

# MAKSUKORRALDUS

KERLY LILLEMETS

© Autoriõigused Sisekaitseakadeemia, 2006

Sisekaitseakadeemia  
Kase 61 12012 Tallinn  
september 2006

# SISUKORD

EESSÕNA .....	5
1. MAKSUNDUSE ÜLDISELOOMUSTUS.....	7
1.1 Maksunduse ajalugu .....	7
1.2 Maksuõigus ja maksustamine .....	8
1.2.1 Maksuõiguse üldpõhimõtted .....	9
1.2.2 Maksuõiguse allikad ja ulatus .....	11
1.3 Eesti maksunduse ajalugu .....	12
1.3.1 Raha- ja maksusüsteemi kujunemine.....	12
1.3.2 Maksupoliitika.....	13
1.3.3 Maksukorralduse seaduse ajalugu.....	16
1.4 Eesti maksusüsteem.....	18
1.5 Maksukorralduse seadus.....	20
2. MAKSUÕIGUSSUHE .....	23
2.1 Maksuõigussuhte olemus .....	23
2.2 Maksuõigussuhte elemendid .....	24
3. MAKSUHALDURI PÄDEVUS .....	27
3.1 Maksuhalduri ülesanded, õigused ja kohustused.....	27
3.2 Maksu- ja Tolliamet.....	28
3.2.1 Struktuur ja juhtimine .....	29
3.2.2 Ülesanded .....	30
4. ÜLDISED MAKSUMENETLUSE PÕHIMÕTTED .....	32
4.1 Maksumenetluse põhimõtted .....	33
4.1.1 Uurimispõhimõte .....	35
4.1.2 Kaalutusõigus .....	36
4.1.3 Maksukohustuslase ärakuulamine.....	37
4.1.4 Teabe andmine maksukohustuslasele .....	38
4.1.5 Maksuseaduste selgituste ja juhendite andmine.....	38
4.2 Menetlusosalised.....	39
4.3 Maksusaladus .....	39
4.3.1 Avalikud andmed .....	42
4.4 Maksuhalduri haldusaktid .....	43
5. MAKSUNÕUDED JA -KOHUSTUSED .....	45
5.1 Mitterahalised kohustused.....	46
5.1.1 Registreerimiskohustus.....	46
5.1.2 Kaasaaitamiskohustus.....	47

5.1.3 Arvepidamiskohustus .....	47
5.1.4 Deklareerimiskohustus .....	48
5.1.5 Dokumentide säilitamise kohustus .....	49
5.2 Rahalised nõuded ja -kohustused.....	50
5.3 Nõuete ja -kohustuste üleminek.....	51
6. KONTROLLMENETLUS .....	53
6.1 Kontrolli eesmärk ja ulatus .....	53
6.2 Maksumaksja õigused ja kohustused kontrollmenetluses.....	54
6.3 Tõendid.....	55
6.4 Menetlustoimingud.....	57
7. MAKSUOTSUS .....	59
7.1 Maksu määramine.....	59
7.2 Maksuotsus.....	61
7.2.1 Maksuotsuse muutmine ja kehtetuks tunnistamine .....	62
7.3 Dokumentide kättetoimetamine.....	65
8. MAKSUVÕLGADE SISSENÕUDMINE.....	66
8.1 Maksuvõla teke.....	67
8.2 Tasumata maksusummal arvestatav intress .....	67
8.3 Maksuvõla ajatamine.....	69
8.4 Tagatis .....	72
8.5 Sundtäitmine .....	74
8.5.1 Maksuhalduri täitetoimingud .....	75
8.6 Vastutusotsus .....	76
8.7 Maksuvõlgade mahakandmine ja kustutamine.....	80
9. VAIDEMENETLUS.....	82
9.1 Vaidemenetluse kord.....	82
9.2 Edasikaebamise õigus.....	85
10. SUNNIVAHENDITE RAKENDAMINE.....	86
10.1 Sunnivahendid .....	86
10.1.1 Sunniraha.....	88
10.1.2 Asendustäitmine.....	89
11. KARISTUSED JA TRAHVID .....	91
11.1 Maksuõigusrikkumised .....	91
KASUTATUD KIRJANDUS .....	94

## EESSÕNA

Käesolev õppematerjal on koostatud õppevahendina Sisekaitseakadeemia maksunduse ja tolli eriala üliõpilastele, kelle sooviks on omandada maksuhalduri ametniku elukutse.

Maksukorraldus õppeainena on aluseks studiumi erialaste teadmiste omandamiseks ning on tihedalt seotud majanduse, õiguse ja raamatupidamisliku maksuarvestusega.

Õppematerjali saab kasutada loengutes õppevahendina ning ka abivahendina hilisemas praktilises töös maksuhalduri ametnikuna.

Õppematerjali eesmärgiks on anda ülevaade maksundusest, kui osast meie igapäeva elust. Seda kinnitab ka Benjamin Franklin oma ütlusega “Selles maailmas ei ole midagi kindlat, kui ainult surm ja maksud.”.

Õppematerjali kasutamine ei nõua üliõpilaselt eelnevaid teadmisi maksunduse valdkonnast, kuid eeldab üliõpilase teadmisi õiguse üldteoreetilistest alustest, sest maksuõigus on tihedalt seotud teiste õigusharudega.

Maksukorralduse loengud on üles ehitatud nii, et üliõpilane saaks peale õppeaine läbimist tervikliku pildi maksukorraldusest ning on suuteline orienteeruma maksunduse valdkonnas.

Tervikliku ülevaate saamiseks maksukorralduse üldpõhimõtetest ning nende rakendamisest on õppematerjal jagatud üheteistkümneks peatükiks.

Esimeses peatükis antakse ülevaade üldisest maksuõigusest, selle tähtsusest, ajaloost, ulatusest ning maksunduse raamseaduse - maksukorralduse seaduse - ülesehitusest.

Teises peatükis on selgitatud maksuõigussuhte olemust, tekkimise aluseid ning maksuõigussuhtest tulenevaid nõudeid ja kohustusi.

Kolmandas peatükis on loetletud maksuhalduri ülesanded ja sellega seonduvad piirangud.

Neljanda peatüki eesmärgiks on anda ülevaade maksumenetluse üldpõhimõtetest, menetlusnõuetest, menetluse liikidest.

Viienda peatüki ülesandeks on kirjeldada maksuõigussuhtest tulenevaid maksunõudeid ja kohustusi, sh rahalisi ja mitterahalisi kohustusi. Käsitletakse maksunduses kasutatavaid maksudeklaratsioone ja maksunõuete täitmist tasaarveldamise, tasumise ja tagastamise kaudu.

Kuuenda peatüki ülesandeks on anda ülevaade kontrolli läbiviimisest ja sellega seonduvast, sh maksumaksja õigustest ja kohustustest kontrolli teostamise ajal.

Seitsmes peatükk on üles ehitatud maksuotsuse kirjeldamisele ning lõpeb maksuotsuse jõustumise reeglitega.

Kaheksandas peatükis käsitleb autor maksuvõlgade sissenõudmise protseduurireegleid, sh intressi arvestamist, ajutamist, tagatise seadmist ning maksuvõlgade kustutamist ja mahakandmist.

Üheksanda peatüki teemaks on vaidemenetlus, kus selgitatakse üliõpilasele vaide esitamise võimalusi ning millised kohustused kaasnevad sellega nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile.

Üheksas peatükk lõpeb maksuhalduri poolt vaideotsuse esitamisega maksumaksjale ning maksumaksja pöördumisega kohtusse.

Kümnendas peatükis selgitatakse sunnivahendite olemust ja nende rakendamist maksumenetluses.

Õppematerjal lõpeb üheteistkümnenda peatükiga, kus käsitletakse karistusi maksuõigusrikkumiste eest.

**Õppematerjal koos maksukorralduse seadusega on maksunduse eriala üliõpilastele abivahendiks maksukorralduse loengute paremaks mõistmiseks ning maksualaste teadmiste omandamiseks.**

# 1. MAKSUNDUSE ÜLDISELOOMUSTUS

Maksustamine on riigi sõltumatuse seisukohast kesksel kohal, sest ilma sissetulekuteta ei saa riik eksisteerida. Maksustamine on muuhulgas ka sotsiaalne ja majanduslik korraldusvahend, mida saab kasutada tarbimise mõjutamiseks, säästmise suurendamiseks või äriühingu ülesehituse kujundamiseks.

Esimeses peatükis käsitletakse maksunduse ajalugu, maksunduse põhialuseid, ulatust, Eesti maksusüsteemi ning antakse ülevaade maksukorralduse seaduse ülesehitusest.

Pärast õppematerjali esimeses peatükis sisalduva materjali omandamist, peab üliõpilane olema võimeline:

- andma lühikese ülevaate ajaloost,
- defineerima ning seletama olulisi mõisteid maksundusest,
- nimetama maksuõiguse allikaid,
- võrdlema maksuõigust teiste õigustega,
- andma ülevaate maksukorralduse seaduse ülesehitusest.

## 1.1 Maksunduse ajalugu

Maksundus ei ole tänapäeva ühiskondliku elukorraldusega kaasnev nähtus, vaid inimesed on maksudega seonduvate probleemidega kokku puutunud kogu teadaoleva ajaloo jooksul.

Maksundus on vana tuhandeid aastaid. Erinevad maksud olid kehtestatud juba sajandeid e.m.a Hiinas, Babülooonias, Pärsias, Vana-Kreekas, Roomas jm. Enamasti maksustati analoogselt tänapäevaga omandit (eriti maad) aga ka isikuid. Eriti levinud oli isikumaks pearaha kujul<sup>1</sup>. Maksud tasuti valdavalt natuuras.

---

<sup>1</sup> tänapäeval aktsepteeritud maksuõiguse põhimõtete valguses ei ole pearaha enam mõeldav

Maksukogumine oli tülikas, mistõttu kasutasid kohalikud valitsejad maksunõuete rahuldamisel maksurentnikke<sup>2</sup>. Valitseja nimelt müüs maksunõude maksurentnikule ja too nõudis seejärel võla sisse oma äranägemise järgi.

Majandussuhete arenedes hakati kehtestama makse ka riiklikul tasandil, et saada vahendeid riiklike funktsioonide täitmiseks. Feodaalriigi peamised tulud laekusid valitseja maavaldustest, domeenidest ja regaalidest<sup>3</sup>. Maksude osakaal riigi eelarves kasvas seoses kapitalistliku majandusmudeli arenguga, mil maksud omandasid rahalise iseloomu.

Maksuõiguse teooria arenes kõige viljakamalt Inglismaal, kus kapitalistlik majandusmudel võeti kasutusele mõnevõrra varem. Rahandusteaduse ja maksuõiguse teooria üheks loojaks on Inglise majandusteadlane ja klassikalise poliitökonoomia esindaja A. Smith (1723-1790). Tema teooria põhialused on esitatud teoses “Uurimus rahvaste rikkuse loomusest ja põhjustest.”

Rahandusteoreetikute hulgast peetakse maksuõiguse teooria silmapaistvamaks uurijaks sakslast Adolf Wagnerit (19. saj). Ta töötas 1860ndatel ka Tartu Ülikoolis professorina. Temalt on pärit neljaköiteline õpik “Rahandusteadus”. Wagner arendas ka tänapäeval levinud sotsiaalset rahandusteooriat, mille kohaselt SKP<sup>4</sup> ümberjaotamine maksude abil ja maksude vahendusel toimub kõikide sotsiaalsete klasside ühistes huvides ja seetõttu on maksupoliitika abil võimalik tagada sotsiaalset võrdsust ja klassidevahelist rahu.

## **1.2 Maksuõigus ja maksustamine**

Maksuõigus on haldusõiguse eriosa valdkond, mis reguleerib riiklike ja kohalike maksude kehtestamist, määramist ja sissenõudmist.

Maksuõiguses rakendatakse haldusõiguse ja haldusmenetluse üldpõhimõtteid ning maksuvaidlused lahendatakse halduskohtus.

Maksuõigus on finantsõiguse üheks osaks, mis reguleerib avaliku võimu fiskaalseid suhteid füüsiliste ja juriidiliste isikutega.

---

<sup>2</sup> tänapäeva analoogia inkassofirmadega

<sup>3</sup> regaal on valitseja ainuõigus saada tulu mõnest majandusharust, tuntud on müntimisregaal, jahi-, kalapüügi-, kaevandamisregaalid jm

<sup>4</sup> sisemajanduse koguprodukt



Maksuõiguse normid ei loo uut õigust, vaid kirjeldavad viidete kaudu teiste õigusharude valdkonda kuuluvaid nähtusi. Maksuõigus on tihedalt seotud teiste õigusharudega - riigiõiguse, eelarveõiguse, halduskohtumenetluse, täitemenetluse, pankrotimenetluse, karistusõiguse, rahvusvahelise õiguse ja pärimisõigusega.

Maksuõiguses tuleb eristada materiaalõigust ja menetlusõigust. Materiaalõiguse normid sätestavad maksukohustuse sisu, maksu objekti, subjekti, maksumäära. Enamus materiaalõiguse sätteid asuvad maksuseadustes. Olulisemad menetluse sätteid võib leida maksukorralduse seadusest. Menetlusõiguse normid reguleerivad maksu deklareerimise, tasumise, maksukohustuslase kontrollimise, maksu määramise, sissenõudmise ja vaidluste lahendamise korda. Materiaalse maksuõiguse ja menetlusõiguse eristamine on vajalik, sest materiaalõiguse rakendamisel kohaldatakse õigussuhte tekkimise ajal kehtinud seadust, menetlusõiguses rakendatakse menetlustoimingu ajal kehtivat seadust.

Maksuõiguse üldosa on koondunud maksukorralduse seadusesse, sisaldades kõikide seaduste kohta kehtivaid üldpõhimõtteid. Maksuõiguse eriosa moodustavad maksuseadused, mis sätestavad konkreetsed maksud.

