhul on nii Eesti kui ka Ameerika Ühendriigid kohustatud hankima kõikide avaldavate kontode kohta teavet ning igal aastal vahetama automaatselt asjaomast teavet teise poolega maksulepingu artikli 26 kohaselt, mis sätestab informatsioonivahetuse ja administratiivse abi. Siiani on piiriülene maksuvõlgade sissenõudmine põhinenud maksualase teabevahetuse taotlusel (Dharmapala, 2016, p. 5), kuid FACTA annab võimaluse edastada informatsioon automaatselt. Avaldavate kontode alla kuulub näiteks kontoomaniku andmed, kontojääk ning ka Eesti või USA päritolu dividendide summa. Siiani pole aga USA OECD haldusabi konventsiooniga liitunud, kuid tulevikus oleks USA Eestile

arvestatavaks koostööpartneriks maksuvõlgade sissenõudmisel. Informatsioonivahetus muutub järgnevate aastatega üha suuremamahulisemaks ning millest tulenevalt on maksualase teabevahetuse alusel maksuvõlgade sissenõudmine efektiivsem ning lihtsam.

Maksualase teabevahetuse olulisuse kasv võib sellegipoolest tuua mõnele riigile probleeme. Vastastikkuse informatsioonivahetuse üheks peamiseks probleemiks võib kujuneda riikide tehnoloogiline võimekus. Lisaks võib probleemiks kujuneda tööjõu puudus, sest mõnedes riikides tegeleb rahvusvaheliste maksualaste küsimustega üks või kaks inimest. Globaliseeruva ning moderniseeruva maailma üheks positiivseks omaduseks on võimalus saata raha lihtsalt ning kiiresti ühest riigist teise, mis hõlbustab kaubandust ja tagab majanduslikud vajadused, kuid see-eest lihtsustub ka ebaseadusliku raha ülekandmine ning maksukohustuse vältimine. Rakenduvate konventsioonide, seaduste ning standardite abiga on maksuhalduritel võimalik maksusüsteem muuta läbipaistvamaks ning ühtsemaks.

Kokkuvõtvalt eeldavad maksuvõlgade sissenõudmise võimalused kolmandatest riikidest taotleja riigi poolt oluliste kriteeriumite ning formaalsuste täitmist, et maksuvõlgade sissenõudmine edukaks osutuks. Välisriigi pädev maksuhaldur nõuab taotleja riigi maksuvõlad sisse sarnaselt siseriiklike maksuvõlgadega, kuid siiski ei sea välisriigi nõuet olulisemaks ning arvestab ajakuluga. Maksuhalduril on võimalus maksuvõlg sisse nõuda OECD mudel- ja haldusabi konventsiooni alusel toetudes rahvusvahelistele standarditele, mis loovad lisavõimalusi maksuvõlgade sissenõudmiseks informatsioonivahetuse alusel. Lisaks loob võimaluse maksuvõlgade sissenõudmiseks riikidevaheline suhtlus ning siseriiklik tehnoloogiline võimekus. Riikide käsitus maksualase teabevahetuse ja maksuvõlgade sissenõudmise suhtes on aga erinev, mis on mõjutatud riikidevahelisest koostööst ning arengusuundadest.

2. OECD HALDUSABI KONVENTSIOONI RAKENDAMINE

2.1 Maksuvõlgade sissenõudmine OECD haldusabi konventsiooni alusel praktikas

Siseriiklikul tasandil on ametivõimul suhteliselt suur võimuala, et maksuvõlgade sissenõudmist tulemuslikult korraldada. Probleemseks muutub olukord, kui maksukohustuslane on lahkunud jurisdiktsioonist maksuvõlga tasumata. Maksualane riikidevaheline koostöö põhineb maksulepingutel, standarditel ning rahvusvahelistel konventsioonidel, mille rakendamise võimalikkus ning efektiivsus selgub praktikas.

Alates 2009ndast aastast, mida võib pidada pöördepunktiks globaalses informatsioonivahetuse evolutsioonis, on OECD maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsiooni võrk laienenud tugevalt. Tänapäeva maksuhaldurite maksualase koostöö üheks olulisemateks väljakutseteks on inimeste ja kapitali rahvusvaheline mobiilsus ja geograafiline hajutatus (Fitzgerald, 2002, p. 2). See tähendab, et inimesed on aina leidlikumad ja liikuvamad ning seetõttu peavad ka maksuhaldurid ajaga kaasas käima. Selle tulemusel on maksuhaldurid koostöö efektiivsuse tõstmiseks liitunud OECD haldusabi konventsiooniga.

Uurimisülesannete saavutamiseks viidi läbi intervjuud maksualase teabevahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmise alal tegutsevate ekspertidega (vt Lisa 1-3). Üheks eksperdiks valiti Maksu- ja Tolliameti võlamenetleja, kelle igapäevaseks tööks on piiriülene maksuvõlgade sissenõudmine. Teiseks eksperdiks oli Rahandusministeeriumi maksupoliitikaga tegelev peaspetsialist ning kolmandaks maksualal tegutsev advokaat. Eelnimetatud kolm intervjuueeritavat esitasid arvamusi maksuvõlgade sissenõudmise praktikast, riikidevahelise koostöö rakendamisest maksulepingute ja OECD haldusabi konventsiooni alusel ning maksualase infovahetusega kaasneva andmekaitse aspektist. Intervjuud viidi läbi ajavahemikul 01.03.-24.03.2017. Intervjuud kestsid 20-60 minutit ning salvestati vastajate nõusolekul.

Viimastel aastatel on maksualase teabevahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmise raames viidud siseriiklikesse õigusaktidesse mitmeid muudatusi, mis viitab asjaolule,

et piiriülene maksuhaldurite haldusabi on muutumas aina olulisemaks. Eesti kasutab kõiki võimalikke meetmeid rakendamaks piiriülest maksuvõlgade sissenõudmist, nagu näiteks maksulepingud, mida hetkel on Eestil sõlmitud 57 (Rahandusministeerium, 2017) ning lisaks rahvusvahelisi konventsioone ja standardeid.

OECD haldusabi konventsiooni rakendamisel praktikas on kaks peamist väljundit. Esimeseks on võimalus maksualaseks riikidevaheliseks koostööks kolmandate riikidega, mis ei kuulu Euroopa Liitu ning millega Eestil puudub maksuleping. Sellisteks riikideks on näiteks Venemaa ning Austraalia. Teiseks peamiseks väljundiks on OECD haldusabi konventsiooniga rohkemate maksude kui tulu- ja kapitalimaksude kohaldamine. Selliseks riigiks on näiteks Norra, millega Eestil küll on maksuleping sõlmitud, kuid konventsioon annab laiemat kohaldamisala. Lisaväljundiks on ka konventsioonist tulenev lihtsustav administratiivne aspekt, mille kohaselt on võimalik taotlusega paluda mitme maksu sissenõudmist, kui näiteks Euroopa Liidu õiguse alusel tuleb taotlused väljastada eraldi (vt Lisa 1). Tuleb siiski rõhutada, et OECD haldusabi konventsioon rakendus Eestis 2014. aastal ning konventsiooni rakendamine on algstaadiumis. Sellest olenemata on OECD haldusabi konventsiooni alusel alustatud maksuvõlgade sissenõudmiseks maksuhaldurite vahelist koostööd.

