

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Heleri Kirss

MAKSUKOHUSTUSLASE KAASAAITAMISKOHUSTUS
MAKSUMENETLUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Lillemets, MPA

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Mai 2008
Töö pealkiri: "Maksudohustuslase kaasaaitamiskohustus maksumenetluses"	
Töö autor: Heleri Kirss	allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 48 leheküljest. Töö sisaldab kolme lisa, milledest kaks on intervjuud ja üks on läbiviidud küsitluse ankeet. Lõputöö koostamisel on kasutatud 39 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Töö eesmärk on lahti seletada kaasaaitamiskohustuse olemus ning uurida, kuidas antud kohustuse rikkumine maksumenetlust mõjutab. Töö hüpoteesiks on väide, et kaasaaitamiskohustusele pööratakse maksumenetluse käigus vähe tähelepanu, mis tähendab, et ei tehta vajalikul määral teavitustööd ning antud kohustuse rikkujate suhtes ei rakendata piisavalt sanktsioone.</p> <p>Lõputöös püstitatud eesmärgi saavutamiseks ja hüpoteesi kontrollimiseks kasutas autor kvalitatiivse uurimuse meetodit, milleks on intervjuude ja küsitluse läbiviimine Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse (Põhja MTK) erinevates kontrolliosakondades.</p> <p>Valitud teema aktuaalsus väljendub asjaolus, et maksudohustuslased ei täida sageli oma kaasaaitamiskohustust ja raskendavad maksuhalduri tööd, mistõttu maksumenetlus pikeneb. Töö uudsus aga seisneb selles, et enne küsitluse koostamist ei leidnud autor põhjalikke uuringuid, kus oleks küsitud ka revidentide arvamust kaasaaitamiskohustuse olulisuse kohta.</p>	
Võtmesõnad: kaasaaitamiskohustus maksumenetluses, selle kohustuse rikkumine, sunnivahendid	
Keywords: obligation to co-operate in tax proceedings, violation of this obligation, coercive measures	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud:	
Juhendaja allkiri:	

SISUKORD

ANNOTATSIOON.....	2
SISSEJUHATUS.....	4
1. KAASAAITAMISKOHUSTUS MAKSUMENETLUSES.....	6
1.1 Kaasaaitamiskohustuse olemus.....	6
1.2 Maksuhaldurile teabe esitamise kohustus.....	7
1.3 Arvestuse pidamise kohustus.....	10
1.4 Dokumentide säilitamise kohustus	12
2. KAASAAITAMISKOHUSTUSE TÄITMATA JÄTMINE.....	14
2.1 Kaasaaitamiskohustuse rikkumise peamised põhjused ja meetodid.....	14
2.2 Rakendatavad meetmed kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral	18
3. KAASAAITAMISKOHUSTUSE RIKKUMISE MÕJU MAKSUMENETLUSELE	26
3.1 Tõendamiskoormus maksumenetluses	26
3.2 Maksumenetluse pikkus ja kulukus sõltuvalt kaasaaitamiskohustuse täitmisest.....	29
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
LISAD.....	41
Lisa 1: Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses	41
Lisa 2. Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine	44
Lisa 3. Küsitluse vorm	47

SISSEJUHATUS

Maksumenetlus on spetsiifiline haldusmenetluse liik, mille puhul maksuhaldur teostab erinevate toimingute käigus kontrolli maksukohustuslase esitatud maksuarvestuse õigsuse üle ning vajadusel määrab tasumisele kuuluva maksusumma ning nõuab sisse tasumata maksukohustused.

Maksumenetluse läbiviimiseks on vajalik maksuhalduri ja maksukohustuslase vaheline koostöö, kuna vaid siis saab jõuda tulemuseni kiiresti ning maksumaksjat võimalikult vähe koormavalt. Sellest tulenevalt on maksukorralduse seadusesse kirja pandud maksumenetluse kaks olulist printsiipi: uurimispõhimõtte, mis kehtib maksuhaldurile, ning kaasaaitamiskohustus, mida peab täitma maksukohustuslane. Antud töös keskendub autor kaasaaitamiskohustuse olulisusele maksumenetluses. Kaasaaitamiskohustuse kohaselt peab maksukohustuslane täitma talle seadusega pandud kohustusi ning alluma maksuhalduri korraldustele. Rikkudes antud kohustust, takistab maksumaksja maksuhalduri tööd ning mõjutab seetõttu maksumenetluse läbiviimist negatiivselt.

Teema valiku tingis kaasaaitamiskohustusega seotud probleematika vähene kajastamine erialakirjanduses. Sellest tulenevalt on lõputöö eesmärk anda ülevaade kaasaaitamiskohustusest ja uurida, kuidas antud kohustuse rikkumine maksumenetlust mõjutab. Uurimuse vajalikkus seisneb asjaolus, et kaasaaitamiskohustuse olemusest teadmine ning selle kohustuse rikkumisega seotud tagajärgedega arvestamine võib kaasa aidata maksuhalduri töö efektiivsemaks muutmisele.

Lõputöös on püstitatud hüpotees: kaasaaitamiskohustusele pööratakse maksumenetluse käigus vähe tähelepanu, mis tähendab, et ei tehta vajalikul määral teavitustööd ning antud kohustuse rikkujate suhtes ei rakendata piisavalt sanktsioone.

Selleks, et uurida kaasaaitamiskohustuse rikkumise mõju maksumenetlusele ja kontrollida hüpoteesi kehtivust, viib autor maksu- ja tolliametnike seas läbi küsitluse ning kaks intervjuud,

mille käigus uurib antud kohustuse täitmist ja selle täitmata jätmise korral kaasnevaid kahjulikke mõjusid maksumenetluse läbiviimisele. Samuti tuuakse antud töös intervjuude ja küsitluse abil saadava informatsiooni põhjal välja peamised meetodid, kuidas kaasaaitamiskohustust rikutakse ning milliseid meetmeid MTA sellisel juhul rakendab.

Töö koosneb kolmest peatükist, mis on omakorda jaotatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade kaasaaitamiskohustuse olemusest ning sellega kaasnevatest kohustustest. Teises peatükis käsitletakse kaasaaitamiskohustuse rikkumise põhjuseid ja peamisi mooduseid ning Maksu- ja Tolliameti (MTA) poolt rakendatavaid meetmeid antud kohustuse rikkumise korral. Kolmandas peatükis tuuakse välja kaasaaitamiskohustuse rikkumise mõju maksumenetlusele.

Oma töös keskendub autor Eestis kehtivatele normidele ning Põhja maksu- ja tollikeskuselt saadavatele andmetele. Samuti kasutatakse töö käigus erinevaid kohtulahendeid ja erialakirjandust.

1. KAASAAITAMISKOHUSTUS MAKSUMENETLUSES

1.1 Kaasaaitamiskohustuse olemus

Maksumenetluses on väga oluline maksuhalduri ja maksukohustuslase koostöö, kuna kumbki osapool valdab vajalikku teavet õiglase ja kiire lõpptulemuse saavutamiseks. Järelikult tuleb nii maksuhalduril kui ka maksukohustuslasel maksumenetluses vajalike asjaolude väljaselgitamisel aktiivselt osaleda.

Maksuhalduril on maksukorralduse seaduse¹ (MKS) kohaselt kohustus järgida uurimispõhimõtet, mis seisneb selles, et maksuhaldur kogub omal algatusel tõendeid, et jõuda objektiivse ning täieliku lõpplahenduseni. MKS sätestab, et maksuhaldur on maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Samas pole ta seotud maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel ainult menetlusosalise esitatud taotluste ja tõenditega. Järelikult, kui maksumaksja on jätnud näiteks deklaratsiooni esitamata, siis tuleb maksuhalduril iseseisvalt tõendeid koguda, et kindlaks teha maksukohustus. Siiski tuleb maksuhalduril MKS § 82 kohaselt lähtuda maksukohustuse kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud deklaratsioonidest ja tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest, eeldades, et maksukohustuslane esitatud tõendid on õiged. Selle paragrahvi teine lause sätestab, et kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, siis hakkab ta ise täiendavalt tõendeid koguma ehk siis järgib uurimispõhimõtet.

Maksuhalduri töö kestvus ei saa aga sõltuda üksnes halduri enda tahtest, kuna seda mõjutab olulisel määral ka maksukohustuslase valmisolek menetluses kaasa aidata. Maksuhalduril on väga raske tõendeid leida, kui maksukohustuslane on passiivne ning ei aita kaasa. Seetõttu on MKS 5. peatükis sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus, sealhulgas

¹ RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316. § 11

arvepidamise ja dokumentide säilitamise kohustus. Selle sätte kohaselt peab maksukohustuslane teatama maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Järelikult on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile kaasa aitama ka juhul, kui see tähendab rahalise kohustuse tekkimist ehk maksuhalduri poolt maksusumma määramist.

1.2 Maksuhaldurile teabe esitamise kohustus

MKS² kohaselt on maksuhalduril õigus saada maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist või kirjalikku teavet. Vajaduse korral võib maksuhaldur kutsuda maksukohustuslase või tema esindaja teabe andmiseks ka maksuhalduri poolt määratud ajal maksuhalduri ametiruumidesse. Samuti on maksuhalduril õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente ning teha kaupade, materjalide ja muu vara ning tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi³. Antud sätete mõte seisneb selles, et maksuhaldur peab saama maksukohustuslaselt teavet, mis on vajalik kontrolli läbiviimisel. Seejuures on tähtis, et maksukohustuslane aitaks asjaolude väljaselgitamisele kaasa.

Maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust⁴. Maksustamise seisukohast omavad tähendust need asjaolud, mis on kirjas maksuseadustes, kuid samuti võivad tähendust omada muud asjaolud, mida maksukohustuslane sellisteks peab⁵. Seejuures tuleb maksukohustuslasel pidada arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate

² MKS § 60

³ MKS § 59 lg 2

⁴ MKS § 56 lg 1

⁵ Vallaste, V. 2002. Kommenteeritud uus maksukorralduse seadus. Tallinn: Raamatupidaja.ee.

asjaolude kohta, anda seletusi, esitada deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitada neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul⁶.

MKS sätestab ka seda, et kui seaduse kohaselt on tõendil kohustuslik liik, saab maksukohustuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit⁷. Näiteks käibemaksuseaduses on (KMS) sätestatud eraldi nõuded kauba ühendusesisese käibe aruandele⁸. Kaasaaitamiskohustuse juures ongi oluline silmas pidada, kas seaduse kohaselt on tõendil kohustuslik liik või mitte. Järelikult võib maksukohustuslane vahel ise valida, millist tõendit või meetodit ta kasutab⁹. Samas oleks maksukohustuslasel alati kasulik küsida kasutatava tõendi või meetodi piisavuse kohta hinnangut maksuhalduri käest, kes on MKS § 14 kohaselt kohustatud andma maksukohustuslasele tema taotlusel vajalikku teavet.¹⁰

Lisaks sellele, et maksukohustuslane peab täitma kaasaaitamiskohustust ei või ta ka maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel takistada¹¹. Maksuhalduri tegevuse takistamise mõiste osas peetakse silmas tegevuse takistamist tõendite kogumisel, maksusumma määramisel või maksusumma sissenõudmisel¹². MKS § 154 sätestab teod, mida seaduseandja on lugenud maksuhalduri tegevuse takistamiseks: maksudeklaratsiooni, dokumentide, asjade või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmine, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmine, maksuhaldurile valeandmete, teadvalt ebaõigete dokumentide esitamine, arvestuse pidamise nõuete eiramine, maksuhalduri korralduse täitmatajätmine või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamine. Maksuhalduri tegevuse takistamisena muul viisil võib käsitleda näiteks juhtumit, kui revidendid saadetakse kontrolli teostama ruumi, kus on alla 10 kraadi sooja ja mõne aja pärast lülitatakse nimetatud ruumis äriühingu poolt vool välja¹³. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 17. juuni 2004.a kohtuotsusele¹⁴ kirjutatud eriarvamuses märkis kriminaalkolleegiumi liige, et maksuhalduri tegevuse takistamise puhul,

⁶ MKS § 56 lg 2

⁷ MKS § 56 lg 3

⁸ RT 2003, 82,554, RT I 2007, 32, 259.

⁹ Näiteks kasutab ametiauto ametisõitudeks ja erasõitudeks kasutamise eristamiseks nn sõidupäevikut, mille vormi ta ise on kehtestanud.

¹⁰ Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee, lk 22.

¹¹ MKS § 56 lg 3

¹² Pilv, A. & Kergandberg, E. & Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 133.

¹³ Maksu- ja Tolliamet. 2006. Revidendi käsiraamat (Soovituslik Juhendmaterjal).

¹⁴ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 17. juuni 2004. aasta lahend 3-1-1-23-04

tuleb alati näidata, milles see takistamine seisneb. Hinnangu sellele, kas tegemist on maksuhalduri tegevuse takistamisega¹⁵, peab tema arvates andma igal konkreetsel juhul kohus, lähtudes sellest, milline on teo tegelik toime maksuhalduri tegevusele maksude administreerimisel.

Maksukohustuslase esmasteks kohustusteks on esitada deklaratsioone vastavalt seaduses ettenähtud tähtaegadel ning tasuda maksusumma. Maksudeklaratsioon on maksuhaldurile esitatav maksu arvutamise dokument¹⁶. Järelikult on deklaratsioon maksude määramisel kõige olulisem dokument ja seetõttu on tähtis, et maksukohustuslased seda õigeaegselt esitaksid.