### 1.2.1 Maksuõiguse üldpõhimõtted

#### **Õiguskindluse põhimõte**

Õiguskindluse põhimõte on õigusriigi oluline tunnus. Õiguskindluse üldpõhimõttest tulenevad:

- *õiguspärase ootuse põhimõte* – isiku õigusi piiravate üldaktide tagasiulatuva kehtestamise keeld;
- *usalduse kaitse põhimõte* – halduspraktika ja haldusorganite antud teabe siduvus;
- *õigusselguse põhimõte* – õigusaktide süsteem peab olema normi adressaadile arusaadav;
- *õigusrahu põhimõte* – nõuete aegumine, õiguste minetamine; haldusaktide muutmise piirangud.<sup>5</sup>

Maksukohustuslasel on õigus eeldada riigi, sh maksuhalduri tegevuse ja otsuste<sup>6</sup> ning järelduste õiguspärasust. Õiguskindluse põhimõtte kohaselt ei ole lubatud korduv üldkontroll ehk revisjon. Maksukohustuslasel on õigus eeldada, et kui riik on teatud perioodi osas ühe maksu lõikes

---

<sup>5</sup>Lasse Lehis: "Maksuõigus" (Kirjastus Juura, Tallinn, 2004), lk 87

<sup>6</sup> Nt maksuhalduri haldusaktide ja maksuteadete

teostanud kontrolli ja maksukohustuse õiguspärasuse hindamisel on kõigi maksumääramise jaoks oluliste asjaoludega arvestanud, siis lõpptulemus on õige ja lõplik.

### **Proportsionaalsuse põhimõte**

Proportsionaalsuse põhimõte on seotud isikute põhiõiguste ja –vabaduste piiramisega. Iga demokraatliku riigi, sh selle maksusüsteemi toimimiseks on vajalik piirata isikute põhiõigusi ja –vabadusi, kuid proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei tohi selline piiramine moonutada põhiõiguste ja –vabaduste olemust<sup>7</sup>. Õigusi ja vabadusi ei tohi piirata suuremas ulatuses, kui on lubatud seadusega. Riigivõimu poolt kasutatavad vahendid peavad olema vajalikud, vastavuses soovitud eesmärgiga ning ei ole lubatud rakendada ülemäärast sundi. Maksukohustuslasele kui haldussuhte nõrgemale poolele tuleb tagada kaitse riigivõimu omavoli eest.

### **Seaduslikkuse põhimõte**

Riiklikud maksud sätestab seadus<sup>8</sup>. Isiku maksukohustus peab tekkima üksnes seaduse alusel, st maksuhaldur on õigustatud maksu määrama ja sisse nõudma üksnes seadusega määratud ulatuses. Maksude sätestamise pädevuse delegeerimine seadusandjast madalamal asuvale organile oleks vastuolus põhiseaduse paragrahvist 4 tuleneva võimude lahususe ja tasakaalustatuse põhimõttega.

### **Legaliteedi põhimõte**

Riigivõimu teostatakse üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel ning õigusi ja vabadusi võib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Maksuõiguses väljendub legaliteedi põhimõte eelkõige maksukorralduse seaduse paragrahvis 11 sätestatud uurimisprintsipi kaudu. Legaliteedi põhimõtte kohaselt on maksuõiguses keelatud kokkulepete sõlmimine. Maksunõue tekib vahetult seaduse alusel, sõltumata maksuhalduri tegevusest. Kokkulepete lubamine seaks ohtu maksumaksjate võrdse kohtlemise ja ühetaolise maksustamise põhimõtete realiseerimise.

### **Ühetaolise maksustamise põhimõte**

Kõiki võrreldavas olukorras olevaid maksukohustuslasi tuleb kohelda võrdselt<sup>9</sup>. Võrdne maksustamine tähendab, et kõiki maksumaksjaid maksustatakse lähtuvalt nende maksevõimelisusest.<sup>10</sup> Maksumenetluses on keelatud maksumaksja eelistamine rahvuse, soo, usutunnistuse või muu tunnuse alusel.

---

<sup>7</sup> EV PÕHISEADUS § 11

<sup>8</sup> EV PÕHISEADUS § 113

<sup>9</sup> EV PÕHISEADUS § 12

<sup>10</sup> Maksevõimelisuse põhimõtte kohaselt sekkub riik maksude kehtestamisega esmajärjekorras majanduslikult aktiivsete indiviidide tegevusse, sest maksuobjektid on seotud majandustegevuse resultaatidega, mille kaudu avaldub isiku

## Majandusliku tõlgendamise reegel

Maksuõiguse kui iseseisva õigusharu jaoks ei kehti alati teistes õigusharudes kehtivad definitsioonid ja tõlgendused, mille tulemusena ei ole teistes õigusharudes kehtivad definitsioonid ning tõlgendused maksuseaduste tõlgendamisel siduvad. Maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust ja selle tehingu reaalsest tagajärgedest, mitte juriidilisest vormist. Maksustamisel lähtutakse eelkõige tehingutega kaasnevatest majanduslikest tagajärgedest, mitte tehinguga seotud formaalsetest õigustoimingutest. Majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaselt ei loeta maksustamisobjektiks raamatupidamiskandeid vaid kannete aluseks olevaid majandustehinguid.<sup>11</sup>

### 1.2.2 Maksuõiguse allikad ja ulatus

- Põhiseadus – maksude kehtestamine toimub ainult seaduse alusel võimude lahususe põhimõttest tulenevalt<sup>12</sup>
- Euroopa Ühenduse õigusaktid
- Seadused<sup>13</sup>
- Rahvusvahelise õiguse üldtunnustatud põhimõtted ja normid on Eesti õigussüsteemi lahutamatu osa<sup>14</sup>
- Välislepingud – maksulepingud vältimaks erinevate riikide vahel topeltmaksustamist, vastastikune maksualane infovahetus
- Valitsuse ja ministri määrused
- Kohtupretsedendid – ei ole Eestis õiguse allikaks. Kõrgema kohtu otsus on kohustuslik ainult sama asja edasisel arutamisel. Riigikohtu põhiseadusliku järelevalve kolleegiumi otsused on täitmiseks kohustuslikud kõikidele riigiasutustele, ametnikele, kohtutele, füüsilistele ja juriidilistele isikutele.
- Kohaliku omavalitsuse õigusaktid – volikogu maksumäärused kohalike maksude seaduse § 4 alusel. Kohalikud omavalitsused võivad kehtestada ainult kohalike maksude seaduses ettenähtud makse.

---

maksevõime. Maksevõime avaldumise põhilised vormid on tulu, omand ja tarbimine. Maksevõimelisuse järgi maksustamise oluline tunnus on maksude paljusus, sest ainult nii on võimalik maksimaalselt hõlmata kõiki maksumaksjate majandustegevuse resultate ning jaotada maksukoormust ühiskonna liikmete vahel ühtlasemalt. Erinevad maksuliigid tasakaalustavad üksteist ja tagavad maksusüsteemi paindlikkuse.

<sup>11</sup> MKS § 82-84

<sup>12</sup> EV PÕHISEADUS § 4, 11, 12 ja 113

<sup>13</sup> MKS ja erinevad maksuseadused

Maksuõiguse kokkupuutepunktid teiste õigusharudega:

- riigiõigus – põhiõiguste kaitse maksmenetluses, rahandusasutuste pädevus
- eelarveõigus – maksutulude laekumine
- halduskohtumenetlus – maksuvaidluste lahendamine halduskohtus
- tsiviiltäitemenetlus ja pankrotimenetlus – maksuvõlgade sissenõudmine
- pärimisõigus – maksuvõlgade üleminek pärijale
- karistusõigus – maksukaristusõigus
- rahvusvaheline õigus – piiriülesed maksuõigussuhted

## **1.2 Eesti maksunduse ajalugu**

Eesti Vabariigi loomisel 1918 aastal võeti õigussüsteemi kujundamisel aluseks Eesti territooriumil varem kehtinud Saksamaa ning Venemaa õigussüsteemid. Ka riigi raha ja maksusüsteemi ülesehitamise teoreetiliseks aluseks võeti see, mis Saksamaa ja Venemaa eeskujust alles oli jäänud.

Maksupoliitika kujunemise algusjärgus oli oluline roll Ajutisel Valitsusel, kes omas samaaegselt nii ajutisi seadusandlikku kui ka täidesaatvat võimu. Seega oli talle erakorraliste olude tõttu antud erivolitus kehtestada Eesti kodanikele täitmiseks kohustuslikke õigusakte. Ajutise Valitsuse poolt vastuvõetud määrused esitati hiljem siiski ka parlamendile vastuvõtmiseks.

1919 aprillist hakkas seadusandja rolli täitma Asutav Kogu, mille juurde loodi ka spetsiaalne Rahaasjanduse komisjon, kelle ülesandeks oli rahanduse ja maksunduse alaste seaduseelnõude väljatöötamine.

15. juunil 1920 Asutava Kogu poolt vastuvõetud Põhiseaduses kehtestatud võimude lahususe põhimõtte kohaselt võis makse kehtestada vaid seadusega ning seadusandlik võim on vaid Riigikogul. Eestis kehtestati kolmetasandiline haldussüsteem ja maksutulud jagunesid riigi keskvalitsuse, maakonnavalitsuse ning linnade ja valdade vahel.

### **1.3.1 Raha- ja maksusüsteemi kujunemine**

Otstarbekuse põhimõttest lähtudes jäeti esialgu kehtima Saksa okupatsiooniaegne sissetulekumaks ja taastati ka enamuses Vene tsaaririigi aegsed maksud (sh tollitariifid) ja lõivud.

---

<sup>14</sup> EV PÕHISEADUS § 3

Riigi maksutulud olid algusaastatel vägagi tagasihoidlikud, mistõttu riigi funktsioneerimiseks oluliste kulude katmiseks kasutati peamiselt muid vahendeid: peamiselt raha<sup>15</sup> aga ka riiklike võlakirjade emissioon, välislaenuid.

Riigi dramaatilise rahapuuduse vähendamiseks kaaluti ka ühekordse varandusemaksu kehtestamist 10% ulatuses, kuid sellest loobuti.

Olukord hakkas stabiliseeruma peale Nõukogude Venemaaga peetava sõja lõppu 1920 kevadel – järsult vähenesid sõjapidamiskulud ning Eesti sai rahulepingu kohaselt kahjutasuks 15 miljonit kuldrubla. Ka kaitsetollid alanesid ning Nõukogude Venemaa hakkas vahendite hankimiseks realiseerima läbi Eesti oma hiiglaslikke kullavarusid.

Läbimõtlematu rahapoliitika, Nõukogude Venemaale orienteeritud kaubanduse kokkuvarisemine ja 1923 põllusaakide ikaldus viis Eesti tõsisesse majanduskriisi. Eesti rahandussüsteemi päästis 1924 aastal ametisse astunud Friedrich Akeli valitsuse poolt 1928 läbiviidud rahareform (senine mark asendati krooniga, mis seoti Rootsi krooniga). 1927 reformiti ka Eesti Pank ja muudeti valitsusest sõltumatuks.

### 1.3.2 Maksupoliitika

#### **Peamised riiklike maksude liigid**

Otseste maksudena oli kehtestatud tulumaks, äri- ja tööstusemaks (maksukohustuslaseks olid üldistel alustel ka riigi osalusega äriühingud), maks kapitaliprotsentidelt, maa- ja hoonetemaks, kinnistumaks, pärandi- ja kinkemaks.

Kaudsete maksudena: tollitariifid ja aktsiisid, läbikäigumaks ehk kumuleeruv käibemaks.

Lõivudena nt tempelmaks ja patendid.

## Maksude kogumine

Ka maksuasutuste loomisel võeti aluseks veneaegne süsteem. Seni maksude kogumisega tegelenud tsaariaegsed renteid asendati 1922 vastavate Eesti Panga osakondadega. Peale Rahandusministeeriumi ja Kaubanduse-tööstuseministeeriumi ühendamist Majandusministeeriumiks 1929, ühendati ka senised Otsekoheste maksude valitsus, Aktsiisivalitsus ja Tollivalitsus ühtseks Maksuvalitsuseks. Majandusministeeriumi juurde loodi apellatsiooninstanttsidena Maksupeakomitee ja Tollipeakomitee, kelle ülesandeks oli vastavalt maksu ja tollialaste kaebuste läbivaatamine.

Kohalikul tasandil oli moodustatud tulu- ja ärimaksu komisjonid. Komisjoni ülesandeks oli maksusummade määramine ja vaidluste lahendamine. Komisjon koosnes esimehest ja üheks aastaks nimetatavatest kaasistujatest. Ärimaksukomisjoni kaks kaasistujat nimetas ametisse Kaubandus-Tööstuskoda ning tulumaksukomisjoni kaasistujad Kaubandus-Tööstuskodast, Põllutöökoda ja Maavalitsus. 1937 aastaks oli maksude sissenõudmise süsteem omandanud kaasaegsed jooned.

Maksude kogumine oli esialgu politsei ülesandeks, kuid juba 1926 arutati võimalust anda maksude sissenõudmise kohustus üle kohalikele omavalitsustele. Tähtajaks täitmata maksunõuete sundtäitmisega tegeles siiski edasi (kohalik) politsei – tähtajaks maksude tasumata jätmine oli suureks probleemiks paljudes kohalikes omavalitsustes.

Märkimist väärib tegelikult ka Eesti finantsõiguse suurkuju Juhan Vaabel (1899-1971). Tegemist on ühega üheksast eestlasest, kellele Tartu Ülikool omistas kahe maailmasõja vahelisel perioodil teaduslike tööde eest õigusteaduse doktori kraadi. Doktoritöö teemaks oli Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleemid<sup>16</sup>.

1932.a valis USA maksude uurimise instituut ta oma liikmeks. Vaabel oli ka Rahvasteliidu fiskaalkomitee korrespondentsliige ning 1929 aastal alustas tööd majandusministeeriumis<sup>17</sup>. Töötas nõuniku, peasekretäri ning rahandusosakonna direktorina, 1931 määrati ta ministri abiks. 1940.a sai Vaabelist rahanduse rahvakomitee esimene asetäitja, Eesti Panga juhatuse esimees. 1946.a valiti

---

<sup>15</sup> Raha emiteerimise õigus oli Eesti Pangal, mis oli sisuliselt valitsuse kontrolli all.

<sup>16</sup> Õppis ka Praha ja Pariisi ülikoolides. Vaabel sai Rockefelleri Fondi stipendiumi teadustöökõõ Genfis, kuhu jäi 1937.a märtsini.

<sup>17</sup> 1934 esitati Vaabelile süüdistus riigireetmises seoses Eesti Vabadussõjalaste Liidu oletatava majandusministriks hakkamisega. Seotust sellega ei tõendatud, kuid ta tagandati ametist majandusministeeriumis, 1935.a lõpus ka ülikooli teenistusest. 1936. a Vaabel siiski rehabiliteeriti.

ta Eesti Teaduste Akadeemia liikmeks. Ta tegeles praktilise maksundusõiguse normistiku rakendamise, korrastamise ja reformimisega.