Rahvusvaheline maksuvõla sissenõudmine võib puudutada nii füüsilisi kui ka juriidilisi isikuid ning residente ja mitteresidente. OECD haldusabi konventsiooni artikkel 1 lõige 3 annab aluse maksuvõla sissenõudmiseks, mille kohaselt lepinguosaline riik pakub haldusabi olenemata sellest, kas asjaosaline isik on resident või mitteresident. Peamiselt on praktikas (vt Lisa 1) vaja piiriülest maksuvõlgade sissenõudmist rakendada füüsiliste isikute suhtes, kellel on Eestis tekkinud maksuvõlg ning näiteks on kolitud välismaale ja maksuvõlg on jäänud tasumata. On olnud ka olukordi ettevõtete puhul, kuid siis on tegemist mitteresidendist juriidiliste isikutega ehk teise riigi ettevõtetega, mis on Eestis tegutsenud ning on tekkinud maksuvõlg. Lisaks võib välisriigis tekkida maksuvõlg isikutel, kes ühes riigis alaliselt töötavad ning teises omavad püsivat elukohta ehk Eesti mõistes lähetatud töötajad.

Maksu- ja Tolliameti andmetel on 31.12.2016 seisuga viimasel kolme aasta jooksul maksuvõlgade sissenõudmise taotlusi Eestile esitatud 1347, üle 100 miljoni euro väärtuses ning välja läinud välisriikide maksuhalduritele 198 taotlust, üle 30 miljoni euro väärtuses (vt Lisa 1). OECD haldusabi konventsiooni alusel läks 2016. aasta lõpus

välja üks maksuvõlgade sissenõudmise taotlus Venemaa maksuhaldurile, mida võib pidada edasiminekuks Eesti ja Venemaa vahelises maksuvõlgade sissenõudmise praktikas. Nõude sisuks oli Eestis tekkinud füüsilise isiku aktsiisivõlg ning taotlusele on oodatud vastust kolm kuud alates 2016. aasta lõpust. Venemaa on maksuvõlgade sissenõudmises üheks peamiseks huviobjektiks, sest käesolevast informatsioonist lähtudes oleks tulevikus OECD haldusabi konventsiooni alusel võimalik rohkem rakendada maksuvõlgade sissenõudmist ning konventsiooni olemasoluta puuduks aluskoostöö alustamiseks. Koostöö muutub eeldusel tulevikus intensiivsemaks, sest on palju isikuid, kes erinevatel põhjustel liiguvad Venemaa ja Eesti vahel tihedalt. Üheks negatiivseks põhjuseks on ka isikute tegutsemine salakaubaveoga Venemaa ja Eesti vahel ning ka asjaolu, et puudub teave, milline on Venemaal kehtiv süsteem seoses maksuvõlgade sissenõudmisega.

OECD haldusabi konventsiooni alusel on maksuvõlgade sissenõudmist rakendatud ka Norraga (vt Lisa 1). Norra on Eesti Maksu- ja Tolliameti andmetel üks peamistest riikidest, millega toimub tihe maksualane koostöö. OECD haldusabi konventsiooni alusel on Norralt tulnud kaks maksuvõlgade sissenõudmise taotlust, millest üks on ka tasutud. Norra puhul on tegemist olnud käibemaksualase võlanõudega. Üldiselt rakendatakse Norraga maksulepingut, kuid kuna maksuleping sisaldab üksnes tulu- ja kapitalimakse, siis OECD haldusabi konventsioon annab laiema kohaldamisala. Lisaks võib Norralt tulevikus laekuda maksuvõlgade sissenõudmise taotlusi sotsiaalkindlustusmaksete suhtes, mida ei oleks võimalik sisse nõuda Euroopa Liidu direktiivi ega maksulepingu alusel.

Austraalia suhtes ei ole Eesti OECD haldusabi konventsiooni alusel suhtlust rakendanud, sest hetkel puudub otsene vajadus. Lisaks ei ole ka Eestil Austraaliaga maksulepingut, kuigi on mitmeid kordi alustatud läbirääkimisi (vt Lisa 2). Põhjuseid võib olla erinevaid nagu näiteks Austraalia mittehuvitatus majanduslikel põhjustel ning ka Eesti poolne informatsioonipuudus maksuvõlgade sissenõudmise aspektist. Tulevikus võib aga Austraaliaga koostöö areneda peagi rakenduva CRS'i alusel, mis jõustub Austraalias 1.07.2017 (Australian Government, 2017). CRS'i kohaselt oleks maksuhalduril rohkem informatsiooni näiteks pangakontode suhtes, mille sisu on hetkel kättesaamatu (vt Lisa 1).

Hetkel põhineb maksuhalduri informatsioon suuresti asutusesisestel andmebaasidel ning juhuslikult menetluse käigus avastatud informatsioonil (vt Lisa 1). CRS'i rakendumise tulemusel oleks maksuvõlgade sissenõudmise protsess kiirem, sest seljuhul poleks vaja saata informatsioonipäringut teise riiki. Lisaks on maksuvõlgade sissenõudmisel maksualaseks informatsiooniallikaks ka automaatse teabevahetuse tulemusel laekuv teave, mida reguleerib OECD haldusabi konventsiooni artikkel 6 ning mida kohaldavad praktikas mitmed riigid (vt Lisa 2). Seni on maksuvõlgade sissenõudmise osakonda laekunud automaatse teabevahetuse tulemusel informatsiooni paar korda aastas ning informatsioon pigem liigub kas asutusesiseselt või informatsioonipäringute alusel (vt Lisa 1). Juhuslikult võib informatsioon laekuda ka riikidevahelisest suhtlusest. Näiteks on Soome esitanud Eestile maksuvõla sissenõudmise taotluse, kuid on selgunud, et isik viibib Austraalias (vt Lisa 1). Sel puhul on Eestil võimalik Soomet suunata ning anda vajalikku informatsiooni, kuid maksuvõla sissenõudmise taotlus tuleks esitada Austraalia pädevale ametiasutusele. Maksualase koostöö puhul saavad riigid olla kasulikud nii informatsioonivahetusel kui ka täitetoimingute läbiviimisel.

Riikidevahelises suhtluses on oluliseks aspektiks ka siseriiklik seadusandlus, sest kohati võivad riigid kehtestada OECD haldusabi konventsiooni suhtes seaduse reservatsiooni (vt Lisa 2). Näiteks on Eesti kehtestanud seaduse reservatsiooni maksudele, mille on määranud teise riigi poliitiline allüksus või kohalik omavalitsus (Council of Europe, 2017). See tähendab, et Eestil ei ole selle konventsiooni sättega nõus ning seda ei rakendata. Kui aga riigil puuduks seaduse reservatsioon ning taotluse alusel keelduks koostööst, siis oleks tegemist rahvusvahelise lepingu rikkumisega. Ka Venemaa on kehtestanud seaduse reservatsiooni OECD haldusabi konventsiooni artiklile 11, mille alusel on Venemaa jätnud õiguse teatud maksude osas abi maksuvõlgade sissenõudmisel mitte osutada, kuid siiski on võimalik reservatsiooni mitte kohaldada (vt Lisa 1). Küll aga on Venemaa nimetanud seaduse reservatsiooni lisas A maksud nagu käibemaks, maamaks ja aktsiisid (Council of Europe, 2017), mille puhul Venemaa kohaldab abi maksuvõlgade sissenõudmisel. Lisaks aktsepteerib Venemaa vaid neid nõudeid, mis on tekkinud peale OECD haldusabi konventsiooni jõustumist ehk alates 01.07.2015 (Council of Europe, 2017).