Maksukohustuslase poolt esitatud deklaratsioonide alusel teostab maksuhaldur esmase kontrolli maksumaksja esitatud maksuarvestuse õigsuse üle, määrab tasumisele kuuluva maksusumma või nõuab sisse maksuvõla. Tavaliselt toimubki maksusumma arvutamine maksudeklaratsiooni alusel. Juhul, kui maksu- ja tolliametnikul tekivad kahtlused esitatud andmete õigsuses, asub ta omal algatusel tõendeid koguma ehk algatab maksumenetlusliku kontrolli, mis jaguneb üksikjuhtumite kontrolliks ning üldkontrolliks ehk revisjoniks. Samas on maksukohustuslasel kohustus deklaratsioonis esinevate vigade või andmete puudulikkuse avastamisel teavitada sellest maksuhaldurit¹⁷. Sel juhul hoiab maksukohustuslane ära kontrolli alustamise ja liigsete kulutuste tegemise.

Üksikjuhtumi kontrolli puhul toimub mingi konkreetse maksustamise aluseks oleva asjaolu¹⁸, tuvastamine¹⁹. Revisjoni eesmärgiks on aga maksukohustuslase tegevuse terviklik kontroll, mille käigus uuritakse üht või mitut maksu, üht või mitut maksustamisperioodi või selgitatakse välja konkreetsed asjaolud²⁰. Mõlema kontrolli puhul on maksukohustuslase kohustuseks maksuhalduri tegevusele kaasa aidata. See tähendab, et ta peab alluma menetleja korraldustele ja näitama vajalikke dokumente.

¹⁵ Takistamise all peetakse silmas just nimelt takistuste tegemist, segamist, tõkestamist, mitte aga pelgalt ülesannete täitmise raskendamist või ebamugavamaks muutmist

¹⁶ MKS § 85 lg

¹⁷ MKS § 89 lg 1

¹⁸ Näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamiseõiguse olemasolu või tehingu väärtuse.

¹⁹ Pilv, A. & Kergandberg, E. & Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 85.

²⁰ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 173

MKS § 78 lg 3 sätestab täpsemalt, mida maksukohustuslane on kohustatud revisjoni käigus tegema. Ta peab tagama revidendile juurdepääsu revideeritava maksukohustusega seotud andmetele, esitama revidendile tutvumiseks asjasse puutuvaid dokumente ja asju ning vajaduse korral andma nende kohta selgitusi, võimaluse korral tagama revidendile revisjoni läbiviimiseks kohase tööruumi või töökoha ning tutvustama revidendile raamatupidamissüsteemi ja raamatupidamisega seonduvaid infosüsteeme. Antud kohustuse täitmisega tagab maksukohustuslane õiglase lõpplahenduse saamise ning enda õiguste rakendamise MKS-s ette nähtud korras. Riigikohtu Halduskolleegium²¹ on välja toonud asjaolu, et maksumaksja saab uusi tõendeid esitada pärast revisjoni lõppu ainult siis, kui neid tõendeid ei olnud revisjoni ajal teada. Kohus on leidnud, et kui maksukohustuslane ei täida oma kaasaaitamiskohustust revisjoni ajal tahtlikult või hooletusest, siis jäävad hiljem esitatud tõendid arvesse võtmata. Järelikult sõltub maksukohustuslase õiguste tagamine, antud juhul õigus esitada tõendeid pärast revisjoni lõppu, maksumaksja valmidusest maksumenetlusele kaasa aidata.

1.3 Arvestuse pidamise kohustus

Arvestuse pidamise kohustus on üks olulistest kaasaaitamiskohustuse vormidest, kuna see võimaldab saada selge ülevaate ettevõttes toimuvast. Nimetatud kohustuse eesmärgiks on tegelikkusele vastava informatsiooni kogumine, süstematiseerimine ja talletamine. Lähtuvalt sellest saab öelda, et arvestuse pidamisel on oluline tähendus maksude arvestamise seisukohast. Maksuhalduriga eriarvamuste korral aitab arvestuse pidamise kohustuse täitmine maksukohustuslastel tõendada deklareeritud maksusummade õigsust ja seadusele vastavust.

Enamik maksukohustuslasi on raamatupidamise seaduse alusel raamatupidamiskohustuslased, millest tulenevalt on MKS-s sätestatud, et maksukohustuslane peab raamatupidamisarvestust raamatupidamise seaduses sätestatud juhtudel ja korras²². Raamatupidamise seaduse²³ (RMP)

²¹ Riigikohtu Halduskolleegiumi 14.11.2007 lahend nr 3-3-1-47-07

²² MKS § 57

²³ RT I 2002, 102, 600, RT I 2007, 58, 380.

alusel peab raamatupidamiskohustuslane korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine tema finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest. MKS sätestab täpsemalt, et raamatupidamis- ja maksuarvestust tuleb korraldada nii, et mõistliku aja jooksul on võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest ning maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest, sealhulgas tuludest, kuludest, varast ja kohustustest²⁴. Maksuseaduses võib sätestada juhud, mil maksukohustuslane peab lisaks eelpool mainitud raamatupidamisarvestusele pidama täiendavat arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta²⁵. Näiteks KMS-e § 36 ja 37 on maksukohustuslasele esitatud täiendavaid nõudeid, mida üldised raamatupidamis- ja maksuarvestuse eeskirjad ette ei näe.

Maksuseaduses võib sätestada ka sellised juhud, mil raamatupidamisarvestust peab korraldama maksukohustuslane, kellel ei ole selleks raamatupidamise seadusest tulenevat kohustust²⁶. Näiteks tulumaksuseaduses on füüsilistele isikutele, kes pole raamatupidamiskohustuslased, eeskirjad maksustatava tulu arvestamiseks. Raamatupidamis- ja maksuarvestuse pidamise nõuded laienevad ka maksukohustuslasele, kes ei ole seaduse alusel kohustatud raamatupidamis- või maksuarvestust pidama, kuid peab seda vabatahtlikult²⁷. Vastasel juhul ei saa vabatahtlikult peetud arvestusi tulemusi arvesse võtta, kuna need pole usaldusväärsed.²⁸

Maksustamisel võetakse arvesse ka välisriigi õigusaktidele tuginedes peetud raamatupidamisarvestust või muud arvestust, kui välisriigis toimuva majandustegevuse tulemusel tekib maksukohustus Eestis²⁹. Sellel ja ka teistel põhjustel võib maksumenetluses ette tulla olukordi, kus raamatupidamis- ja maksuarvestuse dokumendid ei ole eestikeelsed. Selliste situatsioonide jaoks on maksuhaldurile antud õigus nõuda vajalike dokumentide tõlget eesti keelde. Maksuhaldur võib siiski nõuda vaid maksustamise seisukohast oluliste dokumentide tõlkimist, kuna maksumenetlus tuleb läbi viia kiirelt ja lihtsalt, vältides liigseid

²⁴ MKS § 57 lg 3

²⁵ MKS § 57 lg 2 p 1

²⁶ MKS § 57 lg 2 p2

²⁷ MKS § 57 lg 8

²⁸ Maksukorralduse seaduse seletuskiri (seisuga 01.07.2007)

²⁹ MKS 57 lg 7

ebamugavusi maksukohustuslasele³⁰. Järelikult peab arvestama, et tõlkimise kulud ei muutuks maksumaksjale põhjendamatuks ega ebaproportsionaalseteks³¹. Dokumentidest parema arusaamise eesmärgil on maksukohustuslane kohustatud esitama ka kasutatavate lühendite, sümbolite ja märksõnade tähenduste loetelu ning andma vajaduse korral lisaselgitusi³².

Maksukohustuslasel on võimalus arvestust pidada ka elektrooniliselt, kui on tagatud arvepidamise tulemusel loodud dokumentide, sealhulgas raamatupidamisregistrite säilimine³³. Oluline on tagada andmete loetavus ning võimalus esitada arvestuse tulemusel loodud dokumendid elektrooniliselt maksuhaldurile. Maksumenetluse kiirema ja efektiivsema läbiviimise huvides on maksuhalduril õigus küsida maksukohustuslaselt infot vastava raamatupidamissüsteemi võimaluste kohta - milliseid väljundeid programm genereerib ning kuidas maksuhaldurile vajalikku teavet süsteemist kõige efektiivsemalt ja väiksemate kuludega kätte saada³⁴. Elektrooniliste andmete elektrooniliste vahenditega kontrollimine on selgelt kiirem ning uusi võimalusi loov võrreldes paber kandjal esitatud andmete kontrolliga.³⁵

Maksuarvestuse dokumente ei või muuta viisil, mis ei võimalda nende esialgse sisu, samuti muudatuse tegemise aja, kindlakstegemist³⁶. RMP §-s 10 on sätestatud analoogne printsiip, mille kohaselt ei ole lubatud raamatupidamise alg- ja koondokumentidel olevat informatsiooni ning raamatupidamiskirjendeid kustutada ega teha neis õienditeta parandusi. Selline põhimõte on oluline maksustamise seisukohast tähtsate andmete säilimise tagamiseks.

1.4 Dokumentide säilitamise kohustus

Arvestuse pidamise kohustuse kõrval on oluline dokumentide säilitamise kohustus, mis tuleneb RMP §-st 12, mille kohaselt tuleb raamatupidamiskohustuslasel säilitada

³⁰ MKS § 10 lg 3

³¹ RMP Eesti. 2007. Siirdehinna määramise juhend (Soovituslik juhendmaterjal).

³² MKS § 57 lg 4

³³ MKS § 57 lg 6

³⁴ Maksu- ja Tolliamet. 2006. Revidendi käsiraamat (Soovituslik Juhendmaterjal).

³⁵ Maksukorralduse seaduse seletuskiri (seisuga 01.07.2007)

³⁶ MKS § 57 lg 5

raamatupidamise algdokumente; raamatupidamisregistreid, lepinguid, raamatupidamise aruandeid ja muid äridokumente, mis on vajalikud majandustehingute arusaadavaks kirjeldamiseks revideerimise käigus; pikaajaliste kohustuste või õigustega seotud äridokumente ning raamatupidamise sise-eeskirja seitse aastat.

Maksukohustuslaste suhtes, kes pole raamatupidamiskohustuslased³⁷, kehtib MKS § 58, mis sätestab samuti maksukohustuslase kohustuse hoida alles oma majandustegevusega seotud dokumente. Antud paragrahvi kohaselt on maksukohustuslane kohustatud säilitama tehingute ja väljamaksetega seotud ning muid maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente, juhul kui mõni muu seadus ei sätesta teist tähtaega, vähemalt seitsme aasta jooksul dokumendi koostamisele või saamisele, toimiku või dokumentide kogumiku puhul viimase sissekande tegemisele järgneva aasta 1. jaanuarist arvates.

Hoolimata maksukohustuslase kohustusest säilitada maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente võib juhtuda, et dokumendid pole alles. Riigikohtu Halduskolleegium³⁸ on välja toonud kaks põhjust dokumentide puudumise kohta. Ühel juhul on maksukohustuslane dokumentide säilitamise kohustuse täitnud, kuid näiteks vääramatute jõu³⁹ tõttu pole dokumendid säilinud. Samuti on võimalus, et maksukohustuslane on oma kohustust rikkunud ja seetõttu pole dokumendid alles. Kolleegium on seisukohal, et sõltuvalt sellest, kas dokumentide säilitamise kohustust on täidetud, on uurimispõhimõttest tulenevate maksuhalduri kohustuste ja maksukohustuslase kaasaitamiskohustuste maht erinev. Siit tuleneb, et kui maksukohustuslane on dokumentide säilitamise kohustust rikkunud, siis suureneb maksukohustuslase tõendamiskohustus ja ta peab hoolimata sellest, et dokumendid pole säilinud, esitama maksuhaldurile dokumentaalsed tõendid maksuarvestuse õigsuse kohta.

Maksukohustuslase enda huvides on säilitada raamatupidamisarvestuse ja maksuarvestuse tulemusel loodud dokumente, kuna selle kohustuse täitmisel on maksukohustuslasel võimalik vajadusel maksuhaldurile tõendada, et maksusummad on arvatud õigesti ja kõik talle seadusega pandud kohustused on täidetud.

³⁷ Näiteks füüsilised isikud.

³⁸ Riigikohtu Halduskolleegiumi 2. veebruari 2004. aasta lahend 3-3-1-50-04

³⁹ Näiteks põlengu, varguse või muu õnnetuse tõttu.

2. KAASAAITAMISKOHUSTUSE TÄITMATA JÄTMINE

Tulenevalt sellest, et eelnevalt käsitletud kaasaaitamiskohustust sageli ei täideta, keskendutakse antud peatükis selle kohustuse rikkumise põhjustele ja peamistele meetoditele. Samuti vaadeldakse maksuhalduri poolt seadust rikkunud maksukohustuslaste suhtes rakendatavaid meetmeid. Vastavate andmete saamiseks tegi autor kaks intervjuud (Lisa 1 ja 2), kus intervjuueeritavateks olid MTA kontrolliosakonna juhataja Egon Veermäe ning Põhja MTK kontrolliosakonna juhataja Külli Niin, ning viis läbi ka avatud küsimustega küsitluse (Lisa 3), millele vastas 40 revidenti Põhja MTK kontrolli, suuretevõtete kontrolli ja maksude tagastamise kontrolli osakonnast.

2.1 Kaasaaitamiskohustuse rikkumise peamised põhjused ja meetodid

Maksuteoorias jaotatakse maksumaksjad kliendipüramiidi järgi neljaks. Esimesel astmel on maksumaksjad, kes oskavad ja tahavad makse maksta. Teisel asuvad kliendid, keda võib iseloomustada sõnadega “tahan ja püüan, aga alati ei õnnestu”. Kolmandal astmel on maksumaksjad, kes oskavad, aga ei taha makse maksta ning neljandal need, kes kindlasti seadusi rikuvad. Kahe esimese grupi puhul on tegemist maksumaksjatega, kes enamasti täidavad oma kohustusi korrektselt ja seetõttu on nende suhted maksuhalduriga head. Kahte viimasesse gruppi kuuluvad aga sellised maksukohustuslased, kes ei soovi Maksu- ja Tolliametiga koostööd teha, mistõttu tuleb nendega rohkem tegeleda ehk teostada kontrolle. Sellisel juhul maksumaksjad enam kaasaaitamiskohustust meelsasti ei täida, kuna ei soovi makse juurde maksta.