### **Vaabeli seisukohad maksundusest:**

Maksundusõigus peab oma mõistesüsteemi sisustamisel tuginema tegelikus elus käibivatel majandusmõistetel. Maksundusõigusnormide tõlgendamisel tuleb toetuda mitte nende mõistete tsiviilõiguslikule tähendusele, sest tsiviilõigus on maksundusõigusele võõras, vaid nende majanduslikule tähendusele. Majanduslik tähendus sõltub sellest, millised ülesanded on maksunduse ette seatud (maksunduse eesmärgid).

Maksundusõiguse mõiste määratlemisel on vaja piiritleda maksundusõiguse rakendamisala, st maksustamisala. Riigivõimu üheks sotsiaalseks ülesandeks on ühiskonnaelu tagamine ja kindlustamine. Selle täitmiseks vajab riik vahendeid ja raha. Tulude laekumine ei tohi olla vägivallaakt, vaid õiguslikult korraldatud. Seetõttu peavad tulu hankimise tingimused olema õigusnormidega täEV Põhiseaduselt määratletud, eeskätt seadusega. Seadus määrab abstraktselt kindlaks need asjaolud, mille esinemise korral tekib isikutel kohustus anda tasuta riigile valdamiseks oma tulu või varaosa rahaline ekvivalent.

Seadus annab riigil õiguse omandada see raha rahaomaniku täieliku õigusjärglasena. Sellist eraomandi varandus(tulu)osade rahalise ekvivalendi riigi omandiks tasuta ülekantavaid tulusid nimetatakse maksutuludeks. Rahasummad on aga maksud. Mõiste, mis iseloomustab funktsionaalselt kõiki riigi maksuülekandeid, on maksundus.

Lõiv on maksuga sarnane tulu liik, mis tunnustelt on sarnane maksuga. Maksundus peab looma kohustusvahekorra kahe normiaddressaadi vahel, mille põhjal õigustatud adressaat on õigustatud nõudma ja kohustatud adressaat on kohustatud teostama rahalist ülekannet, mis seaduses on määratud selle sisuks.

### 1.3.3 Maksukorralduse seaduse ajalugu

Alates 07.01.1990 kuni 05.01.1994 kehtis Eestis Eesti NSV maksukorralduse seadus, mis andis Eesti iseseisvale maksusüsteemile üldalused. Maksukorralduse seadus nimetas võimalikud Eestis kehtestatavad maksud ning nende põhitunnused.

06.01.1994 kuni 30.06.2002 kehtis Eestis maksukorralduse seadus<sup>18</sup>, mis reguleeris vaid maksuõiguse üldosa ning maksumenetluse sätteid.

01.07.2002 kehtima hakanud uue maksukorralduse seaduse<sup>19</sup> eesmärgiks on konkreetsemate menetluse läbiviimise eeskirjade sätestamine, maksuhalduri käitumisjuhised kehtestamine ning täiendavate võimaluste andmine kohustusi rikkunud isikutele maksu määramiseks ja sissenõudmiseks.

Eesti Vabariigi maksuseadused hakkasid kehtima 1991-st. aastast. Maksuseadusi iseloomustas üldisus, sisaldades vaid kõige olulisemaid sätteid. Seadused koosnesid umbes kümnest paragrahvist ning täEV Põhiseadusustavad regulatsioonid sai leida Rahandusministeeriumi rakendusjuhenditest.

Tulumaks kehtestati 1991.aastal, kus algselt kehtisid füüsiliste ja juriidiliste isikute jaoks erinevad tulumaksuseadused ja maksumäärad. Füüsilistele isikutele kehtis progresseeruv tulumaksumäär ning juriidilisele isikule kehtis alates 1992.aastast 35% tulumaksumäär. Alates 1994 - 2004 kehtis nii ettevõtetele kui füüsilistele isikutele ühtne tulumaksumäär 26%<sup>20</sup> ning tulu maksustamise põhimõtted said sätestatud ühes seaduses. Aastatel 2005 kuni 2009 vähendatakse tulumaksumäära järk-järgult kuni 20% -ni. 2006.a. on tulumaksu määraks kehtestatud 23%.

Alates 2000. aastast ei maksustata juriidiliste isikute teenitud kasumit, vaid dividende ja ettevõtlusega mitteseotud kulusid. Seega mindi 2000. aastal ettevõtete maksustamisel traditsiooniliselt kasumi maksustamiselt üle kasumi maksustamisele selle jaotamisel. Euroopa Kohtu ja Euroopa Komisjoni tõlgenduse kohaselt ei ole Eestis kehtiv taoline tulumaksusüsteem kooskõlas ema- ja tütarriühingute direktiiviga ning Euroopa Liiduga sõlmitud liitumislepingus on ette nähtud ülemineku periood 2008. aasta lõpuni. Nimetatud tähtajaks tuleb Eestil teha juriidilise isiku tulu maksustamise osas muudatusi.

---

<sup>18</sup> RT I 1994, 1, 5

<sup>19</sup> RT I 2002, 26, 150

<sup>20</sup> 2005. aasta alguseks on Eesti eeskujul ühtse maksumäära kasutusele võtnud ka teised Euroopa riigid – nt Slovakkia, Läti, Leedu, Venemaa, Ukraina, Rumeenia.



Pensioni- ja ravikindlust finantseeriv sotsiaalmaks kehtestati samuti 1991.aastal, mil see koosnes vaid pensionikindlustuse osast (20%). 13%-ne ravikindlustusmaks hakkas kehtima 1992.aastal iseseisva sundkindlustusena. 1994 kuni 1999 haldasid kohalikud pensioniametid ja haigekassad sotsiaalmaksu sotsiaal- ja ravikindlustuse osas eraldi, kuid pensionireformiga anti uues sotsiaalmaksuseaduses<sup>21</sup> maksu haldamine üle Maksuametile ning maksuarvestus muudeti isikustatuks<sup>22</sup> ja kassapõhiseks. Alates 2002.aastast kehtivad Eestis uued sotsiaalkindlustuse liigid: töötuskindlustus ja kogumispension.

Käibemaksu, kui lisandunud väärtuse maksu, algseks maksumääraks 1991.aastal oli 7%, millele kohalikud omavalitsused võisid lisada täiendava 3% kohaliku käibemaksu. Alates 1992.aasta algusest kuni rahareformini kehtis ühtne 10% käibemaksumäär, millele järgnes tänaseni kehtiv 18% käibemaksumäär. Poliitilise lobitöö tulemusena rakendatakse alates 1999. aastast lisaks standardmääradele ühte madaldatud määra 5% teatud kaupadele ja teenustele. Nendest olulisema negatiivse mõjuga riigieelarvele on soojusenergia ning kütteenite 5%-line maksumäär.

Seoses Eesti astumisega Euroopa Liitu kehtib Eestis alates 01.04.2004.a. uus käibemaksu redaktsioon<sup>23</sup>. Enne liitumist Euroopa Liiduga, püüti käibemaksu seaduses võimalikult palju kooskõlla viia EL direktiividega ning juba 1994.a käibemaksuseadus põhines EL kuuenda käibemaksudirektiivi põhimõtetel.

Algselt kehtestati maamaks valitsuse määrusega ning vaid juriidilistele isikutele. Praegu kehtiv maamaksuseadus kehtib alates 01.07.1993<sup>24</sup>. Erinevalt valdavast enamusest teistest riikidest, maksustatakse Eestis vaid maad, mitte sellel asuvaid hooneid või rajatisi ning see on kehtestatud riikliku maksuna. Seda siiski vaid haldamise otstarbekuse tõttu ning alates 1996. aastast kantakse maamaksulaekumised kohaliku omavalitsuse eelarvesse.

Aktsiiside kehtestamine alkoholile, kütusele, tubakale on Euroopa Liidu õiguse kohaselt liikmesriikidele kohustuslik. 1990 kuni 1993 kehtis Eestis nimetatud kolme aktsiisi kohta ühine seadus kuid kuni 31.03.2003 kehtis Eestis iga aktsiisi liigi kohta eraldi seadus. Lisaks maksustati 1990ndatel aktsiisiga ka mootorsõidukeid. Alates 01.04.2003 kehtib Eestis taas ühine

---

<sup>21</sup> RT I 2000, 102, 675

<sup>22</sup> isiku sotsiaalsete garantiide suurus sõltub tema poolt või tema eest tasutud maksu suurusest

<sup>23</sup> RT I 2003, 82, 554

<sup>24</sup> RT I 1993, 24, 428

aktsiisiseadus<sup>25</sup>. Lisaks on kehtestatud pakendiaktsiis, mis on eelkõige tarbimisharjumuste mõjutaja, kuid eelarvelaekumiste seisukohalt tähtsusetu.

Hasartmängumaks kehtestati 1992. aasta novembrist, kus maksumäärad olid seotud mängukäibega. 1996.aastal mindi hasartmängude maksustamisel üle fikseeritud maksumääradele. Alates 2002.aastast kehtib Eestis uue hasartmängumaksu seadus<sup>26</sup>.

Raskeveokimaksu maksavad Eesti liiklusregistris registreeritud raskeveokite ja nende haagiste omanikud või kasutajad ning maksumäär sõltub veoki raskusest ja vedrustuse tüübist. Maksu kehtestamise nõue tuleneb Euroopa Liidu nõuetest eesmärgiga koguda raha maanteede hooldamiseks. Raskeveokimaks hakkas kehtima Eestis 2004.aastal<sup>27</sup>.

Tollimaks kehtis Eestis 1991-1992 ning uuesti alates 2000. aastast. Alates 01.04.2004. aastast kehtib Eestis Euroopa Ühenduse tolliõigus.

## **1.4 Eesti maksusüsteem**

Eesti maksusüsteem koosneb maksuõiguse erinormidest, st riiklikest ja kohalikest maksudest.

**Maks** on seadusega või seaduse alusel kohaliku omavalitsuse määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike suhete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus, millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks.<sup>28</sup>

**Maksuseadus** on seadus, millega sätestatakse maks.<sup>29</sup>

Maksude liigitamisel riiklikeks ja kohalikeks on aluseks maksu kehtestamise pädevus. Riiklikud maksud on kehtestatud Riigikogu maksuseadusega, kohaliku maksu kehtestab omavalitsusüksuse esinduskogu/volikogu maksumäärusega.

---

<sup>25</sup> RT I 2003, 2, 17

<sup>26</sup> RT I 2002, 28, 158

<sup>27</sup> RT I 2000, 81, 515

<sup>28</sup> MKS § 2

<sup>29</sup> MKS § 4

Riiklikud maksud on kehtestatud maksuseadustega, milles on sätestatud subjekt, maksu objekt, maksumäär, maksu saaja või laekumise koht, maksusoodustused, maksumäär arvutamise ja tasumise kord, tähtajad ning sellest tulenevad lisakohustused.

Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 113 kohaselt sätestab riiklikud maksud seadus, seega saab maksukohustuste tekkimiseks aluseks olla üksnes seadus.<sup>30</sup>

Riiklikeks maksudeks on:

- 1) tulumaks,
- 2) sotsiaalmaks,
- 3) maamaks,
- 4) hasartmängumaks,
- 5) käibemaks,
- 6) tollimaks,
- 7) aktsiisid,
- 8) raskeveokimaks.

Riiklikud maksud liigitatakse maksukoormuse avaldumise vormi järgi veel otsesteks ja kaudseteks. Otsesteks maksud on tulumaks, maamaks, raskeveokimaks. Otseste maksu maksja täidab maksukohustust oma nimel ja enda arvel. Kaudse maksu maksja täidab maksukohustust oma nimel ja teise isiku arvel. Kaudne maks liidetakse maksustatava kauba või teenuse hinnale ning maksukoormus langeb tarbijale. Kaudseteks maksudeks on käibemaks, aktsiis, tollimaks.

Riiklikeks makseteks on töötuskindlustuse ja kogumispensioni makse. Riiklike maksude ja maksete maksuhalduriks on Maksu- ja Tolliamet.

Maksukorralduse seaduses<sup>31</sup> nimetud riiklike maksude loetelu ei ole ammendav, see on igal hetkel täiendatav.

Kohalikud maksud kehtestatakse kohaliku omavalituse volikogu poolt oma haldusterritooriumil vastavalt kohalike maksude seaduses kehtestatud tingimustele.

---

<sup>30</sup> Riigikohtu EV PÕHISEADUS järelvalve kolleegiumi 23.03.1998 otsus nr 3-4-1-2-98 (vt EV PÕHISEADUS § 11, 113 ja 19 koosmõju)

Kohalikeks maksudeks on:

- 1) müüгимaks,
- 2) paadimaks,
- 3) reklaamimaks,
- 4) teede ja tänavate sulgemise maks,
- 5) mootorsõidukimaks,
- 6) loomapidamismaks,
- 7) lõbustusmaks,
- 8) parkimistasu.

Kohalike maksude kehtestamisel kohaliku omavalitsuse reaalse tuluallikana on sätestatud piirang, et kohalik maks ei tohi takistada inimeste, kaupade ja teenuste vaba liikumist ning maksuobjekti ei tohi maksustada rohkem kui ühe kohaliku maksuga.

## **1.5 Maksukorralduse seadus<sup>32</sup>**

Maksukorralduse seadus on kõige olulisem maksuõiguse akt, mis koondab endasse maksuõiguse üldosa sätted, maksumenetluse ning maksualaste väärtegade koosseisud. Maksukorralduse seadus sisaldab kõikide maksude kohta kehtivaid üldpõhimõtteid. Maksukorralduse seaduse alusel ei koguta ühtegi maksu, kuid sellega määratakse maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused, vastutus, maksumenetluse ja maksuvaidluste lahendamise kord. Maksukorralduse seadus sätestab maksude kogumise süsteemi ja on raamseaduseks kõikidele maksuseadustele.

Tolli poolt hallatavate maksude puhul kuulub maksukorralduse seadus kohaldamisele siis, kui tollieeskirjades on vastav küsimus reguleerimata.

Maksukorralduse seaduse eesmärgiks on konkreetsete menetluste läbiviimise eeskirjade sätestamine, mis annab maksuhalduri ametnikele käitumisjuhiseid ning seeläbi loob maksumaksjale kindlustunde.

Praegu kehtiv maksukorralduse seadus jõustus 01.07.2002. a ning on jagatud viieteistkümneks peatükiks. Esimese peatüki üldsätetes on toodud välja seaduse reguleerimisala, kesksed mõisted ning sätted, mis puudutavad maksuhalduri põhikohustusi, maksukohustuslase registreerimist ning

---

<sup>31</sup> MKS § 3

<sup>32</sup> RT I 2002, 26, 150

maksusaladust. Rõhutatakse maksuhalduri seadusest tulenevat kohustust tagada maksude tasumise õigsuse kontroll ja vajadusel vastavate meetmete kasutuselevõtt.