Riikide arenguastme erinevuse tõttu eksisteerivad piiriüleses maksuvõlgade sissenõudmise protsessis mõned puudused (vt Lisa 1). Üheks peamiseks takistuseks

riikidevahelise koostöö sujuvamaks muutmisel on inimressursi puudus. Kuigi liigub informatsioon päringute tegemisel isikute pangakontode ja varade kohta suhteliselt kiiresti, siis võtavad menetlused kaua aega (vt Lisa 1). Näiteks tegeleb Lätis piiriülese maksuvõlgade sissenõudmisega üks inimene ning seetõttu võib vastuse saamine võtta aega kuni kuus kuud. Eesti seevastu üritab vastata ühe nädala jooksul. Soome puhul võib samuti informatsiooni kättesaadavus piiratud olla, sest sissenõudmise protsessiga tegeleb eraldi asutus, mida Eesti mõistes nimetatakse kohtutäituriks ja seetõttu tuleb suhelda kahe asutusega, mis on ajamahukam ja koormavam. Probleemiks kujuneb ka olukord, kus sissetulev taotlus on liiga üldsõnaline (vt Lisa 1). Näiteks palub välisriigi ametiasutus maksuvõlgade sissenõudmise raames informatsioonipäringu alusel isiku pangakonto seisu, kuid puudub konkreetse panga nimi. Sellist informatsioonipäringut ei rahuldata, sest ei ole otstarbekas saata kõikidesse riigi pankadesse informatsiooninõuet, kuna see on koormav nii maksuhaldurile kui ka pankadele. Seega on võimalik nõuetele tulemuslikumalt vastata, kui sissetulev taotlus on võimalikult täpne. Detailne informatsioon peaks välisriigi maksuhalduril selguma kas menetluses või maksumaksja ütlustest.

Maksualase informatsioonivahetuse võimaluste laienemisel peaksid riigid lisaks inimkapitalile suurendama ka teisi siseriiklikke ressursse, et laekunud informatsiooni otstarbekalt kasutada ja laekumist võimaldada. Näiteks on Eesti investeerinud suurel hulgal infotehnoloogia arengusse, et võimaldada maksualane informatsioonivahetus ning muuta seda efektiivsemaks (vt Lisa 2). Lisaks pole mõtet hakata suurel hulgal alles praktilist väljundit saava OECD haldusabi konventsiooni alusel maksuvõlgade sissenõudmise taotlusi väljastama, sest vastasel korral ei pruugi vastust üldse laekuda (vt Lisa 1). Nimelt on tegemist ajakuluka protsessiga. Infotehnoloogia arengusse investeerimisel oleks võimalik muuta suhtlus kolmandate riikide pädevate asutustega elektroonsemaks. Praeguses olukorras käib suhtlus paberandjal ning seda ka Norraga maksulepingute alusel (vt Lisa 1). Kui näiteks saabub informatsioon isiku aadressi kohta, siis hoitakse aega kokku ja saadetakse seejärel maksuvõla sissenõudmise taotlus, mitte ei hakata saatma uut päringut selle kohta, kas isik siiani elab antud aadressil või kas isikul eksisteerib vara. Täiendavalt tuleb maksuvõla sissenõudmise taotlusele juurde lisada alusdokumentide tõlked.

Eelnevalt mainitud probleemide tulemusel võib üldiseks puuduseks pidada OECD haldusabi konventsiooniga liitunud riikide ettevalmistamatust suhtluseks (vt Lisa 1).

Riigid on küll konventsiooniga liitunud, kuid puudub teadmine, kas ollakse ka koostöövõimelised. Hetkel valitseb olukord, kus riik alles maksuvõla sissenõudmise taotluse saamisel alustab planeerimist, mis mahus ning millist informatsiooni edastada ning seetõttu kujuneb menetlus pikaks.

Maksualast informatsiooni vahetavad peamiselt riigid, mille vahel on välja kujunenud tugevad majandussuhted, nagu näiteks Skandinaavia riigid. Nende riikide vahel on sõlmitud maksulepingud, mis on ka ülimuslikumad kui rahvusvahelised konventsioonid või standardid ja seetõttu rakendatakse praktikas pigem maksulepinguid (vt Lisa 2). Maksulepingute sõlmimiseks on oluline ettevõtjate arvamus ja turusuunitlused ning lisaks ka välisministeeriumi arvamus (vt Lisa 2). Lisaks on võimalik riikidel ka sõlmida maksualase teabevahetuse lepingud (inglise keeles *Tax Information Exchange Agreements* ehk TIEA), mille eesmärk on suurendada maksuhaldurite rahvusvahelist koostööd (OECD, 2002). TIEA üheks eesmärgiks on võidelda ka madala maksumääraga riikide ehk maksuparadiiside (Winkleman, 2012, p. 195) vastu. TIEA aga ei paku võimalust automaatseks või spontaanseks maksualaseks informatsioonivahetuseks, mille puudumisel muutub TIEA kasutamine passiivseks, sest eeldab tehingu vabatahtlikku teavitamist, kuid maksude kõrvalehoidumise eesmärgil on selline juhtum ebatõenäoline (Leikvang, 2012, p. 315). TIEA riikidevahelise koostöö aluslepinguna võimaldab riikidel edaspidi sõlmida maksulepingu ning kehtestada vajalikud õiguslikud muudatused OECD haldusabi konventsiooni alusel maksualaseks informatsioonivahetuseks, mis võimaldaks ka automaatset või spontaanset informatsioonivahetust. Seetõttu on praktikas hakatud rakendama rohkem OECD haldusabi konventsiooni, kuid võimaluse puudumisel on riigil alternatiivina võimalik sõlmida ka TIEA (vt Lisa 2).

Riikide valmidus maksualaseks informatsioonivahetuseks ning maksuvõlgade sissenõudmiseks maksualaste lepingute ning rahvusvaheliste konventsioonide alusel on olulise tähtsusega. Sellest olenemata on kogu protsessi peamiseks ning olulisemaks aspektiks maksumaksja ning seetõttu tuleks kindlaks määrata maksumaksja positsioon ja õiguste ulatus (IFA, 2013, lk 21). OECD haldusabi konventsiooni artikkel 4 pakub võimaluse asutustel teavitada oma residente või kodanikke neid puudutava teabe edastamisest. Maksuhaldur ei pea vajalikuks teavitada maksumaksjaid, et nende kohta on alustatud asutustevahelist maksualast teabevahetust või maksuvõlgade sissenõudmise protsessi (vt Lisa 2) ning seda rakendavad nii Norra kui ka Eesti. Seda

põhjusel, et enamasti on teabevahetus positiivse alatooniga, sest soovitakse uurida ning kontakti saada. Kui aga isikut teavitada, et tema suhtes on alustatud teabevahetust, siis võib see maksumaksjal tekitada küsimusi, millele asutus ei pruugi olla võimeline koheselt vastama. Lisaks on teavitamise puhul ka risk, et isikud alustavad varade likvideerimist, mistõttu oleks hilisem maksuvõla sissenõudmine võimatu. (vt Lisa 2)