Egon Veermäe⁴⁰ sõnul avalduvad Eestis kaasaaitamiskohustuse rikkumisest tulenevad probleemid just seetõttu, et teabeosakond valib kontrolli vaid need isikud või ettevõtted, kelle

⁴⁰ Veermäe, E. 2008. Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 15.02.2008

puhul on olemas suur risk, et nad on toime pannud maksuõigusrikkumisi ja seetõttu ei soovi maksuhalduriga üldse suhelda. Näiteks 2007. aastal oli Põhja MTK kontrolliosakondade tulemuslikkus kõikidel osakondadel kõrge, keskmiselt 89%⁴¹. See on kinnitus õigest objektivalikust, põhjalikust eelanalüüsist ja korrektsest menetluse läbiviimisest. Järelikult kontrollitaksegi enamasti neid isikuid, kes oma maksukohustust korrektselt ei täida ning üldjuhul rikutakse siis ka kaasaaitamiskohustust.

Peamiseks kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise põhjuseks ongi juba eelnevalt mainitud soov varjata maksuõigusrikkumisi. Inimestel on tekkinud väärarusaamad ausast ja ebaausast ärist, samuti on õiguskuulekuse tase madal ja seetõttu jäetaksegi seadused järgimata⁴². Olulisel kohal on ka riigi haldussuutlikkus, sest kui isik tunnetab, et ta võib karistamatult seadust rikkuda, siis seda ta ka sageli teeb. Näiteks, kui maksukohustuslaselt nõutakse dokumente ja isik ei allu korraldusele ning sellele karistust ei järgne, siis maksumaksja teeb järelduse, et vahet pole kas ta täidab korraldust või mitte⁴³.

Paljud rikkumised, eriti just ettevaatamatud, leiavad aset ka mitmesuguste juriidiliste probleemide tõttu. Nendeks probleemideks võivad olla sagedased muudatused seadustes, ebapiisav info, õigusselguse puudumine ja erinevate asutuste vastuolulised seisukohad⁴⁴. Maksukohustuslastel on tihti raske orienteeruda tänapäeva keerulises õigusmaailmas ning seetõttu võidakse oma kohustusi rikkuda just teadmatusest. Näiteks ei pruugi maksukohustuslane teada, et käibedeklaratsioon tuleb KMS kohaselt esitada ka siis, kui käive puudub. Samuti ei oska maksukohustuslane võibolla alati hinnata mõne dokumendi või muu informatsiooni tähtsust maksustamise seisukohast ja seetõttu jääb see maksuhaldurile esitamata. Järelikult on oluline, et maksuhaldur teeks aktiivset teavitustööd koolitus- ja nõustamissüsteemi kaudu, vähendamaks maksukohustuslaste poolseid rikkumisi.

Kaasaaitamiskohustust ei täideta ka seetõttu, et maksukohustuslased ei teadvusta endale, kui oluline on teha maksuhalduriga koostööd. Olles Põhja maksu- ja tollikeskuses praktikal,

⁴¹ Niin, K. 2007. Põhja MTK maksukontrolli samba operatiivaruanne.

⁴² Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 192.

⁴³ Veermäe, E. 2008. Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 15.02.2008

⁴⁴ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 192

märkas autor, et sagedased on olukorrad, kus lihtsalt jäetakse deklaratsioonid esitamata. Seda seetõttu, et unustatakse või ei peeta nende õigeaegset esitamist nii oluliseks. Samuti võib kaasaaitamiskohustus täitmata jääda seetõttu, et maksukohustuslased ei saa neile saadetud korraldusi kätte kuna nad ei omista äriregistris olevale juriidilisele aadressile piisavat tähtsust ning ei käi kontrollimas, kas neile on sellele aadressile kirju saadetud.⁴⁵

Autori poolt läbi viidud küsitlusest ilmnes fakt, et üldiselt on maksukohustuslased abivalmid ja alluvad maksuhalduri korraldustele. Statistika kaasaaitamiskohustuse rikkumise kohta puudub, kuid enamuse revidentidest on arvamusel, et vaid umbes 2-5% maksumaksjatest keelduvad igasugusest koostööst. Siiski pole ka teised maksukohustuslased nii abivalmid, kui esialgu näib, sest kui kontrolli käigus hakkab ilmema, et isikud on tegelenud millegi seadusevastasega, siis muutuvad nad ettevaatlikumaks ega anna enam piisavat infot ega esita vajalikke dokumente. Korduvalt toodi välja probleeme näiliselt kaasa aitavate maksumaksjatega, kes esitavad informatsiooni vaid osaliselt või saadavad liigselt erinevat ning ka ebavajalikku teavet, et maksu- ja tolliametniku tööd keerulisemaks muuta. Sageli antakse ka ebamääraseid selgitusi ning küsimustele vastatakse, et „ei tea” või „ei mäleta”.

Samuti leiavad maksumaksjad erinevaid põhjendusi, miks ei saa maksuhalduri juurde tulla. Tavaliselt öeldakse, et ollakse haige, lähetuses, välismaal või lihtsalt muude kohustustega hõivatud ning lubatakse hiljem tulla. Vajalike dokumentide toomisest üritatakse kõrvale hiilida enamasti selliste põhjendustega, et mitme aasta taguseid andmeid ei saa kohe esitada, kuna need on vaja kokku koguda, või informatsiooni pole hetkel võimalik kätte saada, sest osa andmeid on varastatud, arvuti kõvaketas on plahvatanud või dokumendid on muul moel hävinenud. Sagedased on ka sellised olukorrad, kus isikutega ei saa kontakti, kuna nad ei asu maksuhaldurile teadaoleval aadressil, ei vasta telefonile või ei võta korraldusi postkontorist vastu, mistõttu need saadetakse hoiutähtaja möödumisel Maksu- ja Tolliametisse tagasi.

Küsitlusest selgus, et maksuhaldur peab tegelema ka maksukohustuslastega, kes esitavad küll korrektselt deklaratsioone, dokumente ning annavad suulist teavet, kuid hiljem selgub, et

⁴⁵ Veermäe, E. 2008. Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 15.02.2008

antud informatsioon on vale või isik ei suuda tõendada, et antud teave on õige. Selles suhtes on Riigikohtu Kriminaalkolleegium⁴⁶ asunud seisukohale, et ”kui kohtualune otsustab end aktiivselt kaitsta ja asub oma konkreetset tegevust kirjeldama, peab ta kas ise esitama tõendeid oma väidete õigsuse kinnitamiseks või looma süüdistusfunktsiooni kandjale reaalse võimaluse nende väidete kontrollimiseks.” See põhimõte on kohaldatav ka maksumenetluses. Näiteks on Tallinna Ringkonnakohtus⁴⁷ teatanud, et kaebaja väited kaasaaitamiskohustuse täitmisest on paljasõnalised, sest kaebaja ei ole esitanud oma väidete kinnitamiseks tõendeid ei maksumenetluses ega halduskohtus.

Maksukohustuslase poolt osaliste tõendite esitamine ja erinevate põhjenduste otsimine, miks ei saa Maksu- ja Tolliametisse tulla või informatsiooni saata, on osa venitustaktikast, mida suur osa maksukohustuslastest kasutab. Põhja MTK kontrolliosakonna II talitusejuhataja Piia Viksi sõnul üritavad ligikaudu 50% kontrollitavatest maksukohustuslastest maksumenetlust venitada. Sellise taktika kasutamisega loodavad maksumaksjad, et nende rikkumisi ei suudeta tõendada, aegumistähtaeg saabub või nad jõuavad luua võltsitud dokumente, mis aitavad varjata tegelikku olukorda.

Sageli püütakse hoiduda ka maksuotsuse kätte saamisest, kuna sellisel juhul ei saa isikult maksuvõlga sisse nõuda. Antud meetodit kasutatakse seetõttu, et oodatakse aegumistähtaja saabumist, mil ei saa enam makse juurde määrata. Näiteks saab tuua ühe eraisiku, kes ise oli välismaal, kuid tema volitatud esindaja olid maksuhaldurile kättesaadav ning seetõttu saadeti maksuotsus talle ja seega loeti antud dokument üle antuks. Maksukohustustlane aga väitis, et oli vastava esindaja volitused just sellel päeval tagasi võtnud, kui maksuotsus advokaadile saadeti ja seetõttu ei ole ta tegelikult maksuotsust kätte saanud ning aegumistähtaeg on nüüdseks ületatud. Halduskohtus⁴⁸ selliseid väiteid ei arvestanud ning luges maksukohustuslase esindajale edastatud maksuotsuse eraisikule õigesti kättetoimetatuks.

⁴⁶ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 27.02.2003 nr 3-1-1-12-03, RT III 2003, 6, 66

⁴⁷ Tallinna Ringkonnakohtu 5.06.2007 lahend nr 3-05-538.

⁴⁸ Samas

2.2 Rakendatavad meetmed kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral

Maksulaekumistest sõltub riigi käekäik ja seetõttu on riik ette näinud vajalikud sunnivahendid, et tagada maksukohustuste, sealhulgas kaasaaitamiskohustuse õigeaegne ja kohane täitmine. Maksuõigus on väga laiaulatuslik ja seetõttu esineb palju erinevaid maksuseaduste rikkumisi, mille tagajärjed on küllaltki erinevad. Eristatakse materiaalseid ja formaalseid maksuõigusrikkumisi. Esimese juhul kannatab riik kahju laekumata jäänud maksude näol ning teisel juhul häiritakse maksuhalduri tegevust⁴⁹. Kaasaaitamiskohustuse rikkumine kuulub formaalsete õigusrikkumiste alla, kuna selle kohustuse täitmata jätmise korral takistatakse maksuhalduri tööd. Maksuhalduril on sellise rikkumise puhul õigus rakendada nii haldusõiguslikke kui ka karistusõiguslikke mõjutusvahendeid. Järelikult on maksuhalduril võimalus kasutada diskretsiooniõigust, mis haldusmenetluse seaduse⁵⁰ (HMS) kohaselt on haldusorganile seadusega antud volitus kaaluda otsustuse tegemist või valida erinevate otsustuste vahel. Kaalutusõigust tuleb teostada kooskõlas volituse piiride, kaalutusõiguse eesmärgi ning õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ning kaaludes põhjendatud huve⁵¹.

Maksuhalduri töös tuleb sageli ette olukordi, kus on vaja sundida maksukohustuslast maksuhalduri korraldusi täitma. Kõige paremaks lahenduseks on haldusõiguslike sunnivahendite rakendamine, kuna need on maksukohustuslasele vähem koormavad, kui karistusõiguslikud mõjutusvahendid. Maksukorralduse seaduses on välja toodud kaks sunnivahendit: asendustäitmine ja sunniraha.

Kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral rakendatakse peamiselt sunniraha, kuna see tagab mitterahaliste kohustuste täitmise, mida peab kohustatud isik täitma isiklikult. Sunniraha on asendustäitmise ja sunniraha seaduse⁵² (AtSS) kohaselt hoiatuses kindlaksmääratud summa, mille adressaat peab tasuma, kui ta ei täida korralduses pandud kohustust hoiatuses märgitud

⁴⁹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 188.

⁵⁰ RT 2001, 58, 354, RT I 2007, 15, 76.

⁵¹ HMS § 4 lg 2

⁵² RT I 2001, 50, 283, RT I 2007, 24, 127.

tähtaja jooksul. Maksuhaldur võib määrata sunniraha MKS §-des 60-62⁵³ sätestatud kohustuste tähtaegse täitmata jätmise eest⁵⁴ või ka juhul, kui maksukohustuslane ei esita õigeaegselt maksudeklaratsiooni või selle parandust⁵⁵. Isikule, kelle suhtes soovitakse sunniraha kasutada, peab andma kohustuse täitmiseks tähtaeg ja teda tuleb hoiatada, et kohustuse tähtpäevaks täitmatajätmise korral võidakse rakendada sunniraha⁵⁶, mida võib määrata korduvalt. Samas tuleb siiski arvestada MKS §-des 67 ja 91 toodud piirmääradega⁵⁷. Kõige raskem ongi määratleda, milline on sunniraha puhul sobiv suurus, kui isik maksuhalduri korraldusi ei täida. Kindlasti ei tohi see olla liiga väike, kuna see tähendaks, et sunniraha tasutakse ja kohustust ei täidetak⁵⁸. Liiga suure sunniraha puhul võib maksukohustuslasel tekkida tunne, et teda koheldakse ebaõiglaselt ja tal ei tekigi soovi maksuhalduriga koostööd teha⁵⁹. Siinkohal leiab autor, et sunniraha rakendamisel tuleb kindlasti vaadata maksukohustuslase eelnevat käitumist ning tulenevalt sellest määrata vastav summa.

Sunniraha määramise kohta ei kanta andmeid karistusregistrisse, kuna seda ei käsitata karistusena ja seetõttu ei pea selle määramiseks tuvastama isiku süüd ega läbi viima väärteomenetlust. Sunniraha ei saa määrata pärast seda, kui isik on oma kohustuse täitnud, kuna selle sunnivahendiga soovitakse saavutada seda, et maksukohustuslane täidab oma seadusejärgse kohustuse ja järgib ka tulevikus seadust⁶⁰. Seega on tegu preventiivse vahendiga kallutada isikut täitma kohustuslikku ettekirjutust, mis tähendab, et sunniraha tasumine ei vabasta isikut ettekirjutuse täitmisest⁶¹.

Maksuhalduril on kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral õigus rakendada ka karistusõiguslikke mõjutusvahendeid. MKS-e 15. peatükis on sätestatud väärteokoosseisud, mille puhul on maksukohustuslast võimalik vastutusele võtta. Väärteomenetluse kohaldamisel

⁵³ Teabe andmine, asjade ja dokumentide esitamine

⁵⁴ MKS § 67

⁵⁵ MKS § 91

⁵⁶ MKS § 136

⁵⁷ Sunniraha teabe, asjade ja dokumentide esitamata jätmise eest on maksimaalselt 40 000 krooni ning deklaratsiooni ja selle paranduse esitamata jätmise eest 50 000 krooni.