Maksukorralduse seaduse teises peatükis käsitletakse maksunõudeid ja maksukohustusi, mis tulenevad maksuseadustest või maksukorralduse seadusest, nende üleminekut ning lõppemise aluseid.

Maksukorralduse seaduse kolmandas peatükis on kirjeldatud maksumenetluse üldsätteid, nimetatud menetlusosalised, menetlusalluvust, menetluse reeglid ning menetluse tulemused.

Neljas peatükk maksukorralduse seadusest reguleerib dokumentide kättetoimetamist, mis on analoogne haldusmenetluse seadusega<sup>33</sup>.

Viies peatükk maksukorralduse seadusest sätestab maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse maksumenetluses, maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel.

Maksukorralduse seaduse kuues peatükk defineerib tõendi, reguleerib tõendite kogumise ning teabe nõudmise maksukohustuslaselt ja kolmandatelt isikutelt ning sellega kaasnevad piirangud.

Seitsmendas peatükis käsitletakse revisjoni, kui kõige olulisemat maksude tasumise ja kinnipidamise õigsuse kontrolli liiki.

Kaheksandas peatükis on reguleeritud maksudeklaratsioonide esitamist, parandamist, allkirjastamist, sätestatakse maksukohustuslase poolt esitatud andmete tõenduslik jõud ning käsitletakse maksusumma määramiseks maksuhalduri poolt antavaid haldusakte.

Üheksandas peatükis on kirjeldatud maksu ja maksu kõrvalkohustuste täitmist, tasumist, tasaarveldamist ning tagastusnõude täitmist maksuhalduri poolt.

Kümnendas peatükis käsitletakse makseraskustes maksukohustuslase maksuvõla tasumist maksuvõla ajatamise teel ning kuidas eristab maksukorralduse seadus lootusetu maksuvõla mahakandmist maksuvõla kustutamisest.

---

<sup>33</sup> MKS-is sätestamata juhtudel lähtutakse maksumenetluses HMS regulatsioonist.

Üheteistkümnenda peatüki eesmärgiks on selgitada intressi, kui maksuõigussuhtest tulenevat kõrvalkohustust. Kehtiv maksukorralduse seadus eristab kaht liiki intresse: maksukohustuslase poolt riigile makstavaid intresse ning maksukohustuslasele makstavaid intresse.

Kaheteistkümnnes peatükk reguleerib tagatisega seonduvaid asjaolusid seoses maksuvõlgade tasumise ajatamise ning haldusakti täitmise peatamisega.

Kolmeteistkümnnes peatükk on jagatud kaheks: maksuvõlgade sundtäitmist reguleerivaks ning mitterahaliste kohustuste täitmise tagamise jaoks. Nimetatud peatükk sätestab maksuhalduri kohustuse maksuvõla sissenõudmiseks.

Maksukorralduse seaduse neljateistkümnendas peatükis on reguleeritud maksuvaidluste kohtueelne lahendamise kord.

Maksukorralduse seaduse viimasesse peatükki on kogutud maksuõigusrikkumiste eest kohaldatavad karistused.

Maksukorralduse seadus on üldine maksukohustust reguleeriv seadus, mis sätestab maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelise suhtlemise põhireeglid. Maksukorralduse seadus sätestab maksuhalduri ning maksukohustuslase põhilised kohustused ja õigused maksumenetluse läbiviimise käigus.

## 2. MAKSUÕIGUSSUHE

Maksuõigussuhe on võlasuhe, mis tekib maksumaksja ja maksuhalduri vahelise subordinatsiooni suhtena. Maksuõigussuhtes on maksumaksja nõrgemaks pooleks, millest tulenevalt peavad olema tema õigused maksmenetluses kaitstud.

Õppematerjali teises peatükis käsitletakse maksuõigussuhte olemust, tekkimise aluseid, suhte elemente, maksuõigussuhtest tulenevaid nõudeid ja kohustusi, võimalikke maksusoodustusi ja tähtaegu.

Üliõpilane peab pärast käesoleva peatüki omandamist olema võimeline:

- selgitama maksuõigussuhte olemust,
- nimetama maksuõigussuhte elemente,
- loetlema maksuõigussuhtest tulenevaid nõudeid ja kohustusi,
- defineerima mõisteid.

### 2.1 Maksuõigussuhte olemus

Maksuõigussuhe on seaduse alusel tekkiv õigussuhe maksumaksja ja maksu saaja vahel, millest tulenevad mõlema poole õigused ja kohustused ning kus avalik-õiguslike nõuete täitmine tagatakse riigi sunniga (sunniraha, asendustäitmine, menetluskulude hüvitamine, summade määramine ja sissenõudmine). Maksuõiguse normide rikkumise eest on ette nähtud karistused.

Maksumaksja on kohustatud tasuma vaid seadusega ettenähtud makse seadustes sätestatud määrades ja korras<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> MKS § 4 kg 2

## 2.2 Maksuõigussuhte elemendid

EV PÕHISEADUS § 113 kohaselt peavad kõik maksuõigussuhte kohustuslikud elemendid olema kindlaks määratud seaduses ning maksumaksja õigused ja kohustused tekivad vaid vahetult maksuseadusest.

Maksud kehtestatakse maksuseadusega, milles sätestatakse:

- maksu nimetus,
- maksu objekt,
- maksumäär (aritmeetiline näitaja),
- maksu saaja või laekumise koht,
- maksu tasumise tähtpäev või tähtaeg, maksustamisperiood,
- maksusumma arvutamise ja tasumise kord,
- võimalikud maksusoodustused (kehtivad nii riiklike kui ka kohalike maksude kehtestamisel).<sup>35</sup>

### Maksu objekt

Maksustamise aluseks on majandustehing, millega kaasnevad muudatused maksumaksja või kolmanda isiku varades ja kohustustes.

### NÄIDE

- ❖ *sissetulekutelt võetavate maksude (tulumaks, sotsiaalmaks jt) objektiks on saadud tulu,*
- ❖ *käibelt võetavate maksude (käibemaks, aktsiisid) objektiks on mingi eseme üleminek või teenuse osutamine,*
- ❖ *omandilt või kulutustelt võetavate maksude (maamaks, raskeveokimaks) objektiks on mingi asja või õiguse omamine.*

**Maksu subjekt** on maksuõigussuhte kohustatud pool ehk maksukohustuslane:

- maksumaksja,
- maksu kinnipidaja,
- kolmas isik, kes vastutab maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> MKS § 4 lg 3

<sup>36</sup> MKS § 6 lg 1



**Maksukohustuslane** on füüsiline või juriidiline isik, riigi-, valla- või linnaasutus, samuti välisriigi riigi- või omavalitsusasutus, muu avalik-õiguslik institutsioon, samuti rahvusvahelise organisatsiooni või koostööprogrammi esindus, kellel võib tekkida maksuõigussuhetest rahalisi ja mitterahalisi kohustusi. Maksukohustuslane on maksumaksja, maksu kinnipidaja või kolmas isik, kes vastutab võõra maksukohustuse eest.<sup>37</sup>

Maksukohustuslaseks võib olla ka mitu juriidilist isikut<sup>38</sup>. Seadusega (maksuseadusega) sätestatud juhtudel võib maksukohustuslaseks olla ka juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus või varakogum, samuti juriidilise isiku struktuurüksus või temale kuuluv ettevõte.

**Maksukohustuse täitmise aeg** on tähtpäev, millal tuleb tekkinud maksukohustus täita.

Maksukohustuslane on **kohustatud tasuma maksusumma** ja maksu kõrvalkohustustest tulenevad summad maksuseadustes sätestatud tähtpäevaks või maksuhalduri määratud tähtpäevaks.<sup>39</sup>

#### **Maksusoodustused:**

- maksuobjekti vähendamine,
- maksumäära vähendamine,
- maksukohustusest vabastamine,
- maksetähtpäeva pikendamine jt (peab olema sätestatud maksuseaduses)

Maksusoodustused võivad olla ehtsad või ebaehtsad:

- ebaehtsad – tehnilised maksusoodustused topeltmaksustamise vältimiseks

#### *NÄIDE*

- ❖ *sisendkäibemaksu mahaarvamine*
- ❖ *ettevõtlustuludest kulude mahaarvamise õigus*
- ehtsad - maksupoliitilised maksusoodustused, mis sõltuvad seadusandja poliitilisest tahtest

---

<sup>37</sup> MKS § 6

<sup>38</sup> KMS § võib ühe maksukohustuslane registreerida mitu isikut.

<sup>39</sup> MKS § 105 lg 1

## NÄIDE

- ❖ *maksuvabastus põllumajandustootjatele*
- ❖ *pangahoiustelt intresside tulumaksuvabastus*

Maksusoodustusi liigitatakse ka selle järgi, kas nad on subjektiivsed või objektiivsed:

- subjektiivsed – sõltuvuses maksumaksja isikust

## NÄIDE

- ❖ *välisesindustele ja diplomaatidele suunatud maksusoodustused*
- objektiivsed – on piiritletud objektiivsete tunnustega

## NÄIDE

- ❖ *tulu liik – tuludest mahaarvamised*

### **Maksuõigussuhetest tulenevad nõuded ja kohustused:**

- maksukohustus – maksumaksja kohustus tasuda maksusumma ja kõrvalkohustused,
- kinnipidamiskohustus – maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda maksusumma,
- vastutuskohustus – kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg,
- tagastusnõue – isiku õigus tagasi saada enammakse.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> MKS § 31

### 3. MAKSUHALDURI PÄDEVUS

Maksukorralduse seaduse<sup>41</sup> kohaselt on riiklike maksude maksuhalduriks Maksu- ja Tolliamet. Maksuhaldur on maksumenetluse läbiviijaks ning kreditorina maksuõigussuhetes jälgib maksuseaduste täitmist.

Maksuhalduri pädevus ei piirdu ainult maksuseadustest tulenevate õiguste ja kohustustega. Maksuhalduril on õigus esindada riiki tsiviilkohtumenetluses, pankrotimenetluses, läbi viia maksukuritegude kohtueelset uurimist, nõuda sisse riigilõivud ning täita rahvusvahelise ametiabi korras seadustest ja välislepingutest tulenevaid ülesandeid.

Maksuhalduri pädevust reguleerivad lisaks maksukorralduse seadusele ka teiste maksuseaduste sätted.

Millised on maksuhalduri ülesanded, õigused, kohustused ja piirangud maksude administreerimisel on käesoleva õppematerjali kolmanda peatüki ülesandeks.

Teema läbides peab üliõpilane olema võimeline tooma olulise välja maksuhalduri põhiülesannetest.

#### **3.1 Maksuhalduri ülesanded, õigused ja kohustused**

Maksuhalduriks on täidesaatva riigivõimu või kohaliku omavalitsuse asutus, kelle ülesanne on jälgida maksuseaduste täitmist. Riiklike maksude maksuhalduriks on Maksu- ja Tolliamet, kohalike maksude maksuhalduriks valla- või linnavalitsus või muu maksumääruses sätestatud valla või linna ametiasutus<sup>42</sup>.

Maksuhalduri pädevust reguleerib maksukorralduse seadus, haldusmenetluse seadus ja maksuseadused.

Maksuhalduril on seadusest tulenev kohustus tagada maksude tasumise õigsuse kontroll ning vajadusel vastavate meetmete tarvituselevõtmine talle selleks seadusega antud pädevuse ulatuses.

---

<sup>41</sup> MKS § 5 lg 1

Maksuhalduri ülesanneteks on:

- 1) kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suurustes ja korras;
- 2) arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enamakstud või hüvitatavad summad;
- 3) nõuda sisse maksuvõlad;
- 4) kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi.<sup>43</sup>

Maksuhalduri pädevus ei piirdu vaid maksuõigussuhetega ja maksuseadustest tulenevate õiguste ja kohustustega. Maksu- ja Tolliametil on õigus esindada riiki tsiviilkohtumenetluses ja pankrotimenetluses, osutada rahvusvahelist ametiabi ning viia läbi maksukuritegude kohtueelset uurimist.

Maksuhalduril on seadusega pandud kohustus teostada maksumenetlust võimalikult lihtsalt, kiiresti ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi, järgides haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosalise õiguste kaitse<sup>44</sup>. Maksuhalduril on õigus haldusmenetluses seaduse alusel piirata isiku põhiõigusi ja vabadusi ning maksumaksja muid subjektiivseid õigusi.

Maksuhalduril ei lasu mitte üksnes riigikassa täitmise kohustus vaid ka isikute õiguste ja vabaduste kaitsmine. Haldustoiming peab olema kohane, vajalik ning proportsionaalne seatud eesmärgi suhtes.

### **3.2 Maksu- ja Tolliamet**

Maksu- ja Tolliamet (MTA) on riiklike maksude maksuhaldur<sup>45</sup>.

MTA kuulub Rahandusministeeriumi valitsemisalasse, aidates nii kaasa Rahandusministeeriumi valitsemisalas olevate täidesaatva võimu funktsioonide täitmisel, sh riiklikku maksu- ja tollipoliitika kavandamisel ja elluviimisel. Rahandusministeerium suunab ja koordineerib MTA tegevust ning teostab tema üle ka teenistuslikku järelevalvet ning MTA esitab rahandusministrile aruandeid oma tegevuse kohta.

---

<sup>42</sup> MKS § 5 lg 2

<sup>43</sup> MKS § 10 lg 2

<sup>44</sup> HMS § 5, MKS § 10

<sup>45</sup> MKS § 5 lg 1

Kohalike maksude maksuhalduriks on valla- või linnavalitsus, kellel on õigus vastavad ülesanded lepingu alusel üle anda ka MTA-le (piirkondlikule struktuuriüksusele).

### 3.2.1 Struktuur ja juhtimine

Maksuamet loodi 1990. aastal ja kuni 2003.a lõpuni oli tema struktuur üldjoontes muutumatu. Alates 2004.a algusest aga ühendati Maksuamet ja Tolliamet ühtseks Maksu- ja Tolliametiks ning tehti muudatusi ka nende struktuuriüksustes. Struktuurireform oli tingitud majanduskeskkonnas, regionaalhalduses ja infotehnoloogia arengus toimunud muudatustest. Eesmärgiks oli tõhustada organisatsiooni põhifunktsioonide täitmist ning muuta ametnike töö ja juhtimisprotsessid läbipaistvamaks.

MTA-d juhib ja esindab peadirektor, kelle nimetab ametisse ja ka vabastab ametist rahandusminister.

Peadirektori kohustuseks on tagada MTA korrektne sisemine töökorraldus ja MTA pädevuses olevate ülesannete õigeaegne ja tõhus täitmine. MTA tegevust korraldavate õigusaktide täEV Põhiseaduse ja otstarbeka täitmise kohta annab peadirektor aru rahandusministrile.