Samas tuleks seoses laiapõhjaliste muudatustega maksualases teabevahetuses silmas pidada ka maksumaksjat. Maksukorralduse seaduse alusel on maksukohustuslase teavitamine maksumaksja üks õigustest (Maksukorralduse seadus, 2017) ning seetõttu võiks teavitamist pidada pehmendavaks meetmeks (vt Lisa 3) nii siseriiklike kui ka piiriüleste toimingute tegemisel. Pehmendava meetmena võiks maksuhaldur teavitada isikut samaaegselt pangakonto arestimisel, pärandvara arestimisel või ka olukorras, kus kinnistule on seatud kasutamise keelumärge (vt Lisa 3). Selline teavitamine looks parema suhtluse maksumaksja ning maksuhalduri vahel. Halduskoormuse vähendamise eesmärgil ei oleks teavitamine mõistlik automaatse teabevahetuse tulemusel saadud informatsiooni suhtes, aga kui on tegemist asutustevahelise vastastikuse haldusabi andmisega, siis siseriiklik regulatsioon võiks ette näha maksumaksja teavitamiskohustust (vt Lisa 3). Teavitamise otstarbekuse üle otsustamine peaks aga jääma maksuhaldurile olenevalt menetlusest, sest teatud juhtudel ja protsessi alguses võib maksumaksja teavitamine olla kahjustava tagajärjega.

Kokkuvõttes on OECD haldusabi konventsiooni käsitus praktikas algusjärgus, kuid sellegi poolest on maksuvõlgade sissenõudmiseks alustatud maksuhaldurite vahelist koostööd. Inimeste ja kapitali liikumise tulemusel on maksuhalduritel oluline maksualane teabevahetus, kuid riikide arengu erinevuse tõttu tekivad koostöö rakendamisel probleemid, mis on tingitud inimressurssi puudusest ja vähesest infotehnoloogilisest võimekusest. Peamine riik, millega on rakendatud OECD haldusabi konventsiooni, on Norra ning tulevikus võib koostööpartneriks olla Venemaa. Riikidel on mitmeid võimalusi arendamiseks koostööd maksualaste lepingute ning rahvusvaheliste konventsioonide alusel, kuid siiski tuleks riigil võimaluste piires arvestada ka maksumaksja huvidega.

2.2 OECD haldusabi konventsiooni mõju maksuvõlgade sissenõudmiseks kolmandatest riikidest

OECD haldusabi konventsiooni rakendamise eesmärk on võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise vastu ning see vajab maksuhaldurite koostöö tugevdamist nii maksualase teabevahetuse kui ka maksuvõlgade sissenõudmise valdkonnas. Maksuvõlgade sissenõudmine kolmandatest riikidest eeldab laiapõhjalist maksualast teabevahetust, mille saavutamiseks tuleb riikidel võimaldada kõik võimalikud vahendid. Seetõttu on riigid välja töötanud ning rakendanud erinevaid meetmeid eesmärgiga mõjutada maksuhaldurite vahelise koostöö efektiivsust.

OECD haldusabi konventsiooni peetakse kõige põhjalikumaks ning mitmekülgsemaks juriidiliseks instrumendiks, mille abil on võimalik rahvusvaheliselt vahetada maksualast teavet (OECD, 2015a). OECD haldusabi konventsiooni põhieelisteks on (OECD, 2017d):

1. ühtse õigusliku alusega mitme riigi koostöö võimaldamine;
2. paindliku õigusliku alusega seaduse reservatsiooni lubamine;
3. lai ulatus erinevateks koostöövormideks;
4. maksualase administratiivse abi ühetaolise kohaldamise tagamine.

OECD haldusabi konventsioon mõjutab riike rahvusvahelisel tasandil, kuid eelkõige vajab konventsiooni rakendamine siseriiklike muudatusi, et koostöö riikidega oleks tulemuslik. Siseriiklik regulatsioon tuleb viia kooskõlla rahvusvaheliste õigusaktidega. Selleks on Eesti muutnud nii maksukorralduse seadust kui ka maksualase teabevahetuse seadust. Lisaks tuleb riigil olla administratiivselt valmis suuremamahulise maksualase teabevahetuse laekumiseks, kasutamiseks ning edastamiseks.

Maksuvõlgade sissenõudmine kolmandatest riikidest on OECD haldusabi konventsiooni rakendamisel tulemuslikum, kuid see eeldab ka siseriiklikku valmidust areneda. OECD haldusabi konventsioon on mõjutanud maksuvõlgade sissenõudmist nii füüsiliste isikute kui ka juriidiliste isikute tasandil. Isikute ja ettevõtete piiriülene tegevus on loonud vajaduse välisriigi maksuhalduritel alustada tihedamat koostööd maksualase teabevahetuse ning maksuvõlgade sissenõudmise raames. Rahvusvahelise konventsiooniga liitumine loob riikidel suurema suhtlusvõrgustiku kui ainult

naaberriikidega. Lisaks ei piirdu inimeste tegevus ainult Euroopa Liiduga ning seetõttu tuleb riikidel piiriülese maksuvõlgade sissenõudmise valdkonda rohkem panustada (DeTroyer, 2014b, p. 292). Selle tulemusel on näiteks Eestil võimalik alustada maksuvõlgade sissenõudmisel koostööd Venemaaga, mis ilma OECD haldusabi konventsiooni olemasoluta ei oleks võimalik. Samuti on konventsiooni alusel võimalik rakendada maksuvõlgade sissenõudmist nii Norraga kui ka teiste riikidega rohkem kui tulu- ja kapitalimaksude osas. Tulevikusuunaks on maksuhaldurite vaheline koostöö Austraalia ning USA-ga, kuid koostööks on vajalik mõlema osapoole huvi, mistõttu praegune praktika kahe riigiga maksuvõlgade sissenõudmises puudub. OECD haldusabi konventsioon oleks aga ainukeseks aluseks rakendamaks maksuvõlgade sissenõudmist. Üldiselt annab OECD haldusabi konventsioon lisandväärtusena maksuvõlgade sissenõudmise raames juriidilise aluse koostööks kolmandate riikidega.

Maksuhaldurite koostöö põhineb suuresti riikidevahelise suhtluse tugevusel, mida mõjutavad peamiselt majandussuhted. Maksuvõlgade sissenõudmine välisriigi maksuhalduri abiga eeldab juriidilist korrektsust ning täpsust taotluse esitamisel. Vastasel korral ei pruugi välisriigi maksuhaldur sissenõudmise taotlust rahuldada. Riik peab lisaks õiguslikule regulatsioonile olema ka administratiivselt võimekas. OECD haldusabi konventsioon pakub maksuvõlgade sissenõudmisel administratiivselt lihtsuvat aspekti, mille abil saab riik teha maksuvõlgade sissenõudmise taotluse mitme maksu sissenõudmiseks. Sellegipoolest tuleb riikidel suurendada ka ressursse, et OECD haldusabi alusel laekuvat maksualast teavet saaks kasutada otstarbekalt. Rahvusvahelise maksualase teabevahetuse mahu suurenemisest tingituna tuleb riikidel suunata areng tulevikku ning muuta suhtlust ka elektroonsemaks, sest paberkanalil suhtlemine ei ole jätkusuutlik. Kuna aga konventsiooni rakendamine on algusjärgus, siis on riigil võimalus kehtestada seaduse reservatsioon. Reservatsiooniga on riigil õigus otsustada, millist konventsiooni sätet millises mahus ning kas üldse rakendada. Selline võimalus tuleb kasuks riikidele, kes ei ole veel siseriiklikult võimelised suuremateks muudatusteks.