⁵⁸ Uusorg, M. 2005. Asendustäitmine ja sunniraha maksumenetluses. Maksumaksja nr 1, lk 27

⁵⁹ Samas, lk 27

⁶⁰ Samas, lk 26

⁶¹ Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee.

tuleb aga arvestada äärmusliku abinõu printsiibiga, mis tähendab seda, et väärteomenetlust tuleks siiski kohaldada vaid äärmusliku abinõuna⁶².

Väärtegu on karistusseadustikus (KarS) või muus seaduses sätestatud süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud rahatrahv või arest⁶³. MKS-i kohaselt on rakendatavaks karistuseks rahatrahv, mille eesmärgiks on maksukohustuslast karistada. Trahv on võrreldes sunnirahaga suhteliselt jäik vahend, kuna seaduses sätestatud teo koosseisu ilmnemisel tuleb vastutavat isikut trahvida, olenemata sellest, kas isik oma kohustuse hiljem täidab või mitte⁶⁴. Seetõttu tuleb autori arvates trahvidele eelistada sunniraha. Esiteks, seda on lihtsam rakendada, teiseks on selle ülesanne sundida isikut esialgset kohustust täitma ning kolmandaks ei koorma sunniraha rakendamine, erinevalt trahvide määramisest, suhteliselt väikest väärteomenetluse talitust. Lisaks on 2007. aasta algusest kehtetu MKS § 154 lg 3, mille kohaselt ei tohtinud isikut MKS § 154 lg 1 sätestatud väärteo eest karistada, kui isikule oli tehtud sunniraha kohaldamise hoiatus. Järelikult, kui sunniraha määramine isiku edasist käitumist ei mõjuta, siis võib menetleja hiljem kohaldada ka trahvi.

Kaasaaitamiskohustuse rikkumise puhul rakendatakse MKS §-i 154, mis näeb ette trahvi maksuhalduri tegevuse takistamise eest. Selle sätte kohaselt karistatakse maksukohustuslast antud teo eest rahatrahviga kuni 300 trahviühikut⁶⁵. Sama teo eest karistatakse juriidilist isikut rahatrahviga kuni 50 000 krooni. Varasem KarS § 390 nägi ette võimaluse, et maksuhalduri tegevuse takistamine võis kasvada üle kuriteoks, kui süüdlasele oli varem sama teo eest kohaldatud väärteokaristust või kui selle tulemusel jäi maksudena laekumata 500 000 krooni või enam. Sellisel juhul oli võimalik isikut karistada ühe- kuni viieaastase vangistusega. See säte tunnistati 2007. aasta alguses kehtetuks. Seega maksuhalduri tegevuse takistamine on nüüdsest karistatav üksnes väärteona. Selle sätte kehtetuks tunnistamise põhjustena on välja toodud kaks asjaolu⁶⁶. Esiteks leitakse, et miski ei õigusta puhtformaalse, administratiivse kontrolli hõlbustamisele suunatud teo tegemata jätmise rangemat karistamist võrreldes

⁶² Pilv, A. & Kergandberg, E. & Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 126.

⁶³ RT 2001, 61, 364, RT I 2008, 3, 21.

⁶⁴ Uusorg, M. 2005. Asendustäitmine ja sunniraha maksumenetluses. Maksumaksja nr 1, lk 27

⁶⁵ Üks trahviühik on 60 krooni.

⁶⁶ Rimess MRI Maksu- ja õigusabi osakond. 2007. Olulised muudatused 15.03.2007 jõustunud karistusseadustiku majandusalaste süütegude regulatsioonis.

materiaalsete rikkumistega (maksudest kõrvalehoidumine, maksupettus). Teiseks arvatakse, et kriminaalsanktsioon on raskesti põhjendatav juhul, kui hilinetakse või jäetakse esitamata maksunduslikult täiesti ebaolulised andmed. Samal arvamusel on ka Egon Veermäe⁶⁷, kelle arvates on väärteo korras määratavad karistused täiesti piisavad. Ta leiab, et kaasaaitamiskohustuse puhul on tegemist kõrvalkohustusega, mille rikkumisele ei järgne maksuõiguslikult kahjulikku tagajärge.

Autor on seisukohal, et kaasaaitamiskohustuse täitmine on maksumenetluse läbiviimisel väga oluline, kuna sageli sõltub sellest kontrolli efektiivsus ning ka tulemus ja seetõttu tuleb antud kohustuse tahtlikku rikkumist käsitleda tõsise õigusrikkumisena. Seetõttu pole autori arvates õigustatud maksuhalduri tegevuse takistamise karistamine vaid väärteona, sest sageli ei motiveeri selline tagajärg maksukohustuslast oma kohustust täitma. Selleks, et kaasaaitamiskohustuse rikkumine taas karistusseadustikku sisse tuua, tuleb maksuhalduri tegevuse takistamine, kui koosseis, paremini sisustada, sest autor nõustub seisukohaga, et väikeste rikkumiste eest on ebaoproportsionaalne rakendada kriminaalmenetlust. Samas võib maksuhalduri tegevuse takistamise kriminaliseerimise asemel tõsta hoopis väärteokaristuse summalisi piirmäärasid. Järgida tuleb põhimõtet, et olenevalt õigusvastase teo raskusest peab järgnema piisav reaalne karistus. Seetõttu on autor arvamusel, et isikute suhtes, kes rikuvad kaasaaitamiskohustust tahtlikult ja pikema aja jooksul, tuleks rakendada karmimaid karistusi.

Lisaks eelnevalt mainitud haldusõiguslikele ja karistusõiguslikele mõjutusvahenditele on ka teisi tagajärgi, mis kaasnevad kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise korral. Üheks selliseks tagajärjeks on maksusumma määramine hindamise teel, mille puhul on maksuhalduril õigus tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada⁶⁸. Hindamine on lubatud ka juhul, kui füüsilisest isikust maksumaksja kulud ületavad tema deklareeritud tulusid ning maksumaksja ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et need kulutused on tehtud varem maksustatud või

⁶⁷ Veermäe, E. 2008. Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 15.02.2008

⁶⁸ MKS § 94 lg 1

mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel. Hindamisel tuginetakse asjas kogutud andmetele, samuti maksukohustuslase majandustegevuse näitajatele, tema kulutustele või võrdlustele teistes sarnastes maksuasjades kindlakstehtud andmetega. Maksu määramist hindamise teel ei saa kasutada alati, kui maksukohustuslase seletused on ebausaldusväärsed ja esitatud tõendid puudulikud. Juhul, kui andmed on taastatavad või maksu määramisel saab kasutada kolmandatelt isikutelt saadavad teavet, siis tuleb maks määrata otseste tõendite alusel⁶⁹.

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus ei kehti, vaatamata MKS peatükis 5 sätestatud kohustusele, eranditeta. Sarnaselt kohtumenetluses tuntud tunnistaja immunitediga on ka haldusmenetluses (sh maksumenetluses) teatud isikutele tagatud õigus keelduda ütluste andmisest ja dokumentide esitamisest⁷⁰. Maksukohustuslast ei saa karistada kaasaaitamiskohustuse rikkumise eest juhul, kui ta tugineb MKS §-le 64 lg 5, mille kohaselt on isikul õigus keelduda sama seaduse§-de 60-63 alusel teabe andmisest ja tõendite esitamisest küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või sama löike punktis 5 nimetatud lähedase isiku õigusrikkumises süüditunnistamist. Riigikohtu Kriminaalkolleegium on 1. juuni 2005. aasta kohtulahendis⁷¹ tuginenud põhiseadusele⁷² (PS), mille kohaselt ei tohi kedagi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu. Antud sätte kohaselt ei ole keegi kohustatud aitama kaasa enda või oma lähedaste poolt toime pandud seaduserikkumise tõendamisele.

Riigikohtu Kriminaalkolleegium⁷³ on seisukohal, et PS-st ja Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioonist (EIÕK) tulenev enese mittesüüstamise privileeg ei piirdu vaid isiku õigusega keelduda ennast süüstavate tõendite esitamisest. Olukorras, kus isik ei pea andma ametivõimudele välja teda süüstavaid tõendeid, ei saa teda eraldi karistada ka selle eest, et ta kõnealuseid tõendeid kõrvaldades võtab uurimisorganitelt võimaluse need tema süü tuvastamiseks ise üles leida. Nimetatud enese mittesüüstamise põhimõtte laiendatud tõlgenduse kohaselt on Riigikohus asunud seisukohale, et samuti on välistatud isiku

⁶⁹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 181.

⁷⁰ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA, lk 169

⁷¹ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 1.06.2005 lahend nr 3-1-1-39-05, RT III 2005, 21, 215

⁷² RT I 1992, 26, 349, RT I 2007, 33, 210.

⁷³ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 1.06.2005 lahend nr 3-1-1-39-05, RT III 2005, 21, 215

karistamine selle eest, et ta esitab ametivõimudele ebaõigeid andmeid eesmärgiga mitte paljastada enda poolt toime pandud kuritegu⁷⁴. Autor leiab, et selline kohtu poolt loodud seisukoht takistab maksuhalduri võimalust koguda tõendeid kaasaaitamiskohustusele tuginedes. Seetõttu on mõistlik luua regulatsioon, mille kohaselt on maksumenetluses võimalik maksukohustuslaselt sündi kasutades vajalikke andmeid saada, kuid süüteomenetluse neid andmeid kasutada ei tohiks⁷⁵. Selline rakendus välistaks isiku õiguste rikkumise väärteo- või kriminaalmenetluses.

MKS näeb ette ka sellise olukorra, kus on võimalik isikut karistusest vabastada, hoolimata toime pandud rikkumisest⁷⁶. Antud sätte järgi vabastatakse maksukohustuslane täielikult või osaliselt karistusest, kui ta enne revisjoni või maksuõigusrikkumise menetluse alustamist esitab maksuhaldurile kirjalikult andmed õigusrikkumise tulemusel tasumata jäänud maksusumma kohta. Sellist informatsiooni andmist saab pidada kaasaaitamiskohustuse täitmiseks, kuna isik esitab vabatahtlikult dokumendid, mis on maksustamise seisukohast olulised. Külli Niine sõnul kasutab seda seaduses sätestatud võimalust märkimisväärne osa maksukohustuslasest⁷⁷. See on tingitud ilmselt sellest, et maksumaksjad teavad, et on seadust rikkunud ning soovivad seda tunnistada, et vältida maksuhalduri sekkumist nende töösse. Samuti tahetakse pääseda karistusest, mis õigusrikkumisele järgneb.

Ka revisjoni ajal esitavad paljud maksukohustuslased ise parandusdeklaratsiooni, kuid siis ei saa isikuid väärteokaristusest vabastada. Seda tehakse tavaliselt siis, kui maksuõigusrikkumine on tõendatud ja isikul pole võimalik sellele vastu vaielda. Külli Niine⁷⁸ arvates on äriühingul huvi siiski edasi töötada ja seetõttu on ettevõtte jaoks mõistlikum esitada deklaratsiooni parandus. Samuti on see Põhja MTK kontrolliosakonna juhataja sõnul neile kasulikum edasises väärteomenetluses, sest maksu- ja tolliametnik annab koos väärteomenetluse esitatavate materjalidega kaasa hinnangu isiku kaasaaitamiskohustuse kohta. Kui isik esitab

⁷⁴ Riikjärv, M. 2005. Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus Riigikohtu otsuse valguses. Maksumaksja, nr 9, lk 40.

⁷⁵ Sarv, J. 2005. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica nr 5, lk 319.

⁷⁶ MKS § 161

⁷⁷ Niin, K. 2008. Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 20.02.2008

⁷⁸ Samas

parandusdeklaratsiooni, s.t aitab menetlusele kaasa ja selle tulemusena on maksuhalduri töö lihtsam ning menetlus lühem, siis võib ettevõtte tänu heale hinnangule saada minimaalse karistuse. Sellist taktikat kasutatakse seetõttu, et MTA toetab parandusdeklaratsiooniga maksusumma korrigeerimist, sest see on vähem kulukas ja ajamahukas nii MTA-le kui ka kontrollitavale isikule⁷⁹. Põhja MTK-e andmetel lõpetati 2007. aastal ligikaudu 50% kontrollidest deklaratsiooniparandustega, mis on MTA hinnangul väga hea näitaja.

Kuna maksumenetluse üks olulisemaid põhimõtteid on proportsionaalsuse printsiip, mille kohaselt viib maksuhaldur menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, siis püüab Maksu- ja Tolliamet kliendisõbraliku organisatsioonina teha eelkõige maksukohustuslaste hulgas ennetustööd, mitte karistada. Näiteks deklaratsioonide puhul teavitatakse klienti esitamata või vigastest deklaratsioonidest, suunates teda vabatahtlikult vigu likvideerima. Maksukorralduse seaduses sätestatud sunnimeetodid võetakse kasutusele vaid siis, kui niiöelda "pehme" suhtlemine ei anna tulemusi. Selline lähenemine on õigustatud, kui rikkumine on vähetähtis, kuid juhul, kui maksukohustuslane teadlikult ei allu maksuhalduri korraldustele, jätab jätkuvalt deklaratsioonid esitamata või ei järgi arvepidamise nõudeid, siis pole taoline kliendisõbralikkus autori arvates efektiivne. Ka Egon Veermäe on arvamusel, et maksumaksjate suhtes ei rakendata piisavalt sundi. Ta leiab, et igale rikkumisele peab järgnema riigi reaktsioon. Sanktsioonide rakendamise kohta on MTA kontrolliosakonna juhataja öelnud: "Selles osas on arenguruumi väga palju, sest heal juhul 10% puhul rakendatakse sundi."