Peadirektori üksikasjalikumad kohustused<sup>46</sup>:

1. MTA sisemist töökorraldust reguleerivate õigusaktide, struktuuriüksuste põhimääruste, ametijuhendite ja ametipalkade kinnitamine
2. ametnike ametisse nimetamine ja ametist vabastamine
3. teenistusliku järelevalve teostamine MTA struktuuriüksuste ja teenistujate tegevuse üle
4. rahandusministrile ettepanekute esitamine MTA tegevuse korraldamise ja eelarve kohta
5. maksuhalduri haldusaktide andmine riikliku järelevalve teostamisel

MTA ülesandeid aitavad ellu viia 17 osakonda. MTA-l on ka 4 piirkondlikku struktuuriüksust - maksu- ja tollikeskused Tallinnas, Tartus, Pärnus ja Jõhvis mille juhataja allub vahetult MTA peadirektorile.

Peadirektorile allub neli spetsiifilise valdkonna eest vastutavat asetäitjat:

1. teenindus

---

<sup>46</sup> MTA põhimäärus § 37

2. järelevalve ja uurimine
3. siseteenused
4. infotehnoloogia

Täiendavalt koordineerib peadirektor otse ka juriidilise-, sisekontrolli- ja siseauditi osakonna tööd.

Ametit tohib ümber korraldada või tema tegevust lõpetada vaid seaduse alusel.

### 3.2.2 Ülesanded

MTA peamised tegevusvaldkonnad<sup>47</sup>:

- riiklike maksude ja tollitulude laekumise tagamine
- ühiskonna ja seadusliku majandustegevuse kaitsmine
- maksu- ja tollikorralduse elluviimine
- hasartmängu järelevalveasutusena tegutsemine ja korraldusloa väljaandmine
- loteriide korraldamise seaduslikkuse kontrollimine ja korraldusloa väljaandmine
- isikute teenindamine maksukohustuste ja tolliformaalsuste täitmisel.

MTA peamised ülesanded<sup>48</sup>:

1. peab arvestust ja koostab aruandlust riiklike maksude jm rahaliste kohustuste täitmise üle
2. peab maksukohustuslaste registrit
3. menetleb riiklike maksudega seotud maksuasju (mh nõustab isikuid, kontrollib maksude arvestamise ja tasumise õigsust, arvestab ja määrab tasumisele kuuluva maksusumma ja intressi)
4. tagastab ja tasaarvestab enamakstud või hüvitatavaid summasid
5. tegeleb maksuvõlgadega (sissenõudmine, ajatamine, mahakandmine, kustutamine)
6. menetleb vaideid ja kaebuseid (sh pädevuse piires riigi ja MTA esindamine kohtus)
7. tõkestab kaupade ebaseaduslikku käitlemist
8. tagab tollieeskirjadest kinnipidamise
9. ennetab, tõkestab ja avastab maksu- ja tollialaseid süütegusid
10. teeb koostööd Eesti ja välisriikide asjakohaste ametiasutuste ja organisatsioonidega (sh rahvusvaheline maksu- ja tollialane infovahetus)
11. kontrollib hasartmängude ja loteriide korraldamist

---

<sup>47</sup> MTA põhimäärus § 6

MTA põhikohustused maksuhaldurina maksu- ja tolliasjades on sätestatud MKS 2. jaos.

MTA peamiseks visiooniks ja eesmärgiks täna on muutuda maksumaksja jaoks usaldusväärsemaks ja uuendusmeelsemaks partneriks, et hõlbustada Eesti ettevõtluskeskkonda, tugevdada Eesti konkurentsivõimet Euroopa Liidus, samuti hallata tõhusalt maksutuluseid ning kaitsta ühiskonda ja majandust.

---

<sup>48</sup> MTA põhimäärus § 7

## 4. ÜLDISED MAKSUMENETLUSE PÕHIMÕTTED

Maksumenetlus on spetsiifiline haldusmenetluse liik, kus maksumenetlussuhte osapoolte vahel valitseb subordinatsioonisuhe. Kuna maksumenetluses on nõrgemaks pooleks maksumaksja, siis tuleb erilist tähelepanu pöörata maksukohustuslase õiguste kaitsele. Maksumenetluse üldpõhimõtted on analoogsed haldusmenetluse üldpõhimõtetele, kuid maksukorralduse seaduses on vastavaid põhimõtteid lahti kirjutatud maksuasjade eripära arvestades.

Maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbiviidav protsess, mille eesmärk on maksuarvutuse õigsuse kontrollimine, tasumisele kuuluva maksumäärade määramine või maksuvõla sissenõudmine.

Maksumenetluses kohaldatakse haldusmenetluse seaduses sätestatud, kui maksukorralduse seaduses või maksuseadustes ei ole sätestatud teisiti.

Menetlustoimingu vormi ja muud haldusmenetluse üksikasjad määrab maksuhaldur kaalutusõiguse alusel, kui seaduse või määrusega ei ole sätestatud teisiti.

Maksumenetlus viiakse läbi eesmärgipäraselt, efektiivselt, lihtsalt ja kiirelt seaduses määratud tähtaja jooksul, vältides liigseid kulusi ja ebameeldivusi maksumaksjale.

Käesoleva õppematerjali neljanda peatüki eesmärk on anda üliõpilastele ülevaade maksumenetlusest, selle etappidest, osapooltest, haldusaktidest ja muudest reeglitest, mis on kohustuslikud maksumenetluses.

Eesmärgid üliõpilastele:

- loetleda menetlusosalisi;
- taasesitada menetlusreegleid;
- loetleda nõudeid maksuhalduri haldusaktidele;
- tuua näiteid haldusaktide (liikide) kohta.



## 4.1 Maksumenetluse põhimõtted

Maksumenetlus on spetsiifiline haldusmenetluse liik. Maksumenetluses kasutatakse haldusmenetluses sätestatud, kui maksukorralduse seaduses või maksuseadustes ei ole sätestatud eriregulatsiooni. Haldusmenetluse seaduse kohaselt algab haldusorgani initsiatiivil algatud haldusmenetlus haldusakti andmiseks või toimingu sooritamiseks menetlusosalise teavitamisega menetlusest.

Üldjuhul ei erine maksumenetluse põhimõtted haldusmenetluse üldpõhimõtetest, kuid maksukorralduse seaduses on vastavad põhimõtted lahti kirjutatud maksuasjade eripära arvestades. Maksumenetluse eripära seisneb eelkõige selles, et maksumenetlus viiakse läbi enamikel juhtudel maksuhalduri algatusel ja menetlus lõpeb maksumaksja jaoks koormava haldusakti andmisega. Sellest tulenevalt on maksukorralduse seaduses pööratud tähelepanu maksumaksja õiguste kaitsele.

Maksumenetluses võib eristada nelja etappi:

- 1) tuvastusmenetlus – maksumenetluses vajalike asjaolude väljaselgitamine<sup>49</sup> ja tõendite kogumine<sup>50</sup>;
- 2) otsustusmenetlus – maksusumma määramine või maksumaksja poolt deklareeritud maksusumma kinnitamine<sup>51</sup>. Otsus väljendub haldusakti või reaaltoiminguna;
- 3) sooritusmenetlus – maksusumma tasumine<sup>52</sup> või sissenõudmine<sup>53</sup>, maksusumma tagastusnõude rahuldamata jätmine ja teiste maksuvõlgade katteks tasaarvestamine;
- 4) uuendusmenetlus (menetluse taastamine) – maksuasja teistkordne (korduv) läbivaatamine, sh maksu määramine, haldusakti muutmine või tühistamine. Korduva revisjoni läbiviimine on võimalik kriminaal- või vääртеomenetluses tuvastatud tõendite ilmnemisel. Uuendusmenetlus võib toimuda nii maksuhalduri kui maksumaksja algatusel.

Üldjuhul toimub maksuhalduri ja maksukohustuslase vaheline suhtlemine **eesti keeles**, kui ei ole kokku lepitud teisiti<sup>54</sup>. Maksukorralduse seadus näeb ette ka tõlgi kaasamise võimaluse. Tõlgi

---

<sup>49</sup> MKS § 85–91

<sup>50</sup> MKS § 56–81

<sup>51</sup> MKS § 88

<sup>52</sup> MKS § 105

<sup>53</sup> MKS § 128

<sup>54</sup> MKS § 47

kaasamise otsustab menetlusosaline, kuid seda võib teha ka maksuhalduri initsiatiivil. Kulutused tõlgile katab tõlgi kaasamist taotlenud isik.

Maksuasjad muutuvad järjest keerulisemaks ning nende üle otsustamine ning neis osalemine nõuab asjakohaseid teadmisi ja kogemusi. Seetõttu on oluline kaaluda maksmenetluses **esindaja** kasutamise võimalust<sup>55</sup>. Samuti võib esindaja määramine hõlbustada seadusest tulenevate kohustuste täitmist (näiteks volitatakse kedagi teatud soorituse tegemiseks). Esindatava ja esindaja vahelisi suhteid reguleerib tsiviilseadustiku üldosa seadus.

Esindust on kahte liiki – esindaja saab esindusõiguse tehinguga (volitus) või tuleneb see seadusest (seadusjärgne esindusõigus)<sup>56</sup>.

Volitatud esindaja võib esindaja nimel osaleda kõigis menetlustoimingutes, välja arvatud juhul, kui seadusest või toimingu olemusest tulenevalt on vajalik esindatava isiklik osavõtt. Erand kehtib mitteresidendi maksuesindaja suhtes, keda mitteresident volitab ennast esindama Eestis tekkivate maksuseadustest või käesolevast seadusest tulenevate kohustuste täitmiseks. Nende kohustuste täitmise tagamiseks laienevad maksuesindajale kõik registreeritud mitteresidentist maksukohustuslase õigused ja kohustused<sup>57</sup>.

Esindaja peab maksuhalduri nõudmisel ning seaduses sätestatud juhtumil esitama volitust tõendava dokumendi. Volitatud esindaja tõendab oma volitusi üldjuhul lihtkirjaliku volikirjaga. Teatud juhtudel peab volitus olema notariaalselt kinnitatud. Seadusjärgselt esindajalt volitust tõendavat dokumenti nõuda ei saa. Menetlusosalisel on õigus menetlusele ilmuda koos esindajaga ning sellisel juhul esindust tõendavat volitust esitada ei tule.

Erinevalt kohtumenetlusest ei ole haldusmenetluses piiranguid esindaja isiku osas ning maksuhalduril puudub võimalus esindaja taandamiseks.

Selleks, et tagada haldusmenetluse aus ja erapooletu läbiviimine ning maksukohustuslase õiguste efektiivne kaitse, näeb maksukorralduse seadus ette võimaluse menetlust läbiviiva või menetluses osaleva ametniku **taandamise**. Taandamisega seonduv regulatsioon on väga oluline menetlusosalise kaitse seisukohast ning seotud õiguskindluse printsiibiga.

---

<sup>55</sup> MKS § 48

<sup>56</sup> MKS § 7, 8

<sup>57</sup> MKS § 8<sup>1</sup>

MKS<sup>58</sup> on sätestanud juhtumid, mil maksuhalduri ametnik ei või asja menetleda:

- 1) ta on asjas menetlusosaline või menetlusosalise esindaja;
- 2) ta on menetlusosalise või menetlusosalise esindaja sugulane, hõimlane või perekonnaliige;
- 3) ta on isiklikult huvitatud asja lahendist või on kahtlus tema erapooletuses.

Taandamine võib aset leida kahel viisil:

- 1) ametiisik taandab end ise või taandatakse ta asja menetlemisest ametiasutuse poolt;
- 2) menetlusosaline taotleb ametiisiku taandamist.

Maksuhalduri ametnikku ei taandata kui teda ei ole võimalik asendada.

**Menetluse tähtaja**<sup>59</sup> arvutamisel lähtutakse tsiviilseadustiku üldosa seadusest<sup>60</sup>. Tähtaeg on kindlaks määratud ajavahemik, millega on seotud õiguslikud tagajärjed. Tähtaeg määratakse aastate, kuude, nädalate, päevade, tundide või väiksemate ajahühikute või kindlalt saabuva sündmusega. Tähtaja kulgemine algab järgmisel päeval pärast selle kalendripäeva või sündmuse saabumist, millega määrati kindlaks tähtaja algus, kui seaduse või lepinguga ei ole ette nähtud teisiti. Tähtaeg lõpeb tähtpäeva saabumisel.

#### 4.1.1 Uurimispõhimõtte

Maksuhaldur lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase poolt esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Seejuures peab ta lähtuma nn heausksuse põhimõttest. Maksuhaldur on kohustatud maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel arvestama kõiki antud asjas tähendust omavaid asjaolusid. Maksuhaldur ei vaja enamike toimingute ettevõtmiseks maksumaksja initsiatiivi ning kogub omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid. Maksukohustuse kontrollimisel peab maksuhaldur arvestama nii maksukohustust suurendavate kui ka vähendavate teguritega.

Kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, kogub ta täiendavaid tõendeid. Maksuhaldur otsustab maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud

---

<sup>58</sup>MKS § 49 lg 1

<sup>59</sup>MKS § 50

toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse. Maksuhalduri ülesandeks on välja selgitada maksude tasumist sätestavate seaduste rikkumised, tõkestada rikkumisi, avastada ja ennetada neid.

Maksuhaldur peab maksukohustuse kontrollimisel kaitsma riigi huve ja tagama võimalikult suured maksulaekumised, samas tagama ausa menetluse ning poolte võrdsuse. Maksumaksja õiguste tagamiseks peab maksuhaldur maksumaksjale selgitama, milliseid tõendeid tuleb esitada, kuidas maksuarvestuse vigu parandada ning koguma ise vajalikke tõendeid<sup>61</sup>.

#### 4.1.2 Kaalutlusõigus

Maksuhalduri kaalutlusõigus ehk diskretsioon on maksuhaldurile seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, arvestades volitusi, õiguse üldpõhimõtteid, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve.<sup>62</sup>

Kaalutlusõiguse alusel toimub:

- 1) maksuvõlgade ajatamine,
- 2) maksuvõlgade kustutamine,
- 3) tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamine ja täitmise peatamine,
- 4) sunnivahendite valik,
- 5) kontrolltoimingute liigi ja ulatuse valik,
- 6) tagatise nõudmine jne.