OECD haldusabi konventsioon võimaldab riikidel teha koostööd erinevate haldusabi liikidena. Peamiseks koostöövormiks on riikidevaheline maksualane teabevahetus, mis laekub nii spontaanselt kui ka päringu alusel. Välisriikide maksuhalduritel on konventsiooni alusel võimalik läbi viia üheaegseid maksukontrolle ning samal ajal

viibida sealse maksukontrolli juures. Üheks haldusabi liigiks on ka maksuvõlgade sissenõudmine, millega teine riik on kohustatud taotleja riigi maksunõuded sisse nõudma, nagu oleks tegemist siseriiklike maksuvõlgadega. Konventsioon annab aluse ka dokumentide kättetoimetamiseks.

OECD haldusabi konventsioon tagab ka konventsiooni ühetaolise kohaldamise. Selleks on moodustatud koordineeriv organ, mis koosneb iga konventsiooniga liitunud riigi esindajatest ning mille eesmärk on jälgida konventsiooni rakendamist. OECD viib riikide suhtes läbi maksualase informatsioonivahetuse eksperthinnanguid, et hinnata, kuidas riigid rakendavad informatsioonivahetust ning kas rahvusvaheliste konventsioonid ning lepingud ka praktikas väljenduvad (OECD Publishing, 2013). OECD eksperthinnangu raames 2016. aasta andmetel on Eestil nõuetele vastav maksulepingute võrgustik, maksualase teabe konfidentsiaalsuse tagamine, maksualaseks informatsioonivahetuseks vajalikud vahendid ning maksumaksja õiguste tagamine (OECD, 2016). OECD haldusabi konventsiooni rakendamise tulemusena on alates 2010ndast aastast OECD globaalse foorumi 139 riiki loonud omavahel pea 3000 maksualase teabevahetusega seotud suhtlustasandi (OECD, 2015b). See tähendab, et riikide vahel eksisteerib tugev infrastruktuur vahetamaks maksualast teabevahetust, et selle tulemusel tugevdada muuhulgas koostööd maksuvõlgade sissenõudmisel. Eestil on eesmärk osaleda aktiivselt OECD koosolekutel ning olla kursis muudatusega (vt Lisa 2), mille raames on ka maksuhalduri jaoks piiriülene maksuvõlgade sissenõudmine OECD haldusabi konventsiooni alusel üheks tuleviku eesmärgiks (vt Lisa 1).

OECD haldusabi konventsioon on oma olemuselt pannud aluse laiapõhjalisele maksualasele teabevahetusele. Konventsioonil, maksulepingutel ning maksualastel teabevahetuse lepingutel põhinevad maksualast teabevahetust puudutavad muudatused. Nendeks on eelnevalt mainitud ühtne aruandluse standard ehk CRS ning lisaks ettevõtetele rakenduvad riikidepõhine aruandlus ehk CbCR (inglise keeles *country by country reporting* ehk CbCR, edaspidi CbCR), mis põhineb BEPS (inglise keeles *base erosion and profit shifting* ehk BEPS, edaspidi BEPS) tegevusplaani (OECD, 2015c). Maksubaasi vähendamise ja kasumi väljaviimise tegevusplaani eesmärk on tõkestada ebaseaduslikku kasumi õõnestamist ning maksubaasi ümberpaigutamist. Ei ole õiglane, et maksutulude vähenemisel mingi hulk isikuid saab

kasu paljude teiste arvelt (Brauner, 2016, p. 981). Riikidepõhise aruande eesmärk on muuta maksustamine läbipaistvamaks, esitades maksuhalduritele rahvusvaheliste kontsernide majandusnäitajate kohta informatsiooni nende riikide kaupa, kus kontsern tegutseb. Näiteks (OECD, 2015c) on kontsern Eesti maksuresident, millele kuulub kolm tütarettevõtet, mis asuvad Türgis, Brasiilias ja Panamas. Praeguses olukorras ei pruugi nelja riigi maksuhalduritel olla informatsiooni kontserni tegevuse kohta ega tea, kuhu on ettevõtete kasumid maksustamise eesmärgil raporteeritud. Informatsioonipuuduse tõttu ei ole maksuhalduritel võimalik määrata siirdehinna hinnanguid seotud isikute vaheliste tehingute kohta ning viia läbi maksuauditeid. Riikidepõhise aruandluse alase teabevahetuse rakendamisega kohustatakse suurkontserne esitama maksuhaldurile iga-aastane kontserniülene aruanne tulumaksukohustuse, kasumi, osa- või aktsiakapitali, materiaalse vara, töötajate ning tegevusalade kohta.

Samuti peab teavitama ka Eesti maksuresidendist kontserniliige maksuhaldurit kontserni kuulumisest ning tegutsemise jurisdiktsioonist (Riigikogu, 2017). Eestis kiideti muudatus heaks 15.03.2017, mil Riigikogu võttis vastu maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu, millega on maksuhalduril laiem võimalus hinnata piiriülevalt tegutsevate äriühingute maksukäitumist. Lisaks võib OECD haldusabi konventsioonil olla ka nii-öelda heidutav mõju füüsilisest isikust maksumaksjale (vt Lisa 3), sest nüüdsest on maksumaksja teadlikum, et maksuhaldurite vaheline informatsioonivahetus hakkab suurenema ning selle tulemusel maksudest kõrvalehoidumine väheneb. OECD haldusabi konventsiooni tulemusel muutub maksualane teabevahetus tihedamaks ning selle tulemusel ka maksuvõlgade sissenõudmine maksuhaldurite vaatest efektiivsemaks, sest piiriülevalt laekuvate andmete maht kasvab oluliselt.

Erinevate uuenduste seas ei pruugi OECD haldusabi konventsiooni mõju olla ainiti positiivne. On võimalik, et OECD riikidele rakendatud muudatused nagu näiteks CRS ja CbCR, on riigid kohati üle koormanud (vt Lisa 2). Selle tagajärjel ei pruugi maksuhaldurite vaheline koostöö olla kõige efektiivsem, sest mitme erineva muudatuse samaaegne sisseviimise siseriiklikku seadusandlusesse ei võimalda kiiret arengut ning menetluste kiiremat läbiviimist. Kuna riikidel puudub tugevam ettevalmistus piiriülese maksuvõlgade sissenõudmise raames seotud protseduurideks,

oleks üheks võimaluseks riikidel sõlmida rakenduslepingud ehk vastastikuse mõistmise lepingud. Rakenduslepingute tegemine on tingitud OECD haldusabi suhteliselt üldsõnalisest ülesehitusest ning mille täpsemad kriteeriumid oleks võimalik kehtestada antud aktiga.