Revidentide poolt eelmisel aastal läbiviidud analüüsi⁸⁰ käigus jõuti samuti järeldusele, et maksumaksjate suhtes ei rakendata piisavalt seaduses sätestatud sunnimeetodeid. Leiti, et maksuhaldur oli kaasaaitamiskohustuse rikkumise puhul tihti liiga mõistev ja vastutulev, s.t maksumaksja palvel pikendati korralduste täitmise tähtaegu ning sageli hakkasid maksukohustuslased seda ära kasutama. Uuring näitas, et väärteomenetlust või sunniraha rakendatakse tihti vaid siis, kui maksumaksja ka pärast oma korduvaid lubadusi korraldus

⁷⁹ Kontrolliaruanne. 2006. Maksukontrolli korraldus.

⁸⁰ Kornel, A. & Lensen, K. & Haaviste, T. & Vardjas, N. 2007. Koondülevaade MTK-de KO üksuste kontrollide üle 120 päeva kestvuse põhjustest. Memo.

täita, seda ei teinud või kui maksumaksja ei reageerinud korraldusele üldse ning temaga ei ole olnud võimalik ka ühendust saada. Esines ka juhtumeid, kus isik jäi karistusest.

Autori poolt läbi viidud küsitluse tulemusena ilmnis samuti asjaolu, et revidendid rakendavad sunnimeetodeid väga harva. 18% vastanutest pole erinevaid mõjutusmeetodeid üldse kasutanud ning 70% vastanutest rakendavad näiteks sunniraha vaid 1-2 korda aastas. Peamise põhjusena, miks sunni ei rakendata, toodi välja see, et maksuhalduri peamine eesmärk on vajaliku informatsiooni kätte saamine. Külli Niin on arvamusel, et sunni rakendamine tekitab maksuhalduri ja maksumaksja vahel pingelise olukorra, mille tõttu on teabe saamine veelgi keerulisem⁸¹. Revidentide poolt koostatud memos⁸² on välja toodud, et seadusekuulekust saab maksumenetluse raames tõsta vaid siis, kui maksukohustuslasele saadetud korralduses märgitud sanktsioone tõepoolest rakendatakse. Ka lõputöö autor on samal seisukohal, kuna leiab, et maksukohustuslane peab tunnetama, et maksuhalduri korralduste eiramine toob kaasa karistuse. Ainult sellisel juhul on võimalik sundida isikuid kaasaaitamiskohustust täitma, sest vaid rääkimisest paljude puhul ei piisa. Isikutele antakse enne revisjoni alustamist võimalus esitada parandusdeklaratsioon ja kui nad seda ei kasuta, siis järelikult rikuvad tahtlikult kaasaaitamiskohustust.

Karistuste rakendamise vajalikkus ilmneb ka sotsiaal- ja turu-uuringute firma Saar Polli poolt alates 1996. aastast läbi viidud avaliku arvamuse trendiuuringust “Riik ja rahvas”, mille põhieesmärgiks on pakkuda seadusandjatele vajalikku infot ühiskonnas eksisteerivate väärtushinnangute kohta⁸³. Uuringu tulemusena on selgunud, et enamik vastanutest (83%) nõustub väitega, et kui seaduserikkumise eest ei karistata, siis seadust ka ei täideta.

Tulenevalt sellest, et valdav osa revidentidest ei rakenda kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral sunnivahendeid, keskendutakse töö järgnevas peatükis antud kohustuse täitmata jätmisega kaasnevale negatiivsele mõjule maksumenetlusele, kuna vaid siis saab kindlalt väita, et kaasaaitamiskohustuse rikkumist tuleks karmimalt karistada.

⁸¹ Niin, K. 2008. Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 20.02.2008

⁸² Kornel, A. & Lensen, K. & Haaviste, T. & Vardjas, N. 2007. Koondülevaade MTK-de KO üksuste kontrollide üle 120 päeva kestvuse põhjustest. Memo.

⁸³ Eesti elanike õigusteadvus. 2000. Riigikogu Kantslei väljaanne koostöös Sihtasutus Eesti Õiguskeskusega.

3. KAASAAITAMISKOHUSTUSE RIKKUMISE MÕJU MAKSUMENETLUSELE

3.1 Tõendamiskoormus maksumenetluses

Maksumenetluses on otsustusprotsessi keskseks osaks tõendamisküsimused, sh tõendamiskoormus, mille regulatsioon määrab ära, kes ja milliseid asjaolusid peab tõendama ning ka selle, milline on tõendamiskohustuse jaotus menetlusosaliste vahel⁸⁴. MKS §-s 150 lg 1 sätestatu, mis määrab tõendamiskoormuse jaotumise, on üsna lakooniline, öeldes vaid seda, et maksusumma vaidlustamise korral lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti. Erand on sätestatud eelnimetatud paragrahvi teises lõikes, mille kohaselt lasub maksuhalduril tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab vaid maksuhaldur. Tõendamiskoormuse kehtimist maksumenetluses kinnitab ka MKS-i seletuskiri⁸⁵ § 94 kohta: „Maksuhaldur tõendab, et maksukohustuslase poolt deklareeritud tulu ei vasta tegelikult saadud tulule, maksukohustuslase hooleks on tõendada, et tulu oli mittemaksustatav või et maks sellelt on juba makstud.”

Olulised printsiibid, mis MKS-i kohaselt tõendamiskoormusega seonduvad, on maksuhalduri uurimispõhimõte ja maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus. Neid põhimõtteid tuleb rakendada koostoimes ja seetõttu on selge, et kui maksumaksja jätab oma kohustuse täitmata, siis muutub maksuhalduri tõendite kogumise kohustuse ulatus. Eesti kohtupraktika kohaselt suureneb maksukohustuslase tõendamiskoormus ja väheneb maksuhalduri oma, kui maksumaksja oma kaasaaitamiskohustust rikub. Sellisele järeldusele osutab Riigikohtu Halduskolleegium 2. veebruari 2004. aasta kohtuasi⁸⁶, kus tõendamiskoormuse panemine maksukohustuslasele seati sõltuvusse dokumentide säilitamise kohustusest. Sarnane seisukoht on välja toodud Riigikohtu Halduskolleegiumi 14. oktoobri 2004. aasta otsuses⁸⁷, mille

⁸⁴ Kähri, M. 2004. Tõendamiskoormus maksumenetluses. *Juridica* nr 1, lk 53.

⁸⁵ Maksukorralduse seaduse seletuskiri (seisuga 01.07.2007)

⁸⁶ Riigikohtu Halduskolleegiumi 2.02.2004. lahend 3-3-1-50-04

⁸⁷ Riigikohtu Halduskolleegiumi 14.10.2004 lahend nr 3-3-1-39-04

kohaselt väheneb maksuhalduri tõendamiskohustus ja suureneb maksukohustuslase koormus tõendada, et maks on määratud valesti, kui maksukohustuslane on rikkunud maksuarvestuse pidamise kohustust ja maksusumma on seepärast määratud teiste andmete alusel või hindamise teel.

Riigikohtu Halduskolleegium⁸⁸ on välja toonud ka selle, et puudused maksumaksja raamatupidamis- või maksuarvestuses võivad endaga kaasa tuua maksu juurdemääramise, kuid seda vaid siis, kui puudus on oluline, s.t takistab maksukohustuse aluseks oleva majandustehingu olemasolu ja selle asjaolude kontrollimist. Järelikult on antud kohtulahendi puhul tõendamiskoormuse regulatsioonist lähtuvalt vähenenud maksuhalduri kohustus asjaolusid uurida ning sellest tulenevalt on tuvastatud asjaolud kaasaaitamiskohustuse rikkumise tõttu loetud tõendatuks menetlusosalisele kahjulikus suunas.

Tulenevalt uurimisprintsiipest peab maksuhaldur kasutama tegeliku olukorra väljaselgitamiseks kõiki olemasolevaid tõendeid ning hindama neid kogumis⁸⁹. Järelikult on tõendamiskoormus maksuotsuse tegemisel üldjuhul maksuhalduril, mis tähendab, et maksuhaldur peab tõendite kogumisel olema ise aktiivne ja täitma seadusest tulenevat uurimiskohustust. Tõendamiskoormuse maksukohustuslasele ülemineku eelduseks on maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine, mille tõttu ei ole võimalik kõikide oluliste asjaolude väljaselgitamine. Antud juhul võib mingi asjaolu tõendatuks lugemisel tugineda faktile, et vastupidiseid tõendeid ei esitatud.

Maksukohustuslase tõendamiskoormuse suurenemisel väheneb maksuhalduri kohustus maksukohustuse määramisel täpselt seadust järgida. See tuleneb sätetest, milles on maksuhaldurile antud õigus jätta maksuvähenduse kaasa toovad asjaolud arvestamata⁹⁰, kui neid polnud õigeaegselt deklareeritud ning maksuhalduri õigusest määrata maksusumma hindamise teel. Hindamise teel saadav tulemus ei saa olla võrdne tulemusega, mis saavutatakse normaalsel juhul, mil maksukohustuslane täidab kaasaaitamiskohustusi ning tagab

⁸⁸ Riigikohtu Halduskolleegiumi 12.06.2003 lahend nr 3-3-1-55-03

⁸⁹ Riigikohtu Halduskolleegiumi 02.10.2002 lahend nr 3-3-1-40-02

⁹⁰ MKS § 92 lg 4

maksuhaldurile maksustamiseks vajamineva teabe.⁹¹ Kuid just kaasaaitamiskohustuse rikkumine õigustab maksusumma määramist hindamise teel ja mida suurem on antud kohustuse rikkumine⁹², seda ebatäpsem on kaudse hindamise tulem.

Menetlusosaliste kaasaaitamiskohustuse juures tuleb tähele panna seda, et teabe andmise ning tõendite esitamise jätmise korral on negatiivse tagajärjena võimalik soodustava haldusakti andmata jätmise⁹³. Näiteks on Riigikohtu Halduskolleegium⁹⁴ toonud välja seisukoha, et sisendkäibemaksu mahaarvamist võib piirata, kui maksukohustuslane ei täida maksumenetluses kaasaaitamiskohustust, ei säilita kaupade ja teenuste soetamist tõendavaid dokumente, ei näita kauba või teenuse müüjate kontrollimisel üles äris nõutavat või tavapärasest hoolsust või takistab maksuhalduril tõendite kogumist. Maksukohustuslane ei saa kasutada talle seadusega antud õigusi, kui ta jätab täitmata talle seadusega pandud kohustused. Üldjuhul eeldatakse, et kui isik soovib avaliku võimu abil mõnda soodustust saada, siis peab ta ka omalt poolt tegema kõik selleks, et otsuse seisukohast olulised asjaolud saaksid välja selgitatud⁹⁵. Seetõttu on maksukohustuslase hooleks tõendada maksukohustust välistavad või vähendavad asjaolud.

Samale seisukohale on jõutud ka Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 14. detsembri 1999. aasta lahendis⁹⁶, mis ütleb: "Kui end aktiivselt kaitsev kohtualune jätab esitamata oma väidete õigsust kinnitavad tõendid ega loo reaalselt võimalust nende väidete kontrollimiseks, pole alust rääkida süüdistusversiooni suhtes tekkinud kahtlustest, mida tuleks tõlgendada kohtualuse kasuks." Selline otsus on tehtud küll kriminaalasjas, kuid sellises sõnastuses sobib see ka maksuasjas tehtud kohtulahendisse.

Tuginedes mainitud kohtulahenditele saab öelda, et kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmise korral on tagajärjed maksukohustuslase jaoks väga ebameeldivad ning sageli ei pruugi

⁹¹ Maksukorralduse seaduse seletuskiri (seisuga 01.07.2007)

⁹² Näiteks pole järgitud arvestuse pidamise ja dokumentide säilitamise nõuet

⁹³ Salumäe, T. (Toim). 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 187.

⁹⁴ Riigikohtu Halduskolleegiumi 19.01.2005 lahend nr 3-3-1-73-04

⁹⁵ Salumäe, T. (Toim). 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 187.

⁹⁶ Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 14.12.1999 lahend nr 3-1-1-112-99 RT III 2000, 2, 20

maksuotsused olla õiged, kuna puuduvad piisavad tõendid ja seetõttu on nende tõendatuse määr madalam, kui tavapäraselt saadud tulemuste puhul.

3.2 Maksumenetluse pikkus ja kulukus sõltuvalt kaasaaitamiskohustuse täitmisest

Maksusüsteem saab efektiivselt toimida vaid siis, kui maksumaksja täidab kaasaaitamiskohustust vabatahtlikult. Koostöö maksukohustuslastega võimaldab avalikul võimul panna maksusüsteem toimima suhteliselt väikeste rahaliste ja ajaliste kulutustega ning samuti minimaliseerib tarbetut sissetungi maksumaksja eraellu.⁹⁷

Kiire ja efektiivse menetluse, kulutuste ja ebamugavuste vältimise nõue kehtib maksuhalduri põhikohustusena⁹⁸. Maksuhaldur peab revisjoni läbi viima võimalikult kiiresti ja maksumaksjat võimalikult vähe koormavalt, teisisõnu, mõistliku aja jooksul. Mõistlik aeg leitakse arvestades menetlustoimingute keerukust, menetlusosaliste arvu ja käitumist. Menetlust pikendada võivate toimingute kaalumisel tuleb lähtuda proportsionaalsuse põhimõttest. Iga menetlustoiming – asjaolude täiendav uurimine, lisatõendite nõudmine jms peab olema vajalik asjas õige otsuse tegemiseks ega tohi menetlust venitada ebamõistlikult võrreldes kasuga, mis toiminguga kaasneb⁹⁹.

Kuna kontroll ei tohi kesta väga pikka aega ilma mõjuva põhjusega, on soovitatav määratleda pigem lühem kontrolliperiood, kuna see on maksukohustuslast vähem koormav ning maksuhaldur tohib menetluse tähtaega põhjendatud vajadusel alati pikendada. Valdav osa kontrolle peaks seega olema võimalik lõpule viia mõne kuu kuni poole aasta jooksul. MTA-s arvestataksegi üksikjuhtumi kontrolli keskmiseks kestuseks 3 kuud ja revisjoni puhul 6 kuud¹⁰⁰. Pikem aeg võib õigustatud olla ainult juhtudel, kui on tekkinud vajadus teha

⁹⁷ Tax guidance series. 2003. General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations.