#### NÄIDE

❖ *Maksuhalduril ei ole kohustust igal juhul maksumaksja maksuvõlgu ajatada. Maksuvõlgade tasumise ajatamise küsimuse otsustamisel tuleb kaaluda nii ajatamise kui ka ajatamata jätmise tulemusel saabuval tagajärjel. Ajatamata jätmise võib kaasa tuua äriühingu pankroti, tööpuuduse kasvu. Samas võib tekkida olukord, kus vaatamata ajatamisele ei suudeta kohustusi täita ning äriühing pankrotistub.*

Kaalutlusõiguse rakendamisel peab maksuhaldur arvestama proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise printsiipi ning maksuhalduri haldusaktid peavad olema põhjalikult motiveeritud, st peab nähtuma millistest kaalutlustest on maksuhaldur otsustuse tegemisel lähtunud.

---

<sup>60</sup>TsÜS § 134–137

<sup>61</sup>MKS § 11, HMS § 6

#### 4.1.3 Maksukohustuslase ärakuulamine

Õigus ärakuulamisele on demokraatliku riigi üldtunnustatud põhimõte. Maksumaksjal on õigus olla ära kuulatud igas menetluse etapis, kui kavatsetav haldusakt puudutab tema õigusi. Sellest tuleneb ka isiku menetlusse kaasamise nõue, kuna üksnes siis avaneb võimalus asjaosaliste omavaheliseks teabevahetuseks. Kui maksumaksja on menetluse käigus oma arvamused ja vastuväited maksuhaldurile esitanud, siis peab maksuhaldur võtma need teadmiseks ja otsuse tegemisel neid kaaluma ning nendest otsuse tegemisel lähtuma. Konkreetsetes maksumenetluses on maksuhalduril kohustus võimaldada maksukohustuslasel täita talle seadusega pandud kaasaaitamiskohustust.

#### *NÄIDE*

- ❖ *Teabe kogumine kolmandate isikute käest ei tohi toimuda ilma maksukohustuslast sellest teavitamata.*

Maksumenetlus on üldjuhul maksuhalduri poolt algatatud menetlus, mis lõpeb koormava haldusaktiga. Maksukohustuslasel on õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma arvamus või vastuväited<sup>63</sup>.

MKS § 13 lõikes 2 on sätestatud erandid, mil ei tule maksukohustuslast ära kuulata. Maksukohustuslasele ei tule tagada ärakuulamise õigust, kui:

- 1) viivitusest tuleneva kahju ennetamise või avalike huvide kaitse eesmärgil on vaja viivitamata tegutseda;
- 2) maksuhaldur ei kaldu kõrvale maksukohustuslase poolt avalduses, taotluses või selgituses toodud andmetest ning puudub vajadus lisaandmete saamiseks;
- 3) asja ei otsustata maksumaksja kahjuks;
- 4) arvamuse või vastuväidete esitamise võimaldamisega kaasnev teavitamine ei võimalda saavutada haldusakti eesmärki;
- 5) muudel seadusega sätestatud juhtudel.

---

<sup>62</sup> MKS § 12

<sup>63</sup> MKS § 13 lg 1

#### 4.1.4 Teabe andmine maksukohustuslasele

Kõik riigiasutused, kohalikud omavalitsused ja nende ametiisikud on kohustatud seaduses sätestatud korras andma Eesti kodanikule tema nõudmisel informatsiooni oma tegevuse kohta, välja arvatud andmed, mille välja andmine on seadusega keelatud, või mis on mõeldud vaid asutusesiseseks kasutamiseks.<sup>64</sup>

Maksuhalduril on kohustus jagada teavet maksumaksjale tema poolt maksmisele või kinnipidamisele kuuluvate maksude kohta. Maksuhaldur peab selgitama kuidas maks arvutatakse või määratakse ja annab maksudeklaratsiooni täitmiseks või vaide esitamiseks juhiseid. Maksuhalduripoolne nõustamine toimub eeldusel, et maksukohustuslane on vastavasisulise taotlusega maksuhalduri poole pöördunud. Maksuhaldur selgitab vajadusel maksukohustuslasele tema õigusi ja kohustusi maksumenetluses.

Maksukohustuslasel on õigus tutvuda maksuhalduri poolt tema kohta kogutud andmetega ning teha neist koopiaid ja väljavõtteid v.a juhul kui tegemist tõe väljaselgitamisega kriminaalasjas.

Maksuhalduril on kohustus maksukohustuslase taotlusel väljastada talle kirjalik tõend maksuvõlgade suuruse, tasutud ja temale tagastatud või tasaarveldatud maksusummade ja intressi kohta, mille sundtäitmise aegumistähtaeg ei ole möödunud.

Andmeid ei avalikustata maksukohustuslasele, kui andmed on saadud rahvusvahelise ametiabi raames ja teise riigi maksuhaldur taotleb kirjalikult tema poolt esitatud andmete mitteavaldamist, mis tuleneb riikidevahelisest maksulepingust.

#### 4.1.5 Maksuseaduste selgituste ja juhendite andmine

Maksuametnik ei ole vaid riigi teenija, vaid ka maksumaksja abistaja, st ta on kohustatud maksukohustuslast informeerima, nõustama, instrueerima ja nõustama. Maksuhalduril ei ole kohustust anda maksukohustuslasele nõu konkreetse maksuasja kohta vaid kohustus anda juhendeid seadusesätete tõlgendamiseks, tutvustada tüüpjuhtumeid, tuua näiteid jne. Juhendeid antakse praktika ühtlustamiseks ja seaduse ühetaoliseks kohaldamiseks maksuhalduri poolt. Selgitusi võivad anda Rahandusministeerium ja riiklike maksude maksuhaldur. Nimetatud selgitused ja

---

<sup>64</sup> EV PÕHISEADUS § 44

juhendid avaldatakse selgituse andaja kodulehel või trükiväljaandena. Juhendid ei ole maksukohustuslasele siduvad.

## **4.2 Menetlusosalised**

Menetlusosaliseks<sup>65</sup> on maksukohustuslane, kes taotleb maksuhaldurilt mingi toimingute tegemist või haldusakti andmist (*NÄITEKS maksuvõla tasumise ajatamist*) või maksukohustuslane, kellele on haldusakt või toiming suunatud. Menetlusosaliseks võib olla ka muu isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab.

### *NÄIDE*

- ❖ *Selliseks kolmandaks isikuks võib olla näiteks maksukohustuslase äripartner, kellelt nõutakse teavet maksukohustuslasega sooritatud tehingute kohta.*

Menetlusosaliseks võib olla veel ka haldusorgan (*NÄITEKS Rahandusminister peab andma loa, kui maksuvõla tasumise ajatamine on riigiabi konkurentsiseaduse tähenduses*), kes on kohustatud esitama menetlevale haldusorganile arvamuse või kooskõlastuse õigusakti andmiseks või toimingute sooritamiseks.

Maksumenetluse läbiviijaks on maksuhaldur, kes täidesaatva riigivõimu esindajana jälgib maksuseaduste täitmist.

## **4.3 Maksusaladus**

Erinevalt haldusmenetluses kehtivast põhimõttest, mille kohaselt haldusmenetlus on avalik, kehtib maksumenetluses üldjuhul andmete avaldamise keeld. Maksumenetlusele kui haldusmenetluse eriliigile on iseloomulik asja menetlevale ametnikele eraelu puudutavate andmete teatavaks saamine ning kuna põhiseadus sätestab eraelu puutumatuse kaitse, peab informatsiooni avaldamise vajadus olema väga hästi põhjendatud ja maksuandmete avalikustamise alused seaduses konkreetselt ära toodud.

Maksusaladuse kaitse eesmärk on tagada maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse täitmine ja maksukohustuslase põhiõiguste kaitse.

---

<sup>65</sup> MKS § 43

Teavet saab pidada maksusaladuseks juhul, kui:

- maksukohustuslane oli kohustatud teabe edastama maksumenetluse käigus;
- teavet ei käsitleta avaliku teabena;
- sama teavet ei avaldanud eelnevalt maksukohustuslane ise või mõni kolmas isik.

Kohustatud isikuteks on:

- 1) Maksu- ja Tolliamet
- 2) maksuhalduri ametnikud
- 3) teised isikud, kes maksuhalduri teenistuses töötavad
- 4) isikud, kellele maksuhaldur avaldab maksusaladust seaduses ettenähtud juhtudel
- 5) maksumenetluse kaasatud eksperdid.

Maksusaladust sisaldava teabe avaldamine tähendab õigusvastaselt ning mistahes viisil maksusaladusega kaitstud teabe kättesaadavaks tegemist isikutele, kellel see teave eelnevalt puudus.

Maksusaladus on igasugune maksukohustuslast puudutav teave (sh andmekandjad maksukohustuslase kohta ja teave andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladus), mis maksuhalduri ametnikele ja teistele teenistujatele teenistuskohustuste täitmise käigus teatavaks on saanud ning mida nad on vastavalt seadusele kohustatud teistele isikutele mitte avaldama. Maksusaladuse hoidmise kohustus ei lõpe teenistussuhte lõppemisega.

Maksusaladust võib avaldada ainult maksukohustuslase kirjalikul nõusolekul ning maksukorralduse seaduses nimetatud juhtudel.

Maksukohustuslase nõusolekuta ja teadmiseda võib maksuhaldur igäihele avaldada ainult avalikke andmeid<sup>66</sup> ning andmeid rahvusvahelise ametiabi korras<sup>67</sup>.

Maksukohustuslase kohta käivate andmete edastamine on üldjuhul lubatud mitmesugustele riigiasutustele vajalike ülesannete täitmiseks.

---

<sup>66</sup> MKS § 27

<sup>67</sup> MKS § 30



Andmete avaldamine teisele maksuhaldurile ja maksu saajale on lahendatud isikuandmete kaitse seadusega. Maksuhalduri poolt maksumenetluses kogutavad andmed kuuluvad mittedelikaatsete andmete hulka, mille üleandmine kolmandale isikule ilma isiku nõusolekuta on lubatud juhul, kui kolmas isik kasutab neid samadel eesmärkidel kui maksuhaldurigi.

Riikliku maksu maksuhaldur võib avaldada teisele riikliku maksu maksuhaldurile kõiki maksukohustuslase kohta käivaid andmeid ning kohaliku maksu maksuhaldurile kohaliku maksu arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimiseks, maksu määramiseks ja sissenõudmiseks vajalikku teavet.<sup>68</sup>

Riikliku maksu maksuhaldur võib avaldada valla- või linnavalitsusele andmeid maksumaksjate kohta, kelle tulumaksust kantakse osa vastavale kohalikule omavalitsusele.

Avaldada võib järgnevaid andmeid:

- 1) maksumaksja nimi ning isikukood;
- 2) deklareeritud maksustatav tulu;
- 3) maksu kinnipidaja nimi, isiku- või registrikood ning maksumaksjalt kinnipeetud tulumaks.<sup>69</sup>

Maksuhaldur võib avaldada maksusaladust sisaldavat teavet avalik-õiguslikke ülesandeid täitvatele isikutele alljärgnevalt<sup>70</sup>:

- 1) uurijale ja prokurörile kuriteo tõkestamiseks ning avastamiseks, kurjategija tabamiseks, kriminaalmenetluses oleva asja uurimiseks, menetlemiseks, asja kohtuliku arutamise ettevalmistamiseks ning julgeolekukontrolli teostamiseks;
- 2) väärtegu menetlema volitatud isikule õigusrikkuja tabamiseks, asja uurimiseks, arutamiseks ja arutamise ettevalmistamiseks;
- 3) kohtule kriminaal-, tsiviil-, haldusasja või väärteo arutamise ettevalmistamiseks, arutamiseks ja kohtulahendi tegemiseks,
- 4) kohtuäiturile täitetoimingute sooritamiseks;
- 5) õiguskantslerile oma ülesannete täitmiseks;
- 6) rahandusministrile maksude laekumise prognoosimiseks ja teenistusliku järelvalve teostamiseks maksuhalduri tegevuse üle;
- 7) rahandusministrile riigiabi andmise loa otsustamisel (konkurentsiseaduse 6 ptk);

---

<sup>68</sup> MKS § 28 lg 1,2

<sup>69</sup> MKS § 28 lg 3

- 8) rahapesu andmebüroole sellega seotud kuritegude vältimiseks, avastamiseks ja uurimiseks;
- 9) Riigikontrollile oma ülesannete täitmiseks;
- 10) Riigihangete Ametile pakkuja kvalifikatsiooni kontrollimiseks;
- 11) Statistikaametile riikliku statistika vaatluse korraldamiseks;
- 12) Sotsiaalkindlustusametile oma ülesannete täitmiseks;
- 13) Valla- ja linnavalitsusele seoses füüsilisele isikule materiaalse abi osutamisega;
- 14) Haigekassale;
- 15) Tööturuametile seoses riikliku abiraha määramisega, tööturuteenuste osutamisega;
- 16) Töötukassale;
- 17) Äriregistripidajale registriandmete osas jne.

Sanktsioonid maksusaladust sisaldava teabe avaldamisel võivad olla:

- 1) tsiviilõiguslikud (kahju hüvitamine);
- 2) distsiplinaarkaristus (nt otsese tahtluseta avaldatud teabe puhul);
- 3) kriminaalkaristus (koosseis eeldab otsest tahtlust).

#### 4.3.1 Avalikud andmed

Maksuhaldur võib maksukohustuslase nõusoleku ja teadmised avalikustada näiteks andmeid:

- 1) maksukohustuslase registreerimise ja registrist kustutamise kohta maksukohustuslaste ja käibemaksukohustuslaste registris;
- 2) maksumaksja residentsuse kohta;
- 3) maksuvõlgade suuruse kohta;
- 4) ajatatud maksuvõla suuruse ja maksuvõla tasumise ajakava kestuse;
- 5) kohtulahendit maksuvaidluses või resolutsiooni vaide lahendamise kohta, mille peale kohtusse esitamise tähtaeg on kaebust esitamata möödunud;
- 6) tulumaksuseaduses nimetatud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingutele ja sihtasutustele, ametiühingutele ja nende liidule ning avalik-õiguslikele ülikoolidele tehtud kingituste ja annetuste kasutamise kohta;
- 7) maksukohustuslase poolt maksudeklaratsiooni esitamise või esitamata jätmise kohta;
- 8) andmeid süütegude kohta, kui avalik huvi andmete avalikustamiseks kaalub üles huvi nende avalikustamata jätmiseks ning avalikustamine ei ohusta tõe väljaselgitamist kriminaal- või väärteomenetluses.