Lisaks ebakõladele riikidevahelises suhtluses, oleks arengusuunaks ka maksumaksjate teavitamine. Suureneva rahvusvahelise maksualase teabevahetusega muutub andmete konfidentsiaalsuse ning maksusaladuse tagamine aina olulisemaks. Seetõttu tuleks ka riigil pakkuda teavitavat ning seletavat materjali. Siseriiklik seadusandlus on sõnastatud üldiselt ning on suunatud pigem haldusasutustele kasutamiseks. Kodanik ei ole aga harjunud õiguslikku teksti lugema ning seetõttu ei ole kursis oma õiguste ning kohustustega. Isikute teavitamine erinevatest muudatustest tõstab isikute maksukuulekust.

Analüüsist lähtuvalt saab teha järgmised ettepanekud:

1. Koostada riikide vahel rakenduslepingud, mille raames täpsemalt sätestada maksuvõlgade sissenõudmisega seotud suhtluskorraldus ning kriteeriumid.
2. Maksu- ja Tolliameti poolt teavituskampaaniate korraldamine eesmärgiga tõsta maksumaksjate teadlikkust rahvusvahelise maksualase teabevahetuse suurenemisest ning piiriülesest maksuvõlgade sissenõudmisest.

Kokkuvõtvalt saab tulemusena väita, et OECD haldusabi konventsiooni peamiseks mõjuks saab pidada ühtse õigusliku alusega mitme riigi koostöö võimaldamist riikidega, millega puudub maksuleping või mis ei kuulu Euroopa Liitu. Lisaks pakub OECD haldusabi konventsioon laia ulatust erinevateks koostöövormideks, mille alusel on võimalik rakendada maksuvõlgade sissenõudmist rohkem kui tulu- või kapitalimaksude suhtes. OECD haldusabi konventsioon on mõjutanud maksualase teabevahetuse mahu suurenemist, mille tulemusel muutub maksuvõlgade sissenõudmine kolmandatest riikidest efektiivsemaks.

KOKKUVÕTE

Inimeste ning kapitali vaba liikumise tulemusel tekib maksuvõlg lisaks siseriiklikule ja Euroopa Liidu tasandile ka piiriüleselt ning seetõttu tuleb maksuvõlgade sissenõudmiseks esitada taotlus välisriigi pädevale asutusele. OECD haldusabi konventsioon annab võimaluse alustada koostööd maksuvõlgade sissenõudmiseks kolmandate riikidega, mille aluseks on konventsiooniga rakenduv suuremahuline maksualase teabevahetuse laekumine. OECD haldusabi konventsioon aitab tugevada koostööd maksuhaldurite vahel, millega võideldakse maksudest mittetasumise ning kõrvalehoidumise vastu.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et Rahandusministeeriumi valitsemisala strateegilise arengukava 2017-2020 kohaselt suurendatakse maksudest mittetasumise ja kõrvalehoidumise vähendamiseks teabevahetust ning seda tehakse OECD standardite kohaselt. OECD haldusabi konventsiooni raames rakenduvad esimesed toimingud Eestis 2017. aastal. Maksuvõlgade sissenõudmise aluseks on maksualane teave ning strateegiast lähtudes on Eesti maksuhaldur valmis alates 2017. aastast vahetama teavet kõigi välisriikide pädevate ametiasutustega. Uue OECD haldusabi konventsiooniga luuakse ühtse teabevahetuse võimalus maksuvõlgade sissenõudmiseks kolmandatelt riikidelt.

Lõputöö uudsus põhines sellel, et teadaolevalt ei ole OECD konventsiooni käsitlusega maksuvõlgade sissenõudmist kolmandatest riikidest uuritud. Lõputöö lisaväärtus seisnes OECD haldusabi konventsiooni kohta kogutud ja analüüsitud informatsioonis, mis reguleerib maksuvõlgade sissenõudmist kolmandatest riikidest ning võimalusi OECD haldusabi konventsiooni rakendamiseks.

Lõputöö probleemiks oli asjaolu, et inimeste ja kapitali vaba liikumise tulemusel on maksumaksjatel suurenenud võimalus maksukohustuse mittetäitmiseks ning vähese maksualase teabevahetuse tulemusena on maksuvõlgade sissenõudmine kolmandatest riikidest raskendatud. Selle tagajärjel jääb riigil saamata maksutulu.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida maksuvõlgade sissenõudmist kolmandatest riikidest OECD haldusabi konventsiooni alusel.

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet. Esimeseks oli anda ülevaade maksuvõlgade sissenõudmise alustest. Maksuvõlg on maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksumäär ja sellelt arvestatud intress. Maksukohustuse täitmata jätmisel on maksuhalduril kohustus maksuvõlg sisse nõuda kasutades täitetoiminguid. Maksuhalduril tuleb vajadusel pöörduda maksuvõlgade sissenõudmiseks välisriigi pädeva asutuse poole rahvusvahelise ametiabi korras. Rahvusvahelist maksuvõlgade sissenõudmist reguleerivad siseriiklikud õigusaktid nagu maksukorralduse seadus ning maksualase teabevahetuse seadus. Aluse rahvusvaheliseks maksuvõlgade sissenõudmiseks annab OECD topeltmaksustamise vältimise mudelkonventsioon ning OECD haldusabi konventsioon, mille raames rakendavad riigid maksuvõlgade sissenõudmise sätteid erinevalt.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade maksuvõlgade sissenõudmise võimalustest kolmandate riikidega lähtudes OECD haldusabi konventsioonist. Maksuvõlgade sissenõudmise võimalused kolmandatest riikidest eeldavad taotleja riigi poolt oluliste kriteeriumite ning formaalsuste täitmist, et maksuvõlgade sissenõudmine osutuks edukaks. Välisriigi pädev maksuhaldur nõuab taotleja riigi maksuvõlad sisse nagu tegemist oleks enda maksudega, kuid mida ei peeta siseriiklikest nõuetest olulisemaks. Maksuhalduril on võimalus maksuvõlg sisse nõuda OECD mudel- ja haldusabi konventsiooni alusel toetudes rahvusvahelistele standarditele, mis loovad lisavõimalusi maksuvõlgade sissenõudmiseks informatsioonivahetuse alusel. Lisaks loob võimaluse maksuvõlgade sissenõudmiseks riikidevaheline suhtlus ning siseriiklik tehnoloogiline võimekus. Riikide käsitus maksualase teabevahetuse ja maksuvõlgade sissenõudmise suhtes on erinev, mis on mõjutatud riikidevahelisest koostööst ning arengusuundadest.

Kolmas uurimisülesanne oli välja selgitada maksuvõlgade sissenõudmine OECD haldusabi konventsiooni alusel praktikas. Riikide maksuhaldurid on alustanud maksuvõlgade sissenõudmist OECD haldusabi konventsiooni alusel, kuid selle rakendamine on algstaadiumis. Inimeste ja kapitali liikumise tulemusel on maksuhalduritel oluline maksualane teabevahetus, kuid riikide arengu erinevuse tõttu tekivad koostöö rakendamisel probleemid, mis on tingitud eelkõige inimressurssi puudusest ja vähesest infotehnoloogilisest uuenduslikkusest. Peamine riik, millega on rakendatud OECD haldusabi konventsiooni, on Norra ning tulevikus võib

koostööpartneriks olla Venemaa. Riikidel on mitmeid võimalusi arendamiseks koostööd maksualaste lepingute ning rahvusvaheliste konventsioonide alusel, milles tuleks riigil võimaluste piires arvestada ka maksumaksja huvidega.