⁹⁸ Varend, Ö. 2006. Maksurevisjon Saksa moodi ehk võõrsil mõõtu võtmas. Maksumaksja nr 6/7, lk 6.

⁹⁹ Salumäe, T. (Toim). 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus, lk 124.

¹⁰⁰ Kontrolliaruanne. 2006. Maksukontrolli korraldus.

päringuid välisriiki, maksumaksja ei täida oma kaasaaitamiskohustust või on tegemist tavapärasest mahukama revisjoni läbiviimisega¹⁰¹. Viimasel juhul määratakse tavalisest pikem tähtaeg kohe revisjoni alguses.

Seadus ei sätesta, kui kaua võib revisjon kesta, kuid igal kontrolliosakonnal on kehtestatud oma sisemised nn soovituslikud normatiivid¹⁰², millest lähtutakse. Tuginedes nendele normidele saab öelda, et menetluste keskmine aeg on suhteliselt pikk. Näiteks 2007.aastal oli Põhja MTK kontrolliosakonna aasta keskmine menetluse aeg 263 päeva (norm 120-180 päeva), suurettevõtete kontrolli osakonnal oli see 339 päeva (norm umbes 270 päeva) ning maksude tagastamise kontrolli osakonnal keskmiselt 74 päeva (norm tulemita kontrolli puhul 30 ja tulemiga kontrolli puhul 90 päeva)¹⁰³. Menetluste pikkus on Põhja MTK maksukontrolli samba operatiivaruande¹⁰⁴ kohaselt olnud sõltuv nii maksumaksja käitumisest kui tõendite kogumise vajalikkusest. Paljudel juhtudel ei tee kontrollitavad isikud maksuhalduriga koostööd ja tõendite kogumine on ajaliselt kulukas. Samuti võib kontrolliaega pikendada välispäringute tegemine.

Maksu- ja tollikeskuste (MTK) kontrolliosakonna üksuste kontrollide pika kestvuse põhjuste koondülevaates¹⁰⁵ analüüsiti iga osakonna lõikes tegureid, mille tõttu maksumenetlused venivad. Kokkuvõtte tehti üle 120 päeva kestnud lõpetamata kontrollide osas ning analüüsi aluseks võeti e-toimikus MTK-de vastavate üksuste ja revidentide kaustas olevad logiraamatud (seisuga 27.07.2007). Pikale veninud kontrollide logiraamatuid uurides ilmnes ühe asjaoluna, et maksukohustuslaste poolt kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmine on üks põhjustest, miks kõikides kontrolliüksustes maksumenetlused venivad.

Siinkohal võib tuua näite ettevõttest, kelle esindajad ei täitnud kaasaaitamiskohustust ja seeläbi takistasid maksuhalduri tegevust, mille tõttu pikendati revisjoni lõpetamise tähtaega

¹⁰¹ Kivistik, V. 2005. Revisjoni mõningate aspektide seaduslikkusest. Maksumaksja nr 12, lk 22.

¹⁰² Nn sisemise normatiivi ületamisel, hakkab talituse juhataja uurima menetluse venimise põhjuseid.

¹⁰³ Erinevus osakondade vahel on tingitud kontrollide keerukusest ja mahukusest. Näiteks suurettevõtete kontrollid ongi oma olemuselt reeglina pikaajalised. Samas kui maksude tagastamine on kiirem menetlus.

¹⁰⁴ Niin, K. 2007. Põhja MTK maksukontrolli samba operatiivaruanne.

¹⁰⁵ Kornel, A. & Lensen, K. & Haaviste, T. & Vardjas, N. 2007. Koondülevaade MTK-de KO üksuste kontrollide üle 120 päeva kestvuse põhjustest. Memo.

kolm korda. Nimelt täideti korraldusi osaliselt, sest enamused nõutud dokumente jäeti esitamata ja kui maksuhaldur üritas kontakteeruda telefoni teel, et saada selgitusi äriühingu majandustegevuse ja puuduvate dokumentide kohta, siis telefonile vastas alati äriühingu sekretär, kes teatas, et raamatupidajat ei ole majas ning lubas, et raamatupidaja võtab maksuhalduriga ise ühendust. Ühendust aga ei võetud ning seletusi ei tulnud andma ka ettevõtte tegevusdirektor, kes oli väidetavalt haige ning hiljem ei vastanud maksuhalduri kõnedele. Saades viimaks ühendust juhatuse liikmega, nõuti uuesti dokumentide esitamist, kuid ka siis saadeti vaid mõned andmed. Teisi dokumente ei saadud väidetavalt esitada, kuna raamatupidamisprogrammi EVA ebaõige kasutamise tõttu on raamatupidamise arvestus ebatäpne. Seoses eeltooduga paluti pikendada dokumentide ja parandatud raamatupidamise arvestuse esitamise tähtaega. Dokumentide suure mahu tõttu paluti seda tähtaega pikendada mitmeid kordi. Ettevõtte suhtes kohaldati kahel korral ka sunniraha, kuid mõju see ei avaldanud, sest dokumendid jäeti endiselt esitamata. Kuna äriühingult ei olnud võimalik andmeid saada, küsis maksuhaldur teavet korraldustega kolmandatelt isikutelt. Ettevõtte venitas menetluse tähtaega ka sellega, et esitas Maksu- ja Tolliameti peadirektorile kolm kaebust seoses maksuhalduri tegevusega. Kõik kaebused jäeti rahuldamata. Revisjoni käigus selgus ka asjaolu, et äriühing ei lähtunud heast raamatupidamistavast ning ei korraldanud oma raamatupidamisarvestust nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine. Maksu- ja Tolliamet alustati äriühingu suhtes väärteomenetlust seoses maksuhalduri tegevuse takistamisega. Tuginedes sellele näitele saab öelda, et kaasaaitamiskohustuse rikkumine mõjutab olulisel määral maksumenetluse pikkust, kuna esialgselt planeeriti revisjoni kestvuseks kaheksa kuud, tegelikult lõppes kontroll alles kahe aasta pärast¹⁰⁶.

Autori poolt koostatud küsimustikule vastanutest arvasid kõik ametnikud, et kaasaaitamiskohustuse rikkumine pikendab maksumenetluse tähtaega. Põhjendustena toodi välja asjaolu, et maksuhaldur on sel juhul sunnitud vajalikku informatsiooni koguma kolmandate isikute¹⁰⁷, sealhulgas krediidasutuste käest ja see toob kaasa erinevaid lisatoiminguid nagu telefonikõned, korralduste koostamine ja kirjade saatmine, intervjuude

¹⁰⁶ 18.06.2004-20.06.2006

¹⁰⁷ MKS § 61 kohaselt on maksuhalduril õigus nõuda kolmandatelt isikutelt teavet maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks, kui maksukohustuslaselt pole vajalikku informatsiooni saadud.

võtmine, sunniraha määramine, trahvide rakendamine jne. Sageli on kontrollitava ettevõtte või isikuga seotud kolmandaid isikuid väga palju ning selle tulemusena võib kontrolliaeg pikeneda mitme kuu võrra¹⁰⁸. Keeruline ja aeganõudev on ka pankade käest informatsiooni saamine¹⁰⁹ ning kolmandate isikute leidmine, kuna tihti on nende telefonid välja lülitatud ning neid ei saa kätte kodust ega töökohast ning samuti võivad mitmed maksumaksjad olla välismaal või haiglaravil. Probleemiks võib osutuda ka asjaolu, et paljud kolmandad isikud on kontrollitava maksukohustuslasega seotud¹¹⁰ ja seetõttu pole nad huvitatud koostööst maksuhalduriga¹¹¹.

Lisaks maksumenetluse pikenedamisele kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral, töid küsitlusele vastanud negatiivse mõjuna välja ka kulutuste suurenemise. Kõige tähtsamaks lisakulutuseks peetakse aega, kuna sellega ajaga, mil maksu- ja tolliametnik tegeleb ühe maksukohustuslasega, võiks ta olla lõpetanud juba kaks kontrolli. Ära märgiti ka telefoniarvete, paberi- ja sõidukulude suurenemine. Sõitude peale kulub seetõttu raha, et revidendil tuleb sageli sõita teise Eesti otsa, näiteks kolmanda isikuga suhtlema või vaatlust läbi viima ja seetõttu tuleb talle maksta päevaraha ning sõiduraha¹¹². Ka Egon Veermäe¹¹³ tõi välja, et kaasaaitamiskohustus rikkumise tõttu läheb kontrolli hind kallimaks, kuna lisatoimingute tegemisega suurenevad mitmed halduskulud. Kulutuste suurenemist täpsemalt on tema sõnul väga raske hinnata. Samas teades, et ühe kontrolli peale kulub ainult üksi revidendi tööaega normaalsel juhul 3–6 kuud ning maksumenetluse pikenedamisel kauemgi, on selge, et sageli kulutab MTA revidendi palgale¹¹⁴ märgatavalt enam raha, kui sooritatud kontrolliga ise tagasi saab.

¹⁰⁸ Niin, K. 2008. Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 20.02.2008

¹⁰⁹ Pangasadaluse tõttu võib maksuhaldur panga käest teavet küsida vaid mõjuva põhjuse olemasolul ning krediidiasutusele peab andma piisava tähtaja maksuhalduri korralduse täitmiseks – 1 kuu.

¹¹⁰ Neil on maksukohustuslasega lähedased suhted või seotud ärilised huvid. Samuti võivad kolmandad isikud – äripartnerid – osutada varifirmadeks.

¹¹¹ Veermäe, E. 2008. Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 15.02.2008

¹¹² Niin, K. 2008. Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 20.02.2008

¹¹³ Veermäe, E. 2008. Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses. Üleskirjutis. Kirss, H. Tallinn, 15.02.2008

¹¹⁴ Näiteks Põhja MTK kontrolliosakonnas oli keskmine palk 01.03.2008 seisuga 14 826 krooni, maksude tagastamise kontrolli osakonnas 15 519 krooni ning suurettevõtete kontrolli osakonnas 17 464 krooni.

Uurimuse käigus ilmnis, et kõik revidendid peavad kaasaaitamiskohustuse täitmist maksumenetluse läbiviimisel väga oluliseks. Põhjusteks toodi eelnevalt mainitud kontrolli pikenemine ja kulutuste suurenemine. Lisaks arvatakse, et maksukohustuslase valmidusest kaasa aidata sõltub maksumenetluse õigsus, täpsus ning mõlemapoolne rahulik ja meeldiv suhtlemine. Selleks, et isikud kaasaaitamiskohustust täidaksid, tuleks küsitlusele vastanute arvates revidendil maksukohustuslasi nende kohustustest kohe revisjoni alguses teavitada ning kindlasti peab ka hoiatama, et korralduste täitmata jätmisele järgneb karistus. Teisalt on oluline, et revident suhtuks maksumaksjasse viisakalt ja sõbralikult, sest sellisel juhul on suurem võimalus, et maksukohustuslane on abivalmis.

Vaatamata sellele, et kaasaaitamiskohustuse täitmist peetakse väga oluliseks, ei arva enamused revidente, et sellele tuleks pöörata rohkem tähelepanu. Küsitlusele vastanud on seisukohal, et maksukohustuslasi teavitatakse nende kohustustest piisavalt, sest kontrolli alustamise korralduses on kaasaaitamiskohustuse kohta olemas eraldi lõik ning ka võimalikud karistused on ära märgitud. Vaid umbes 25% vastanuist on arvamusel, et maksumaksjale tuleks kaasaaitamiskohustuse ja selle rikkumisega kaasnevate tagajärgede kohta anda rohkem informatsiooni. Samad isikud leiavad ka seda, et sunnivahendeid peaks rohkem rakendama, sest hetkel tehakse seda liiga vähe. Samuti arvab ligikaudu 27% vastanuist, et seaduses ette nähtud sunnimeetodid on liiga leebed ning vajaksid täiustamist, kuna need ei avalda maksukohustuslaste käitumisele enamasti mingit mõju. Tõsi on aga see, et karistuse karmistamine avaldab mõju vaid teatava piirini. Kui trahv läheb liiga suureks, siis seda ei maksta lihtsalt ära ja karistusel pole mõju. Samas pole ka väikesest trahvist kasu.

Mitme revidendi arvates tuleks maksuhaldurile anda maksumenetluse läbiviimiseks rohkem õigusi ning samal seisukohal on ka autor. Näiteks pole maksu- ja tolliametnikel lubatud rakendada, seoses menetlusest kõrvalehoidumisega, isikute sundtoomist või muid meetmeid. Samas Lätis on maksuhalduril õigus külmutada maksukohustuslase pangaarved, kui isik ei täida kaasaaitamiskohustust, jättes esitamata nõutud dokumendid vms¹¹⁵. Ka Eestis on maksuhalduril õigus anda krediidiastutusele korraldus arestida võlgniku pangakonto, aga alles

¹¹⁵ Dutch Tax and Customs Administration. 2006. Tax auditing: a European perspective.

maksuvõla sundtäitmise korral¹¹⁶. Maksuhalduri töö oleks efektiivsem ka siis, kui informatsiooni saamine pankadelt, kui kolmandatelt isikutelt, oleks lihtsam, s.t et revidendil oleks õigus näha mitte ainult ettevõtte pangakontosid, vaid näiteks ka töötajate omasid. Autori arvates oleks teatud juhtudel vajalik saada andmeid ka enne kontrolli alustamist. Tänapäeval toimuvad peaaegu kõik rahalised liikumised elektrooniliselt ning maksuhalduril oleks palju kergem avastada erinevaid petuskeeme, kui pangaarvete liikumist saaks tihedamini jälgida. Seega oleks vaja arendada informatsioonivahetust krediitiasutustega.