---

<sup>70</sup> Täielik loetelu MKS § 29

Avalikud andmed maksukohustuslase registreerimise kohta maksumaksjate ja käibemaksukohustuslaste registris on vajalikud selleks, et kolmandad isikud saaksid täita oma maksukohustusi õigesti (st oleks teada, kas tehingupartner on füüsilisest isikust ettevõtja, käibemaksukohustuslane jne). Maksuvõlgade ja maksuvaidluste avalikustamisel on mõjutusvahendi funktsioon ning kaitseb teiste võlausaldajate huve.

#### **4.4 Maksuhalduri haldusaktid**

Maksuhaldur annab talle seadusega pandud ülesannete täitmiseks korraldusi, otsuseid või muid haldusakte<sup>71</sup>. Haldusakt on õiguspärane, kui see on antud pädeva haldusorgani poolt selle andmise hetkel kehtiva õiguse alusel ja sellega kooskõlas, proportsionaalne, kaalutusvigadeta ning vastab vorminõuetele. Haldusaktid võivad olla suulised või kirjalikud. Haldusakti adressaadi õigusi piiravad ning talle kohustusi panevad haldusaktid peavad olema kirjalikud ja motiveeritud.

Haldusakte liigitatakse korraldusteks, otsusteks ja maksuteadeteks.

**Maksuotsus** on haldusakt, millega määratakse ja nõutakse sisse maksusumma<sup>72</sup>. Maksuotsusega võidakse otsustada ka enammakse tagastamata jätmist.

**Vastutusotsus** antakse kolmandale isikule, kes vastutab seaduse alusel võõra maksukohustuse eest<sup>73</sup>. Vastutusotsuse sisuks on mitte ainult maksu määramine vaid varem fikseeritud maksusumma sissenõudmine uelt kohustatud isikult.

**Intressi määramise otsuse**<sup>74</sup> sisuks on intressi määramine. Intressinõue on õigussuhet tuvastav haldusakt, sest maksukohustuslane on kohustatud ise intresse arvutama ja tasuma.

**Korraldus** on õigussuhet tekitav ja koormava sisuga haldusakt, sisaldades endas käitumisjuhust, millega pannakse maksukohustuslasele kohustusi. Korralduse sisuks võib olla rahaliste või mitterahaliste kohustuste täitmine, teabe nõudmine, tõendite kogumine, maksuvõlgade või kõrvalkohustuste sissenõudmine.

---

<sup>71</sup> MKS § 46

<sup>72</sup> MKS § 95

<sup>73</sup> MKS § 96

<sup>74</sup> MKS § 115 lg 3

**Otsus** antakse välja maksukohustuslase taotluse alusel, nt tagastusnõude pikendamine ja peatamine, tasaarvestuse puhul, maksuvõla ajatamise, maksuvõla kustutamise ja mahakandmise korral.

**Maksuteade** on haldusakt, milles määratakse maksusumma enne maksu tasumise tähtpäeva. Maksuteate väljastamine ei välista hilisemat maksu määramist maksuotsusega.

Maksuhalduri haldusaktidele esitatud nõuded on fikseeritud maksukorralduse seaduse § 46 lõikes 3 ja need on alljärgnevad:

- 1) maksuhalduri nimetus ja aadress;
- 2) haldusakti koostanud ametniku nimi ja ametikoht;
- 3) haldusakti tegemise kuupäev;
- 4) adressaadi nimi ja aadress;
- 5) haldusakti andmise faktiline ja õiguslik alus;
- 6) haldusaktiga tehtav ettekirjutus või haldusakti andja otsustus;
- 7) haldusakti täitmise tähtaeg;
- 8) muud seadusega sätestatud andmed.

Haldusaktile peab olema lisatud viide haldusakti vaidlustamise võimaluste, tähtaja, korra ja koha ning haldusakti täitmata jätmisega kaasnevate sanktsioonide ning muude tagajärgede, sh võimaliku sunniraha või asendustäitmise kulude tasumise kohustuse kohta.

Maksumaksja taotlusel haldusakti andmine või toimingu sooritamise otsus maksuhalduri poolt taotluse rahuldamise või rahuldamata jätmise kohta tehakse teatavaks maksumaksjale 30 päeva jooksul taotluse saamisest arvates, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti.

Maksumenetluses kehtib üldpõhimõte, et maksukohustuslasega seotud andmed on salajased. Maksusaladuste kaitse tagab usaldusliku sideme maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel.

Maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puuduvat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistuskohustuste täitmisega.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> MKS § 26

## 5.MAKSUNÕUDED JA -KOHUSTUSED

Maksu subjekt on maksusuhte kohustatud pool, st isik, kes on kohustatud maksu tasuma ja täitma muid seadusest tulenevaid kohustusi. Maksukohustuslane on isik, kellel võib tekkida maksuõigussuhetest maksunõudeid ja kohustusi. Maksusüsteemi administreerimine maksuhalduri poolt eeldab maksukohustuslase registreerimist, kuhu kantakse andmed isikute ja nende kõigi maksukohustuste kohta.

Maksuõigussuhetest tulenevad rahalised nõuded ja kohustused, mille tekkimise, muutmise, lõpetamise ja ülemineku korda reguleerib maksukorralduse seaduse teine peatükk. Maksuseadustest tulenevaid maksukohustuslase ja kolmanda isiku rahalisi nõudeid ja kohustusi saab maksuhaldur sisse nõuda täitemenetluse korras. Maksuseadustest tekkivate nõuete hulka ei kuulu maksuhalduri määratud trahvid. Väärteotrahvide määramist ja sissenõudmist reguleerib väärteomenetluse seadustik.

Maksunõuded ja -kohustused tekivad maksuseadustega ja maksukorralduse seadusega sätestatud tingimuste saabumisel, kui seadusega ei ole teisiti sätestatud, et kohustuste tekkimiseks on vajalik maksuhalduri haldusakt. Maksunõuded ja kohustused lõpevad tasumise, tagastusnõude täitmise, tasaarvestamise, aegumise, maksuvõla kustutamisega ja muudel seaduses sätestatud alustel.

Maksuõiguses on reguleeritud seadusest tulenev maksunõuete ja -kohustuste üleminek. Üle lähevad maksukohustused ja kõik kõrvalkohustused v.a. sunniraha tasumise kohustus.

Maksuõigussuhte kohustatud osapoole registreerimiskohustusest ning maksuõigussuhetest tulenevate rahaliste kohustuste ja -nõuete tekkimine, olemus ning seaduse alusel nende üleminek kolmandale isikule on käesoleva peatüki eesmärk.

Eesmärgid üliõpilastele:

- anda ülevaade maksukohustuslase registreerimiskohustustest,
- tuua välja oluline maksukohustuste ja -nõuete tekkimisest ja oma sõnadega seletada nende olemust,
- osata defineerida olulisi mõisteid antud valdkonnas,
- osata nimetada ja selgitada maksunõuete ja -kohustuste üleminekut.

## 5.1 Mitterahalised kohustused

- registreerimiskohustus<sup>76</sup>,
- kaasaaitamiskohustus<sup>77</sup>,
- arvestuse pidamise kohustus<sup>78</sup>,
- dokumentide säilitamise kohustus<sup>79</sup>,
- deklareerimiskohustus<sup>80</sup>.

### 5.1.1 Registreerimiskohustus

Maksukohustuslane on isik, kellel on seadusest tulenev või lepingujärgne maksukohustus. Maksukohustuslane on maksumaksja, maksu kinnipidaja või kolmas isik kes vastutab võõra maksukohustuse eest. Maksumaksjal lasub kohustus maksu maksta<sup>81</sup>.

Maksumaksjaks on füüsiline, juriidiline isik, samuti seltsing, ühisus jm juriidilise isiku staatust mitteomav isikute ühendus ja riigi või kohaliku omavalitsuse asutus, samuti välisriigi isikud, välisesindused, rahvusvahelised organisatsioonid jm isikud kes on kohustatud seaduse alusel täitma maksukohustusi.

Maksukohustuslase õigus-, teovõime ja seadusjärgse esinduse suhtes kohaldatakse TsÜS sätteid, kui maksukorralduse seadusest või maksuseadustest ei tulene teisiti. TsÜS kohaselt algab füüsilise isiku õigusvõime inimese elusalt sündimisega ja lõpeb surmaga. Teovõimeline on täisealine isik, seega kui isik on saanud 18. aastaseks. Eraõigusliku juriidilise isiku õigusvõime tekib registrisse kandmisest, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Avalik-õigusliku juriidilise isiku õigusvõime tekib seaduses sätestatud ajast. Seadus võib juriidilise isiku õigusvõimet piirata. Juriidilise isiku teovõime on võime omandada oma õigusvõime piires tsiviilõigusi ja kohustusi, neid muuta ja lõpetada.

Maksumaksjal on enne oma tegevuse alustamist registreerimiskohustus. Maksuhalduri juures on kohustatud end registreerima isikud, keda muudesse registritesse ei kanta. Äriregistrisse ja muudesse registritesse kantud juriidilisi isikuid maksuhalduri juures ei registreerita. Enamasti

---

<sup>76</sup> MKS § 18

<sup>77</sup> MKS § 56

<sup>78</sup> MKS § 57

<sup>79</sup> MKS § 58

<sup>80</sup> MKS § 58

registreerivad end maksuhalduri juures füüsilisest isikust ettevõtjad, kes ei ole kantud Äriregistrisse, seltsingud ja välismaised maksumaksjad. Maksumaksjad, kellel on maksuhalduri juures registreerimiskohustus on kohustus maksuhaldurit teavitada viie päeva jooksul oma tegevuse lõpetamisest, tegevuskoha likvideerimisest või muude tegevusega seotud andmete muutumisest. Oma tegevuse lõpetamisest ei pea teavitama maksuhalduri juures maksumaksjate registrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja, kui ta on oma registreerimisavalduses märkinud oma tegevuse lõpetamise kuupäeva.

Maksumaksja kantakse maksumaksjate registrisse registreerimisavalduse esitamise kuupäeva või avalduses märgitud veel saabumata kuupäevaga. Kui maksumaksja esitatud andmed registripidajale on puudulikud või ei vasta tegelikkusele, on maksuhalduril õigus keelduda registrikande tegemisest ning anda maksumaksjale võimalus puudused kõrvaldada.

Maksumaksja registreerimiskohustus on vajalik ülevaate saamiseks maksumaksjate maksukohustuste kohta maksude administreerimise protsessis. Maksumaksja registreerimiskohustus ja kaasnevad sätted on kirjeldatud MKS § 18–25.

### 5.1.2 Kaasaaitamiskohustus

Maksukohustuslane peab aitama kaasa maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel:

- esitab maksudeklaratsioone,
- peab arvestust,
- säilitab dokumente,
- annab seletusi,
- ei takista maksuhaldurit menetlustoimingute läbiviimisel.<sup>82</sup>

### 5.1.3 Arvepidamiskohustus

Raamatupidamisarvestust peavad pidama kõik Eestis registreeritud juriidilised isikud, FIE-d, riigi- ja omavalitsusasutused.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> MKS § 6

<sup>82</sup> MKS § 56

<sup>83</sup> MKS § 57, Raamatupidamise seadus § 2

Arvestuse põhimõtted:

- tekkepõhine arvepidamine;
- kassapõhine arvepidamine.

Arvestuse pidamise viisid:

- paber kandjal,
- elektrooniliselt.

#### 5.1.4 Deklareerimiskohustus

Maksumaksja kohustus esitada maksudeklaratsioon on sätestatud maksuseadustes.

Maksudeklaratsioon on maksuhaldurile esitatav maksu arvutamise dokument, mille esitamise kohustus tuleneb seadusest<sup>84</sup>.

Deklaratsioonide liigid:

- tulu-,
- käibe-,
- aktsiisi-,
- tolli-,
- sotsiaalmaksu-,
- hasartmängumaksudeklaratsioon.

Maksudeklaratsiooni on võimalik esitada maksuhaldurile nii elektrooniliselt kui ka paber kandjal (posti teel, vahetult maksuhalduri juures)<sup>85</sup>.

#### Deklaratsiooni allkirjastamine

Maksudeklaratsiooni allkirjastab isik, kas:

- maksukohustuslane,
- tema seaduslik esindaja,
- tema volitatud esindaja (vajalik volituse olemasolu).<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> MKS § 85

<sup>85</sup> MKS § 86. Eelkõige tuleb dokumendid võimaluse korral esitada elektrooniliselt!

<sup>86</sup> MKS § 87 lg 1



Maksusumma arvutamise kohustus on:

- maksumaksjal (KMD, TSD),
- maksuhalduril (FIDEK, maamaks).

Maksuhalduril on õigus maksukohustuslase arvutatud maksusummat kontrollida ning vajaduse korral määrata maksusumma aegumistähtaja jooksul:

- üldjuhul 3 aastat,
- tahtliku rikkumise korral 6 aastat.<sup>87</sup>

### **Deklaratsiooni parandamine**

Kui maksukohustuslane avastab, et deklaratsioonis esinevate vigade tõttu on deklareeritud maksusumma väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast maksusummast, on tal kohustus sellest teavitada maksuhaldurit<sup>88</sup>.

### **Deklaratsiooni esitamata jätmine**

Kui deklaratsiooni ei ole esitatud seadusega sätestatud tähtpäevaks, võib maksuhaldur teha sellekohaseid:

- meeldetuletusi,
- anda korraldusi deklaratsiooni esitamiseks<sup>89</sup>,
- anda korraldusi sunniraha määramiseks<sup>90</sup>,
- karistada väärteo- või kuriteona.

### **5.1.5 Dokumentide säilitamise kohustus**

Maksukohustuslane on kohustatud säilitama maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente vähemalt seitsme aasta jooksul dokumendi koostamisele või saamisele järgneva aasta 1. jaanuarist arvates (kui seadus ei sätesta teist tähtaega).<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> MKS § 88 lg 1

<sup>88</sup> MKS § 89

<sup>89</sup> MKS § 85 lg 3

<sup>90</sup> MKS § 91

<sup>91</sup> MKS § 58

## 5.2 Rahalised nõuded ja -kohustused

Rahalised nõuded ja kohustused tekivad seadusega sätestatud tingimuste saabumisel, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti (*NÄITEKS: maksuhalduri haldusakti alusel*).

Maksuõigussuhetest tulenevad rahalised kohustused ja nõuded on loetletud MKS § 31, milleks on:

- 1) maksukohustus,
- 2) maksu kinnipidamise kohustus,
- 3) õigus enammakse tagasisaamisele,
- 4) kolmanda isiku kohustus maksuvõla tasumiseks,
- 5) maksukohustustase kohustus tasuda kõrvalkohustused.