Neljandaks analüüsiti OECD haldusabi konventsiooni mõju maksuvõlgade sissenõudmisele kolmandatest riikidest. OECD haldusabi konventsiooni peamiseks mõjuks saab pidada ühtse õigusliku alusega mitme riigi koostöö võimaldamist riikidega, millega puudub maksuleping või mis ei kuulu Euroopa Liitu. Lisaks pakub OECD haldusabi konventsioon laia ulatust erinevateks koostöövormideks, mille alusel on võimalik rakendada maksuvõlgade sissenõudmist rohkem kui tulu- või kapitalimaksude suhtes. OECD haldusabi konventsioon on mõjutanud maksualase teabevahetuse mahu suurenemist, mille tulemusel muutub maksuvõlgade sissenõudmine kolmandatest riikidest efektiivsemaks. Lisaks toodi välja ettepanek koostada riikide vahel rakenduslepingud, mille raames täpsemalt sätestada maksuvõlgade sissenõudmisega seotud suhtluskorraldus ning kriteeriumid. Teiseks ettepanekuks oli korralda Maksu- ja Tolliameti poolt teavituskampaaniad eesmärgiga tõsta maksumaksjate teadlikkust rahvusvahelise maksualase teabevahetuse suurenemisest ning piiriülesest maksuvõlgade sissenõudmisest.

Edaspidi soovitatakse täiendavalt uurida, kas OECD haldusabi konventsiooni maksuvõlgade sissenõudmisel kolmandatest riikidest rakendatakse tihedamalt kui algstaadiumis ning kas see on olnud tulemuslik. Lisaks võib täiendavalt uurida, kas maksualase teabevahetuse suurenemise tulemusel on maksuvõlgade sissenõudmine lihtsam ning kas maksuvõlad on vähenenud.

SUMMARY

As a result of free movement of people and capital, tax arrears do not only arise within the borders of one country or European Union. Due to this, tax authorities are required to submit a request to another foreign competent authority for tax collection. OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters provides the opportunity for co-operation with countries that are not in the European Union, but have joined the OECD. The purpose of the Convention is to provide all possible forms of administrative co-operation to tackle tax evasion and avoidance.

The title of thesis is Cross-border Recovery of Tax Arrears under the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. The thesis is written in Estonian and consists of 44 pages. The author has used 40 sources, which are all referred to in the text.

The subject is actual as one of the strategy aims of the Ministry of Finance development plan for the years 2017-2020 is to increase exchange of tax information with the aim to reduce the non-payment of taxes and tax evasion. Strategy aim is supported by the standards regulated by the OECD. The purpose of Estonian Tax and Customs Board is to co-operate with all tax authorities to exchange tax information and increase effectiveness of recovery of tax arrears.

The aim of the thesis was to analyze recovery of tax arrears from non-european countries under the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. To achieve the aim of the thesis, the following four reasearch tasks were established:

1. Provide an overview of the concept of recovery of arrears.
2. Provide an overview of possibilities of cross-border recovery of tax arrears under the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.
3. Analyze the treatment of recovery of tax arrears under the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.
4. Analyze the impact of cross-border recovery of tax arrears under the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

As a result of the analysis, it was concluded that main influence of the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters is to provide single legal basis for multi-country co-operation with countries, which have not signed a tax treaty or are have not joined the European Union. In addition, the Convention offers the opportunity for recovery of tax arrears regarding more taxes than income or capital taxes. The Convention has increased the exchange of tax information, which results in the effectiveness of recovery of tax arrears from non-european countries.

Based on the analysis, the author made the following proposals:

1. To compile implementing agreements between countries to specifically stipulate communication and criterias for recovery of tax arrears.
2. To arrange informational campaings by Estonian the Tax and Customs Board with the aim to raise awareness of taxpayers regarding increase in exchange of tax information and cross-border recovery of tax arrears.

In the future it is recommended to analyze, if the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters has been implemented more frequently for recovery of tax arrears with countries, which have not signed a tax treaty or have not joined the European Union and to analyze, if the implementation has been effective. In addition, to analyze if in result of increased exchange of tax information recovery of tax arrears has become more efficient and if tax arrears has decreased.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Australian Government, 2017. *Common Reporting Standard for the Automatic Exchange of Financial Account Information*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.ato.gov.au/general/new-legislation/in-detail/other-topics/international/common-reporting-standard/> [Kasutatud 17.03.2017].

Brauner, Y., 2016. Treatis in the Aftermath of BEPS. *Brooklyn Journal of International Law*, vol 41, no 3 pp. 973-1041. Leitud: EBSCOhost. [23.03.2017].

Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ 2010 L 84/1, 31.3.2010, article 10.

Council of Europe, 2017. *Reservations and Declarations for Treaty No.127 – Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations> [Kasutatud 17.03.2017].

DeTroyer, I., 2014a. Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States. *EC Tax Review*, vol.23, no. 4, pp. 207-219. Leitud: EBSCOhost. [19.02.2017].

DeTroyer, I., 2014b. Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update? *EC Tax Review*, vol. 23, no 5, pp. 284-292. Leitud: EBSCOhost. [23.03.2017].

Dharmapala, D., 2016. Cross-border tax evasion under a unilateral FATCA regime. *Journal of Public Economics*, no 141, pp 29-37. Leitud: EBSCOhost. [29.10.2016].

Eesti Vabariigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide valitsuse vaheline rahvusvahelise maksukuulekuse parandamise ja FATCA rakendamise kokkulepe (2014).

Financial Transparency Coalition, 2017. *Automatic Exchange of Information*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://financialtransparency.org/issues/automatic-tax-information-exchange/> [Kasutatud 19.02. 2017].

Fitzgerald, V., 2002. International Tax Co-operation and Capital Mobility. *Oxford Development*, 30(3), pp. 251-266. Leitud: EBSCOhost. [16.03.2017].

International Fiscal Association (IFA), 2013. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*. Sdu Uitgevers, The Hague.

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

Leikvang, H., 2012. Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens. *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, vol.45, no 1, pp. 293-342. Leitud: EBSCOhost. [21.03.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Maksuvõla dünaamika. Maksude võlg tuhandetes eurodes*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/maksulaekumine-statistika/maksuvola-dunaamika/voladunaamika_avalik.pdf [Kasutatud 01.03.2017].

Maksualase teabevahetuse seadus (2016).

Maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsiooni ratifitseerimise seadus (2014).

Maksukorralduse seadus (2017).

OECD, 2007. *OECD Manual on the Implementation of assistance in tax collection*. OECD.

OECD, 1998. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. OECD.

OECD, 2002. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> [Kasutatud 21.03.2017].

OECD, 2015a. *Model Protocol for the purpose of allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf> [Kasutatud 21.03.2017].

OECD, 2015b. *Transparency and exchange of information – some numbers*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/impact-of-the-review-peer-process-statistics.pdf> [Kasutatud 23.03.2017].