Tulenevalt asjaolust, et kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmine või vaid osaline täitmine avaldab maksumenetluse tugevat negatiivset mõju, leiab lõputöö autor, et antud kohustuse rikkumisse tuleb tõsisemalt suhtuda. Küsitluse tulemustest ilmneb, et enamus revidente on maksumaksjate suhtes järeleandlikud ja üritavad vajalikku informatsiooni saada esmalt korralduse andmisega ning seejärel, kui kohustust ettenähtud tähtpäevaks ei täideta, maksukohustuslasele helistades või e-mailiga meeldetuletusi saates. Sunniraha rakendamise võimalus jäetakse sageli kasutamata, sest ametnikud ei soovi suhteid maksumaksjaga pingeliseks muuta. Ka trahve määratakse maksukohustuslastele väga harva. Väärteomenetluse talituse andmetel on Põhja MTK kontrolliosakondade poolt väärteomenetluse alustamiseks seoses kaasaaitamiskohustuse rikkumisega esitatud taotluste osakaal ligikaudu 5% kõikidest taotlustest ning tavaliselt on määratavad trahvid suhteliselt väikesed – alla 10 000 krooni.

Autor on seisukohal, et just selline leebe suhtumine võimaldabki maksukohustuslastel kasutada venitustaktikat ning selle tulemusena maksumenetlus pikeneb. Seepärast tulebki rakendada sunnivahendeid rohkem, kuna see tekitab maksukohustuslases tunde, et igale rikkumisele, näiteks maksuhalduri juurde tulemata jätmisele või nõutud dokumentide osalisele esitamisele, järgneb karistus. Sanktsiooni või sunnimeetme rakendamine on vajalik just seetõttu, et see kujutab endast reaalselt hukkamõistu õigusvastase teo eest ning sunnib inimesi enamasti õiguskäitumisele. Selle eelduseks on asjaolu, et maksuhaldur teavitab maksukohustuslasi kaasaaitamiskohustuse olemusest ja hoiatab, et tema tegevuse takistamisele järgneb karistus. Kindlasti ei piisa vaid sellest, et nimetatud kohustusest teavitatakse ainult korralduses, sest maksukohustuslased ei pruugi aru saada selle kohustuse tähtsuses.

¹¹⁶ MKS § 131

KOKKUVÕTE

Maksumenetluse raames kontrollitakse maksukohustuslase maksuarvestuse õigsust ning vajadusel määratakse maksuotsusega tasumisele kuuluv maksusumma. Kontrolli kiireks ja efektiivseks teostamiseks on vaja maksuhalduri ja maksumaksja omavahelist koostööd. Seetõttu on maksukohustuslastele kehtestatud kaasaaitamiskohustus – arvepidamise, dokumentide säilitamise ja teabe andmise kohustus. Nimetatud kohustust rikkudes takistab maksumaksja maksuhalduri tööd ning mõjutab seega maksumenetluse läbiviimist negatiivselt.

Tulenevalt kaasaaitamiskohustuse rikkumisega seotud problemaatikast, oli lõputöö eesmärgiks anda ülevaade kaasaaitamiskohustuse olemusest ning uurida, kuidas antud kohustuse rikkumine maksumenetlust mõjutab.

Lõputöö eesmärk sai uurimuse käigus täidetud. Töö esimeses peatükis on käsitletud kaasaaitamiskohustust ja selle alamliike ning kolmandas peatükis on välja toodud antud kohustuse rikkumisega kaasnevad mõjud maksumenetlusele. Uurimuse käigus selgus, et kui isik menetlusosalisena kontrolli läbiviimisele kaasa ei aita, pikeneb menetluse aeg ning sellest tulenevalt suurenevad ka menetluskulud, sest maksuhaldur peab vajalikke andmeid koguma kolmandate isikute kaudu. Lisaks toob kaasaaitamiskohustuse rikkumine kaasa negatiivse mõju ka menetlusosaluse suhtes – tõendamiskoormuse jaotus muutub maksumaksja kahjuks.

Uurimuse käigus läbi viidud küsitluse tulemusi analüüsisides jõudis autor järeldusele, et isikud, kes asuvad kliendipüramiidi kolmandal ja neljandal tasemel ning kellega MTA kontrolliosakonnad peamiselt tegelevad, püüavad tihti oma ebaseadusliku tegevuse varjamiseks kaasaaitamiskohustust eirata. Selleks kasutatakse tavaliselt taktikat, mille puhul näiliselt aidatakse menetlusele kaasa, kuid samas ei esitata maksuhalduri poolt nõutud informatsiooni õigel ajal, esitatakse osaliselt, palutakse ajapikendust või tuuakse erinevaid põhjendusi, miks ei ole võimalik saadud korraldusi täita.

Eelnevalt nimetatud rikkumiste korral on maksuhalduril MKS-i alusel võimalik rakendada mõjutusvahenditena sunniraha ja trahvi. Uurimusest aga ilmnes, et vaatamata asjaolule, et kaasaaitamiskohustust tihti rikutakse, kohaldatakse sunnimeetmeid harva. Ligikaudu 70% küsitlusele vastanuist kasutab erinevaid sunnivahendeid vaid 1-2 korda aastas ning autori arvates näitab see, et kaasaaitamiskohustuse rikkumine jääb sageli tähelepanuta. Seega on autori püstitatud hüpotees, et kaasaaitamiskohustusele pööratakse maksumenetluse käigus vähe tähelepanu, tõestatud.

Tuginedes kogutud andmetele, millest selgus, et kaasaaitamiskohustuse rikkumise tulemusena pikeneb maksumenetluse läbiviimise aeg ning suurenevad ka menetluskulud, on töös tehtud ettepanekuid, kuidas mõjutada isikuid nimetatud kohustust täitma. Autor on arvamusel, et maksukohustuslased peavad saama oma kohustuste ja nende mittetäitmisel rakendatavate meetmete kohta piisavalt informatsiooni. Seetõttu on vajalik, et menetlejad teeksid sel alal senisest aktiivsemat teavitustööd. Juhul, kui maksumaksja oma seadusest tulenevaid kohustusi sellele vaatamata ignoreerib, peab maksuhaldur kindlasti rakendama talle seadusega antud õigusi sunnivahendite ja sanktsioonide kasutamiseks, kuna see võimaldab kontrollitavaid distsiplineerida ning tagada vajalike tõendite esitamist. Autori arvates on menetluse kiireks ja efektiivseks läbiviimiseks vajalik ka maksuhalduri õiguste laiendamine, et vältida isikute tahtlikku menetlusest kõrvalehoidumist.

SUMMARY

The title of the graduation thesis is “The obligation of a Taxable Person to Co-operate in Tax Proceedings”. The graduation thesis has been written in Estonian and it consists of 48 pages. It also has three appendices, one of them is a questionnaire, which was carried out during the compilation of the graduation thesis and two interviews. 39 sources, which the author has referred to, have been used.

One of the purposes of this thesis is to explain the essence of the obligation of a taxable person to co-operate. Another purpose is to examine the impact of the violation of this obligation on the tax audit. The author also wants to define the need for paying more attention to complying with this obligation.

The author has used qualitative research methods to achieve these purposes. While working on the graduation thesis the author carried out two interviews and a questionnaire which were developed for the control divisions of the Northern Tax and Customs Centre.

The thesis proves to be topical as taxable persons often do not comply with the obligation to co-operate in tax proceeding and this results in prolonged and expensive tax audits. The novelty of the graduation thesis occurs in the fact that before the questionnaire was composed the author had not found any comprehensive surveys into the importance of the obligation of a taxpayer to co-operate in tax proceedings considering tax officers’ opinion on the issue.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Viidatud kirjandus:

1. Dutch Tax and Customs Administration. 2006. Tax auditing: a European perspective.
2. Eesti elanike õigusteadvus. 2000. Riigikogu Kantselei väljaanne koostöös Sihtasutus Eesti Õiguskeskusega.
<http://www.riigikogu.ee/rva/toimetised/rito2/artiklid/25saarrentel.htm> 18.03.2008
3. Kivistik, V. 2005. Revisjoni mõningate aspektide seaduslikkusest. Maksumaksja nr 12, lk 22.
4. Kontrolliaruanne. 2006. Maksukontrolli korraldus.
http://www.riigikontroll.ee/upload/failid/ka_10007_maksukontroll_jlepasaar_30.05.2006_lopp.pdf 10.03.2008
5. Kornel, A. & Lensen, K. & Haaviste, T. & Vardjas, N. 2007. Koondülevaade MTK-de KO üksuste kontrollide üle 120 päeva kestvuse põhjustest. Memo.
6. Kähri, M. 2004. Tõendamiskoormus maksumenetluses. Juridica nr 1, lk 53.
7. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: JUURA.
8. Maksu- ja Tolliamet. 2006. Revidendi käsiraamat (Soovituslik Juhendmaterjal).
http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf 12.01.2008
9. Maksukorralduse seaduse seletuskiri (seisuga 01.07.2007).
<http://www.fin.ee/?id=230> 30.11.2007
10. Niin, K. 2007. Põhja MTK maksukontrolli samba operatiivaruanne.
11. Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee.
12. Pilv, A. & Kergandberg, E. & Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
13. Riikjärv, M. 2005. Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus Riigikohtu otsuse valguses. Maksumaksja, nr 9, lk 40.
14. Rimess MRI Maksu- ja õigusabi osakond. 2007. Olulised muudatused 15.03.2007 jõustunud karistusseadustiku majandusalaste süütegude regulatsioonis.
<http://www.rimess.ee/?id=10781> 24.01.2008

15. RMP Eesti. 2007. Siirdehinna määramise juhend (Soovituslik juhendmaterjal).
<http://www.rmp.ee/maksud/tulumaks/5812> 21.01.2008
16. Salumäe, T. (Toim). 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.
17. Sarv, J. 2005. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest. Juridica nr 5, lk 319.
18. Tax guidance series. 2003. General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations.
<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf> 20.01.2008
19. Uusorg, M. 2005. Asendustäitmine ja sunniraha maksumenetluses. Maksumaksja nr 1, lk 27
20. Vallaste, V. 2002. Kommenteeritud uus maksukorralduse seadus. Tallinn: Raamatupidaja.ee.
21. Varend, Õ. 2006. Maksurevisjon Saksa moodi ehk võõrsil mõõtu võtmas. Maksumaksja nr 6/7, lk 6.

Viidatud normatiivmaterjalid:

1. Asendustäitmise ja sunniraha seadus. 09.05.2001. – RT I 2001, 50, 283, RT I 2007, 24, 127.
2. Haldusmenetluse seadus. 6.06.2001. – RT 2001, 58, 354, RT I 2007, 15, 76.
3. Karistusseadustik. 6.06.2001. – RT 2001, 61, 364, RT I 2008, 3, 21.
4. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT 2003, 82, 554, RT I 2007, 32, 259.
5. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.
6. Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. – RT I 1992, 26, 349, RT I 2007, 33, 210.
7. Raamatupidamise seadus. 20.11.2002. – RT I 2002, 102, 600, RT I 2007, 58, 380.

Viidatud kohtulahendid:

1. Riigikohtu Halduskolleegiumi 02.10.2002 lahend nr 3-3-1-40-02
2. Riigikohtu Halduskolleegiumi 12.06.2003 lahend nr 3-3-1-55-03
3. Riigikohtu Halduskolleegiumi 02.02.2004 lahend nr 3-3-1-50-04
4. Riigikohtu Halduskolleegiumi 14.10.2004 lahend nr 3-3-1-39-04
5. Riigikohtu Halduskolleegiumi 19.01.2005 lahend nr 3-3-1-73-04
6. Riigikohtu Halduskolleegiumi 14.11.2007 lahend nr 3-3-1-47-07
7. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 14.12.1999 lahend nr 3-1-1-112-99, RT III 2000, 2, 20
8. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 27.02.2003 lahend nr 3-1-1-12-03, RT III 2003, 6, 66
9. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 17.06.2004 lahend nr 3-1-1-23-04, RT III 2004, 20, 228
10. Riigikohtu Kriminaalkolleegiumi 1.06.2005 lahend nr 3-1-1-39-05, RT III 2005, 21, 215
11. Tallinna Ringkonnakohtu 5.06.2007 lahend nr 3-05-538

LISAD

Lisa 1: Kaasaaitamiskohustuse olulisus maksumenetluses

Antud intervjuu on läbiviidud Tallinnas, 15.02.2008. Intervjueeritavaks on MTA kontrolliosakonna juhataja Egon Veermäe, intervjueerijaks on lõputöö koostaja Heleri Kirss.

Kas Teie arvates on maksukohustuslased üldiselt abivalmid ja aitavad menetluse läbiviimisele kaasa?

Aasta-aastalt muutuvad valimid paremaks ja seetõttu leiame üles maksumaksjad, kes tõenäoliselt on mingeid rikkumisi juba toime pannud. Võib öelda, et kontrollide käigus kaasaaitamiskohustust pigem ei täideta, sest kontrolli alustatakse siis, kui on olemas konkreetne teave erinevate riskide kohta. Nii et tendents on selline, et kaasaaitamiskohustust meelsasti ei täideta.

Kuidas kaasaaitamiskohustust maksumenetluse ajal peamiselt rikutakse?

Enamus rikkumisi seisneb selles, et ei esitata dokumente ja kasutatakse seeläbi venitustaktikat. See teeb kontrollimise keerulisemaks, kuna tuleb rakendada uurimisprintsipi. Kui tahetakse maksustamisperioodi osas võtta kindlat positsiooni, siis tuleb koguda tõendeid kolmandate isikute kaudu. Tihti on ka kolmandad isikud seotud selle maksumaksjaga ja seetõttu võib ka see menetlust pikendada. Eelmisel aastal, kui analüüsiti kõiki kontrole, siis huvitav oli see, et kuigi maksumaksjad ei aita kaasa, ei rakendata nende osas ka sundi. Sellele aastal olemegi võtnud eesmärgiks rakendada maksukohustuslaste suhtes rohkem sundi. Eelkõige tahame, et maksumaksjatele kohaldataks sunniraha või väärteo karistust, kui isik ei täida maksu- ja tolliametniku tehtud korraldusi. Väga tihti pole neid võimalusi kasutatud. Sageli on probleemiks ka see, et maksumaksja ei võta lihtsalt korraldusi vastu või ei asu teadaoleval aadressil. Esimesel juhul tuleb mõelda, kuidas korraldus paremini kätte toimetada. Üheks

võimaluseks on kasvõi see, et revident läheb ja viib kirja ise kohale ning annab selle personaalselt üle. Viimasel juhul tuleks teavitada äriregistrit, kes võib alustada antud ettevõtte suhtes sundlõpetamist.