OECD, 2015c. *Country-by-country reporting*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm> [Kasutatud 23.03.2017].

OECD, 2016. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Exchange of Information on Request: Ratings*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/> [Kasutatud 23.03.2017].

OECD, 2017a. *Glossary of Tax Terms*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R> [Kasutatud 19.02. 2017].

OECD, 2017b. *Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters status – 22 March 2017* [Võrgumaterjal] Leitav:http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf [Kasutatud 22.03.2017].

OECD, 2017c. *CRS by jurisdiction*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489> [Kasutatud 27.02.2017].

OECD, 2017d. *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> [Kasutatud 22.03.2017].

OECD Publishing, 2011. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en> [Kasutatud 19.02.2017].

OECD Publishing, 2013. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Estonia 2013: Phase 2: Implementation of Standard in Practice*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264206113-en> [Kasutatud 23.03.2017].

OECD Publishing, 2014. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en> [Kasutatud 27.02.2017].

OECD Publishing, 2015. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en> [Kasutatud 19.02.2017].

Peeters, B., 2007. *The concept of tax*.

Rahandusministeerium, 2014. *Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.07.2014*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> [Kasutatud 19.02.2017].

Rahandusministeerium, 2017. *Topeltmaksustamise vältimise lepingud*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika?id=81502> [Kasutatud 16.03.2017].

Randlane, K., 2016. *Maksuvõlgade sissenõudmine*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Riigikogu, 2017. *Maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus 322 SE*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ba8483c7-c618-406a-a8a5-470689e53c84/Maksualase%20teabevahetuse%20seaduse%20ja%20maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus> [Kasutatud 23.03.2017].

Silm, V. 2015. *Rahvusvaheline maksualane teabevahetus kui maksudest kõrvalehoidumise vastane meede*. Magistritöö, Tartu: Tartu Ülikool.

Statistikaamet, 2016. *Välisränne – sugu, aasta, vanuserühm, näitaja ning riik*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/Saveshow.asp> [Kasutatud 26.02.2017].

Winkleman, TJ,. 2012. Automatic Information Exchange As a Multilateral Solution to Tax Havens. *Indiana International & Comparative Law Review*, vol.22, no 1, pp. 193-217.

LISAD

Lisa 1. Intervjuuküsimused Maksu- ja Tolliameti eksperdile

1. Kas Teil oleks võimalik öelda, kui suur on praeguses maksuvõlas (ligikaudu 270 miljonit) protsentuaalselt piiriüleste maksuvõlgade suurus ning mida tuleb taotlusel Eesti taotlusel välisriigi ametiasutusel sisse nõuda?
2. Mis põhjustel on vaja rakendada piiriülest maksuvõlgade sissenõudmist?
3. Millistes valdkondades on kõige enam vaja välisasutuste koostööd – kas automaatses või spontaanses infovahetuses, maksuvõlgade sissenõudmisel või maksurevisjonides?
4. Millised on peamised probleemid piiriülesel maksuvõlgade sissenõudmisel?
5. Kas Eesti poolt on tõusetunud probleeme seoses maksuvõlgade sissenõudmisega? Millised on Eesti takistused rakendamaks välisriikide taotlusel maksuvõlgade sissenõudmist?
6. Millised on peamised riigid, kellega tuleb piiriülesel maksuvõlgade sissenõudmisel koostööd teha (Euroopa Liidu mittekuuluvad riigid)?
7. Millised maksud on praktikas nõudnud maksuvõlgade sissenõudmist?
8. Kas Teil on võimalik öelda lähtudes praktikast, kas OECD haldusabi konventsiooniga liitunud riigid on koostööaltid? Millised?
9. Millised riigid võiksid olla koostööaltimad ning kellega oleks vaja kehtestada tugevam suhtlus?
10. Kas OECD haldusabi konventsioon annab maksuhalduri vaates tugevama ja parema aluse piiriüleseks maksuvõlgade sissenõudmiseks OECD riikidelt (peamiselt Euroopa Liitu mitte kuuluvatelt)?
11. Kas piiriülene maksuvõlgade sissenõudmise valdkond muutub Teie arvates lähitulevikus aktiivsemaks ning vajab rohkem tähelepanu? Seoses CRS ning FACTA standardite jõustumisega.
12. Millised on oodatavad probleemid OECD haldusabi konventsiooni rakendamisel?

Lisa 2. Intervjuuküsimused Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialistile

1. Milline on olnud OECD haldusabi konventsiooniga seonduv praktika alates selle jõustumisest 2014.aastast?
2. Kas Teil on võimalik öelda lähtudes praktikast, kas OECD haldusabi konventsiooniga liitunud riigid on koostööaltid? Millised?
3. Millised riigid võiksid olla koostööaltimad ning kellega oleks vaja kehtestada tugevam suhtlus?
4. Kas riigid rakendavad maksulepingutes konventsiooni artiklit 11, mis sätestab abi maksuvõlgade sissenõudmisel?
5. Milline on OECD topeltnaksustamise mudelkonventsiooni artikli 27 praktika? Miks enamik Eestiga seotud maksulepingutest ei sisalda artiklit 27? (v.a Norra, Rootsi, Soome, Taani, Island, Holland, Prantsusmaa, USA, Läti, Leedu, Belgia, Albaania)
6. Kas maksuleping on pigem üliluslikum kui konventsiooni rakendamine?
7. Kas OECD haldusabi konventsiooni võetakse praktikas rakendatava konventsioonina?
8. Millised on oodatavad probleemid OECD haldusabi konventsiooni rakendamisel?
9. Rahandusministeeriumi valitsemisala strateegilise arengukava 2017-2020 kohaselt suurendatakse maksudest mittetasumise ja kõrvalehoidumise vähendamiseks teabevahetust ning seda plaanitakse teha OECD standardite kohaselt. Kas selles valdkonnas on Rahandusministeerium teinud konkreetsemaid edasiminekuid?

Lisa 3. Intervjuu küsimused maksualal tegutsevale advokaadile

1. Mis olukord on Teie arvates praeguses maailmas maksualase andmekaitse ning maksualse infovahetusega rahvusvahelises vaates?
2. Millised selgitamata regulatsioonid on seoses rahvusvahelise infovahetusega? Kui näiteks Norra ja Eesti ei pea oluliseks maksumaksjat teavitada, kui tema kohta on alustatud infovahetuse protsessi, siis kas selline regulatsioon on kaitseb maksumaksja huve või on tegemist riigi omavoliga?
3. Kui maksuhalduril ei ole kohustust teavitada isikut, et tema kohta on alustatud infovahetust ning isikul on vähe võimalusi takistada enda kohta informatsiooni jagamast, siis miks peaks olema üldse selline võimalus? Kas see riivab kuidagi maksumaksja õigusi?
4. Siseriiklik õigus kohustab kolmandaid osapooli (k.a pank) avaldama maksuhaldurile informatsiooni ainult nõude alusel. Kas peagi kohalduv CRS annab Teie silmis kiirema võimaluse infovahetuseks või pigem toob kaasa probleeme? Kas CRS laiendab pangasaladuse konseptsiooni?
5. Kas OECD haldusabi konventsiooni rakendamine pigem aitab infovahetusele kaasa või vajab selle rakendamine olulisemaid regulatsioone seoses maksusaladusega?