Mis põhjustel kaasaaitamiskohustust ei täideta?

Kindlasti seetõttu, et soovitakse varjata maksuõigusrikkumist. Samas võib eriti just väiksemate ettevõtete puhul juhtuda seda, et kollektiiv on kuskil ära ning seetõttu ei saa kaasaaitamiskohustuse rikkumist pidada teadlikuks, kui ettevõtte juriidilisele aadressile saadetud korraldust ei täideta. Üldiselt on maksumaksjad üsna teadlikud oma kohustustest, kuid sageli ei omistata piisavat tähtsust äriregistris olevale juriidilisele aadressile. Riigile ju piisab sellest, et lihtkiri on ära saadetud ja see pole oluline, kas isik selle ka tegelikult kätte sai.

Milliseid karistusi/sunnivahendeid peamiselt rakendate, kui maksukohustuslane kaasaaitamiskohustust ei täida?

Erinevate sunnivahendite rakendamisel on oluline, et eesmärk oleks täidetud. See tähendab, et dokumentide esitamata jätmisele peab järgnema riigi reaktsioon sellele. Selles osas on aga arenguruumi väga palju, sest heal juhul 10 protsendi puhul rakendatakse sundi.

Karistusseadustikus ei kehti enam § 390, mille kohaselt läks maksuhalduri tegevuse takistamine teatud tingimustel üle kuriteoks. Milline on Teie seisukoht selles osas?

Takistamist tuleks selgemalt sisustada, sest ebaratsionaalne on karistada isikut kriminaalkorras näiteks selle eest, et ta esitab deklaratsiooni mõne päevase hilinemisega kahel korral. Maksuõiguslikult ei järgne ju kahjulikku tagajärge. Tegemist on vaid kõrvalkohustuse täitmata jätmisega. Seetõttu leian, et eelmine regulatsioon oli absurdne. Arvan, et väärteo korras määratavad karistused on täiesti piisavad. Oluline on vaid see, et riik ikka rakendaks kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral sundi. Arvan, et kõigepealt peaks hakkama rakendama rohkem väärteomenetlust ja võibolla alles siis tekib reaalsem vajadus koosseisu tekitamiseks karistusseaduses. Täna on seda raske hinnata, kuid diskussioonid käivad.

Kas määratud karistused mõjutavad maksukohustuslase käitumist?

Seda peaks täpsemalt analüüsima, aga kuna me lähtume siiski kliendipüramiidist, siis tuleks igale kliendile osutada just nende käitumisele vastavat „teenust”. Need, kes ikka maksuhaldurit takistavad peaksid saama ka rohkem erinevaid „teenuseid” ehk neid tuleks karistada. Karistused on ikkagi mõjutusvahendid ja seetõttu omavad nad kindlasti mõju. Kui isikult küsitakse dokumente ja ta ei too ning seejärel määratakse sunniraha, siis järgmine kord ta ikka kalkuleerib, kas on hea jätta korraldus täitmata. Samuti on see distsipliini küsimus, s.t kuidas me kodanikku kasvatame riiki suhtumise osas. Kui riik ütleb, et tooge dokumendid ja isik ei allu korraldusele ning sellele karistust ei järgne, siis maksumaksja teeb järelduse, et vahet pole kas ta täidab korraldust või mitte.

Kuidas mõjutab kaasaaitamiskohustuse rikkumine maksumenetluse läbiviimist?

Väga palju tuleb teha päringuid teistele isikutele ja see pikendab kontrolliprotsessi. Maksukohustuslased venitavad maksumenetlust ka nii, et esitavad vaid osaliselt dokumente. Kaasaaitamiskohustuse rikkumine mõjutabki peamiselt kontrolliperioodi. Normaalne oleks, et üks maksumenetlus kestaks keskmiselt neli kuud, aga tegelikkuses on menetlused oluliselt pikemad. Kaasaaitamiskohustus rikkumise tõttu läheb ka kontrolli hind kallimaks, kuna suurenevad personali- ja ka halduskulud: peab maksu- ja tolliametnikule rohkem palka maksuma ning erinevad lisatoimingud tekitavad kulusid juurde. Kulutuste suurenemist täpsemalt on aga väga raske hinnata.

Kui oluline on Teie arvates kaasaaitamiskohustuse täitmine maksumenetluse läbiviimisel?

Ma arvan seda, et kaasaaitamiskohustus on väga oluline, kuna see on haldusmenetluse üks oluline osa. Maksumenetlus on ikkagi avalik menetlus ja põhineb maksu- ja tolliametniku ning maksuhalduri koostööl. Kui maksumaksja kaasaaitamiskohustust oluliselt eirab, siis muutub ka tõendamiskoormus.

Lisa 2. Maksukohustuslase poolt kaasaaitamiskohustuse rikkumine

Antud intervjuu on läbiviidud Tallinnas, 20.02.2008. Intervjueeritavaks on Põhja MTA kontrolliosakonna juhataja Külli Niin, intervjueerijaks on lõputöö koostaja Heleri Kirss.

Kas Teie arvates on maksukohustuslased üldiselt abivalmid ja aitavad menetluse läbiviimisele kaasa?

Jah. On väga üksikud juhtumid, kus on teada selge rikkumine ja ettevõtte tunnetab, et ta on süüdi, siis kasutavad ettevõtted sellist taktikat, et nad ei anna mingisugust informatsiooni ning mõni isegi likvideerib oma raamatupidamisdokumente. Valdavas osas ikka dokumendid esitatakse, ainult me peame nüüd hindama, kas need on tõesed või mitte.

Kui palju kasutatakse venitustaktikat?

Venitustaktika on sisuliselt rohkem selle poole pealt, et kuna 90% ettevõtteid kontrollime uurimispõhimõttest lähtuvalt, s.t et meil on teada, et on tehtud tehinguid, mis pole realselt toimunud ja meil on vaja selgitada välja tegelik olukord. Maksumaksja enamasti vastab kõikidele küsimustele, mis talle esitatakse ning samuti toob ta nõutud dokumendid. Tegelikult on nende dokumentide taga olnud kas fiktiivsed tehingud või raha kasutatakse muuks otstarbeks. Siin on meie ülesandeks uurida välja tegelik olukord. Selle tulemusena venivad menetlused pikaks. Seda ei saa nimetada menetluse takistamiseks. Ettevõttel lihtsalt puudub huvi selgitada tegelikku olukorda, sest ta tahab, et kõik jääks nii nagu on kajastatud.

Kui tihti kasutatakse võimalust esitada parandusdeklaratsiooni enne revisjoni alustamist ja ka pärast menetluse algust?

Ma arvuliselt ei oska öelda, aga see on päris märkimisväärne osa maksukohustuslastest, sest siis on võimalik karistusest pääseda. Ka pärast revisjoni alustamist tehakse sageli parandusdeklaratsioone, kuna maksuhaldur saab informatsiooni rikkumise kohta ja ettevõttel pole sel juhul midagi vastu vaielda. Tema jaoks on mõistlikum esitada deklaratsiooni

parandus, kuna enamasti on ettevõttel huvi siiski edasi töötada. Samuti on see neile kasulikum edasises väärteomenetluses, sest maksu- ja tolliametnik annab koos väärteomenetlusse esitatavate materjalidega kaasa hinnangu isiku kaasaaitamiskohustuse kohta. Kui maksukohustuslane esitas parandusdeklaratsiooni, siis võib ettevõtte tänu heale hinnangule saada minimaalse karistuse. Isikute kohta, kes kaasaaitamiskohustust aga ei täitnud, me kohe märgime, et soovime nende suhtes maksimaalse karistuse rakendamist.

Kuidas kaasaaitamiskohustust peamiselt rikutakse?

Kuna me kontrollimegi ainult selliseid tehinguid, kus ettevõtte on teadlikult kasutanud fiktiivseid arveid või üksikisikud on tegelikult omanud rohkem raha, kui palganumbrid näitavad, siis ega nad eriti kaasa ei aita. Tavaliselt esitatakse küsitud dokumendid, aga need ei kajasta tegelikku olukorda. Järelikult on see maksuhalduri enda probleem tõendada, et toime on pandud maksuõigusrikkumine.

Kui tihti rakendatakse kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral trahve ja sunnirahasid?

Sunniraha rakendatakse vaid sellistel juhtudel, kui konkreetne isik, kellele on korraldus esitatud, jätab selle lihtsalt täitmata või esitab tahtlikult väga puudulikku informatsiooni. Üldiselt me sunniraha määrata ei saa, kuna isik enamasti esitab selle, mida küsitakse. Meie ülesandeks on need tõendid ümber lükata. Nii et sunniraha rakendatakse üsna vähe, sest isikuid, kes korraldustele üldse ei reageeri on vähe. Samuti tekitab sunniraha määramisel probleeme see, et isikud ei võta teadlikult korraldusi vastu. Me tahaksime tegelikult sunniraha rohkem rakendada, aga eelnevalt mainitud põhjustel pole see lihtsalt võimalik. Sageli ei määra me teadlikult sunniraha, näiteks variisikute puhul. Meie jaoks on oluline nende käest vaid vajaliku informatsiooni kättesaamine.

Eelmisel aastal koostatud memos, pealkirjaga „Koondülevaade MTK-de KO üksuste kontrollide üle 120 päeva kestvuse põhjustest” on toodud välja, et karistusi rakendatakse liiga vähe ning maksu- ja tolliametnikud on liiga vastutulelikud. Milline on Teie seisukoht?

Ei saa öelda, et me liiga vähe rakendame. Me rakendame siis, kui seda on vaja. Võibolla mõne üksiku juhtumi korral oleks tõesti võinud sunniraha määrata, aga seda ei tehtud. Enamasti on olemas hea põhjus, miks pole sunniraha rakendatud. Meie jaoks on oluline saada vajalik informatsioon kiiresti kätte. Kui aga alati rakendada sundi, siis tekib pingeline õhkkond ja informatsiooni on veelgi raskem kätte saada.

Kuidas mõjutab kaasaaitamiskohustuse rikkumine maksumenetluse läbiviimist?

Selles mõttes mõjutab, et kui kõik ettevõtted, kelle osas me kontrolli algatame, tunnistaksid kohe rikkumise üles, siis läheksid kontrollid väga kiiresti. Kuna nad aga väidavad, et tehingud on toimunud, siis tuleb tõendamisprotsessis tegelik olukord välja selgitada. Peab pöörduma kolmandate isikute poole, kelle käest on samuti raske informatsiooni saada, sest neid tuleb sageli taga otsida ning neil pole alati võimalik maksuhalduri juurde tulla. Lisaks võib neid kolmandaid isikuid olla väga palju ning see teebki kontrollid hästi pikaks. Näiteks krediitiasutustelt informatsiooni küsimisel, tuleb neile anda kuu aega täitmise tähtaega, sest pankadel on oma töö ja muu funktsioon. Nad ei saa tegeleda vaid maksuhalduri korralduste täitmisega. Selle tulemusena jääb maksuhalduri töö aga seisma. Samuti suurenevad pikkade menetluste puhul erinevad kulutused, sest esiteks maksuhaldurile tuleb palka maksta ja teiseks tuleb revidendil sageli sõita teise Eesti otsa, et näiteks kolmanda isikuga suhelda või vaatlust läbi viia ja seetõttu tuleb talle maksta päevaraha ning sõiduraha.

Lisa 3. Küsitluse vorm

Lgp Vastaja

Olen Sisekaitseakadeemia üliõpilane Heleri Kirss ja teen lõpuööd teemal “Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus maksumenetluses.” Keskendun põhiliselt kaasaaitamiskohustuse rikkumisele ning selle mõjule maksumenetluse läbiviimisele.

Käesolev küsimustik on abimaterjaliks antud töö tegemisel. Olen väga tänulik, kui leiate aega sellele vastamiseks. Küsimustik on anonüümne ja andmeid kasutan ainult oma töös.

1. Kas Teie arvates on maksukohustuslased üldiselt abivalmid ja aitavad menetluse läbiviimisele kaasa või mitte? Põhjendage.
2. Kuidas kaasaaitamiskohustust maksumenetluse ajal peamiselt rikutakse?
3. Mis põhjustel Teie arvates kaasaaitamiskohustust ei täideta?
4. Milliseid karistusi/sunnivahendeid peamiselt rakendatakse ja milliste rikkumiste puhul, kui maksukohustuslane kaasaaitamiskohustust ei täida? Kui tihti Teie neid rakendate?
5. Kas määratud karistused mõjutavad maksukohustuslase edasist käitumist?
6. Kas Teie arvates on praegused karistusnormid liiga ranged, leebed või täiesti sobivad? Põhjendage.
7. Kuidas mõjutab kaasaaitamiskohustuse rikkumine maksumenetluse läbiviimist ?
8. Kui oluline on Teie arvates kaasaaitamiskohustuse täitmine maksumenetluse läbiviimisel? Põhjendage.

9. Kas kaasaaitamiskohustusele pööratakse piisavalt tähelepanu või tuleks seda rohkem teha (teavitamine, karistuste määramine)?
10. Mida saab revident teha selleks, et isik oma kaasaaitamiskohustust korralikult täidaks?

Ette tänades,

Heleri Kirss

heleri.kirss@mail.ee

Sisekaitseakadeemia

Maksunduse ja tolli eriala