**Maksukohustus** on maksumaksja kohustus tasuda maksusumma. Maksukohustus tekib maksuseaduses sätestatud tingimustel.

**Kinnipidamiskohustus** on maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda maksusumma. Kinnipidamiskohustus tekib analoogselt maksukohustusega vahetult maksuseaduses sätestatud teokoosseisu saabumisel. Kinnipidamiskohustus lõpeb maksukohustuse lõppemisega.

### NÄIDE

- ❖ *Kinnipeetavaks maksuks on Eesti maksusüsteemis füüsilise isiku tulumaks, kus tööandjal on kohustus töötaja palgast pidada enne väljamakse tegemist kinni tulumaks ja see üle kanda maksuhalduri pangakontole.*
- ❖ *Kinnipeetavateks makseteks on töötuskindlustusmakse ja kohustuslik kogumispensioni makse.*

**Tagastusnõue** tekib maksumaksjal, kes on tasunud maksuseaduses ettenähtust suurema maksusumma. Tagastusnõude sisuks võib olla mistahes maksukohustusest tekkinud enammakse, mida on maksumaksjal võimalik maksuhaldurilt tagasi taotleda või tasaarveldada kolme aasta jooksul enammakse tekkimise päevast arvates. Tagastusnõue võib tekkida ekslikust maksest, maksuarvestuse tulemusena, maksuhalduri ebaseaduslikust haldusaktist või maksu hüvitamise tulemusena. Enammakse tagastamine ei ole mitte ainult lubatud maksumaksjale vaid ka isikule, kes vastutab teise isiku maksuvõla eest ning keda maksuhaldur on haldusaktiga kohustanud seaduses ettenähtust suurema maksusumma tasumiseks. Tagastusnõue täidetakse üksnes õigustatud isikule.

Tagastusnõuet on ei ole võimalik loovutada, kuid sellele saab pöörata sissenõuet täitemenetluse korras. Tagastusnõuet saab arestida ning sellele võib seada seadusega sätestatud korras pandi.

**Kohustust tasuda võõras maksuvõlg** nimetatakse vastutuskohustuseks. Vastutuskohustus võib tekkida ettevõtte või selle osa üleandnud isikul, täisühingu ja usaldusühingu osanikul ning ühistu liikmel, seaduslikul esindajal ja vara valitsejal, maksuõigusrikkumise tagajärjel ning lepinguga. Kolmanda isiku vastutus võõra maksukohustuse eest on sätestatud MKS § 38–43 ning käsitletakse käesoleva õppematerjali üheksandas peatükis.

**Kõrvalkohustuseks** nimetatakse maksukohustusega kaasnevat intressi, sunniraha ja asendustäitmise kulude tasumise kohustust.

Maksukohustus tekib seaduses sätestatud tingimuste saabumisel ning lõpeb maksukohustuse täitmise või täitmisega võrdse tegevuse tulemusel või muudel maksukohustuste lõppemise alustel.

### **5.3 Nõuete ja kohustuste üleminek**

Maksukorralduse seaduse § 35–38 sätestavad seadusest tulenevad maksunõuete ja -kohustuste ülemineku teisele isikule. Üle lähevad kõik maksunõuded ja -kohustused ning kõrvalkohustused v.a sunniraha tasumise kohustus, sest see on seotud isikuga, kelle suhtes seda rakendati.

MKS § 35 reguleerib seadusest tulenevat õigusjärgluse korras õiguste ja kohustuste ülemineku ühelt isikult teisele. Üldõigusjärglus on seotud õiguste ja kohustuste kogumiga ning tavaliselt toimub see seaduse alusel. Seadusest tuleneva üldõigusjärglusega on tegemist juriidilise isiku ühinemisel, ümberkujundamisel või jagunemisel.

#### **NÄIDE**

- ❖ *Inimese surma korral läheb tema vara üle pärijatele, mille hulgas lähevad üle ka surnud isiku maksuvõlad (kohustused).*

MKS § 36 sätestab **maksukohustuste ja –nõuete ülemineku pärimisseaduses sätestatud korras**. Pärandi vastuvõtmisega lähevad pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused. Kui pärandavarast ei piisa pärandaja kõigi võlgade tasumiseks ja ei ole tehtud pärandvara inventuuri, on pärija kohustatud tasuma pärandaja võlad oma vara arvel. Pärijal on võimalik oma vastutust piirata tehes pärandvarale inventuuri, pärimisseaduse § 135–s sätestatud korras. Inventuuri tegemise korral vastutab pärija pärandaja kohustuste eest vaid pärandvara ulatuses. Inventuuri käigus koostatakse

pärandvara nimekiri, kuhu kantakse kõik pärandi avanemise ajal olemasolevad päritavad asjad ning õigused ja kohustused ning hinnang nende väärtusele. Sellest tulenevalt kuuluvad täitmisele üksnes need maksukohustused, mis on pärandajal tema surmapäeval.

Intressi ei arvestata tasumata maksukohustustelt perioodi eest, mis jääb pärandavaraga seotud tähtpäevaks täitmata maksukohustuselt pärandi avanemisest kuni pärandvara<sup>92</sup> vastuvõtmiseni pärijate poolt. Pärand avaneb pärandaja surmapäeval.

Nõuete rahuldamist pärandvara arvel reguleerib pärimisseaduse § 134. Esimeses järjekorras tasutakse pärandaja matuse, tema perekonnaliikme ülalpidamise, pärandi hoiu ja hooldamise ning inventuuri tegemise kulud. Teises järjekorras rahuldatakse võlanõuded pankrotiseaduses sätestatud järkude kaupa. Pankrotimenetluses käsitletakse maksuhalduri ja teiste võlausaldajate nõudeid võrdsetena ning need rahuldatakse peale pandiga tagatud nõuete rahuldamist teises järgus (v.a intressid).

Kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni<sup>93</sup> täidab pärandaja nimel maksukorralduse seadusest või maksuseadustest tulenevaid kohustusi pärandavara hooldaja, testamenditäitja või pärandavara inventuuritegija, kes täidab pärandaja rahalisi maksukohustusi pärandvara arvel. Tegemist on pärandi hõljumisajaga, mil on olemas varakogum, millel ei ole omanikku.

## NÄIDE

- ❖ *Pärandaja pärandavara hulgas on tegutsev tehas, mis jätkab tööd ka pärast pärandaja surma. Kuna jätkub tootmine, seega jätkub ka maksustatav tegevus.*

**Maksukohustuste üleminek ettevõtte või selle osa ülendamise korral** on sätestatud MKS § 37. Isiku vara on võlausaldajale tagatiseks. Kui isiku vara läheb tervikuna teisele isikule üle, siis määrab seadus võlausaldaja kaitseks ülevõtja vastutuse varaga seotud kohustuste eest.

Ettevõttesse või selle organisatsiooniliselt iseseisvasse osasse kuuluvate asjade ja õiguste omandi või valduse tervikuna üleminekul lähevad omandajale või valduse saajale üle kõik ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga seotud kohustused. On keelatud asjade ja õiguste kogumi üleandmine ilma nendega seotud kohustusteta. Ettevõttega seotud õigused lähevad omandajale üle vastavalt omavahelisele kokkuleppele. Ettevõtte ülemineku puhul tuleb jälgida ka võlaõigusseaduses sätestatut.

---

<sup>92</sup> MKS § 119 lg 1 p 4

<sup>93</sup> nn vastuvõtmissüsteem

## 6. KONTROLLMENETLUS

Revisjon on üks olulisim maksude tasumise ja kinnipidamise õigsuse kontrolli liik, mille tulemusena saavutatakse põhjalik ülevaade kontrollitava maksukohustusega seotud asjaoludest. Revisjoni käigus kogutud andmed on aluseks täiendava maksusumma määramiseks, millest tulenevalt peavad tõendid olema dokumenteeritud.

Õppematerjali kuuendas peatükis käsitletakse kontrollmenetlust, selle eesmärki ja ulatust. Tähelepanuta ei jäeta ka maksumaksja õigusi ja kohustusi kontrollmenetluse ajal. Üksikasjalikult käsitletakse menetlustoiminguid – sh läbiviimise korda, teabe nõudmist, tõendamist, õiguslikku alust jne. Peatükk lõpeb revisjoniakti andmisega maksuhalduri poolt.

Põhiteadmisi kontrollmenetlusest omades peab üliõpilane olema suuteline:

- selgitama oma sõnadega, mis on revisjon ning tooma näiteid kontrollmenetluse ulatuse kohta,
- nimetama maksumaksja õigusi ja kohustusi maksukontrolli ajal,
- tooma välja olulise kontrollmenetluse lõppfaasist ja teadma, millega kontrollmenetlus lõpeb.

### 6.1 Kontrolli eesmärk ja ulatus

Maksuhalduril on õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandustegevusega seotud dokumente, kaupu, materjale, vara, teenuseid. Maksuhaldur ei pea maksukohustuslasele esitama põhjendust, miks kontrollmenetlus läbi viiakse.

Eesti maksuõiguses jaguneb maksukontroll üksikjuhtumi kontrolliks ja revisjoniks. Mõlemad kontrolliliigid võivad hõlmata üht või mitut maksu, üht või mitut maksustamisperioodi või olla piiritletud konkreetsete asjaolude väljaselgitamisega. Seetõttu kontrolliikide sisuline eristamine kontrolli ulatuse alusel on võimatu. Revisjoni puhul tuleb järgida erilisi menetlusnõudeid, samuti on revisjoni puhul erinev menetluse osapoolte õiguste ja kohustuste maht.

Revisjoni käigus kontrollitakse maksumaksja tegevust tervikuna. Revisjoni **eesmärgiks** on tuvastada lõplikult kõik kontrollitava maksukohustusega seotud asjaolud.<sup>94</sup>

Kehtib keeld revisjoni läbiviimisel füüsilise isiku suhtes, v.a kui see isik tegutseb ettevõtjana või on maksu kinnipidaja.

Revisjoni käigus võib välja selgitada ka muude isikute maksukohustusega seotud asjaolusid, kui revideeritav isik on kohustatud neile isikutele tehtavatelt väljamaksetelt maksu kinni pidama<sup>95</sup>.

Revisjon erineb üksikjuhtumikontrollist menetluslikult ka õiguslike tagajärgede poolest – revisjoni ajaks peatub maksusumma määramise aegumine<sup>96</sup>, revisjoni tulemusena koostatud maksuotsust saab muuta vaid siis<sup>97</sup>, kui muutmise aluseks olev asjaolu on tuvastatud seoses kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust või väärteomenetluses jõustunud lahendi põhjal<sup>98</sup>.

## **6.2 Maksumaksja õigused ja kohustused kontrollmenetluses**

Kontrolliprotsessis on maksukohustuslasel mitmesuguseid õigusi:

- Maksumaksjal on õigus saada eelinformatsiooni kavandatava revisjoni kohta ning tema soovil tuleb teda teavitada kontrolli käigus senituvastatud asjaoludest ning nende maksustamisalasest tähendusest<sup>99</sup>.
- Maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist<sup>100</sup>. Revident ei või asja menetleda, kui ta ise on asjas menetlusosaline või menetlusosalise esindaja, nende hõimlane või perekonnaliige, kui ta on isiklikult huvitatud asja lahendist või kui muud asjaolud tekitavad kahtlust tema erapooletuses. Revidendi taandamistaotluse võib esitada ka menetlusosaline.
- Maksumaksjal on õigus maksusaladuse kaitsele. Revident on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, mis on teatavaks saanud seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise või muude teenistuskohustuste täitmise tõttu.
- Maksumaksjal on õigus kontrollmenetluses kasutada tõlki, kelle kaasamise vajaduse võib otsustada ka maksuhaldur.

---

<sup>95</sup> MKS § 73 lg 3

<sup>96</sup> MKS § 99

<sup>97</sup> korduvrevisjoni keeld

<sup>98</sup> MKS § 102

<sup>99</sup> MKS § 78 lg 1

<sup>100</sup> MKS § 78 lg 2

- Maksumaksjal on õigus kasutada esindajat kõigis menetlustoimingutes, v.a juhul, kui seadusest või toimingu olemusest tulenevalt on vajalik esindatava isiklik osavõtt.
- Menetlustähtaja möödumisel on maksuhalduril õigus iseseisvalt või menetlusosalise põhjendatud taotluse alusel menetlustähtaeg ennistada või pikendada enda poolt määratud menetlustähtaega, mis ei ole veel saabunud.
- Maksumaksjal on õigus revisjoni lõppfaasis vestluse läbiviimisele, tutvuda kontrollaktiga ning anda sellele eriarvamusi.
- Maksumaksjal on õigus keelduda küsimusele vastamast, kui vastamine tähendaks enda või oma perekonnaliikme õigusrikkumises süüditunnistamist.<sup>101</sup>

Peale mitmete erinevate õiguste on maksumaksjal kontrollmenetluses mitmeid kohustusi:

- Maksukohustuslasel on kohustus maksuhaldurit revisjoni läbiviimisel mitte takistada ning tagada revidendile juurdepääs revideeritava maksukohustusega seotud andmetele.
- Maksumaksja kohustus osaleda tõendite kogumises.
- Maksumaksjal on kohustus tagada ligipääs maksustamise seisukohast tähendust omavatele andmetele.
- Maksumaksjal on kohustus esitada revidendile tutvumiseks asjasse puutuvaid dokumente ja asju ning vajadusel anda nende kohta selgitusi.
- Maksumaksjal on kohustus tagada võimaluse korral revidendile revisjoni läbiviimiseks kohane tööruum või töökoht.
- Maksumaksja on kohustatud tutvustama revidendile raamatupidamissüsteemi ja raamatupidamisega seonduvaid infosüsteeme.
- Maksumaksjal on kohustus lasta maksuhalduril vaadelda ruume, territooriume, ehitisi jne.

### **6.3 Tõendid**

Tõendid maksumenetluses on kõik asjas kogutud andmed, sh maksukohustuslaselt, kolmandalt isikult, riigi-, valla- või linnaasutuselt saadud teave, dokumendid, asjad, vaatluse teel tuvastatud asjaolud, eksperdiarvamus, mis on vajalikud maksukohustuse väljaselgitamiseks. Maksuhaldur otsustab temale antud ülesannetest lähtuvalt, milliseid tõendeid peab ta vajalikuks konkreetses asjas koguda.

---

<sup>101</sup> MKS § 64 lg 1 p 6

Maksuhalduril on õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- ja kutsetegevusega seotud dokumente, teha kaupade, materjalide, muu vara, tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi.

Maksumenetluses kogutakse alljärgnevat tõendeid:

- maksukohustuslase ütlused<sup>102</sup>;
- kolmandatelt isikutelt saadud teave<sup>103</sup> (enne tuleb teabe saamiseks pöörduda maksukohustuslase poole, v.a juhul, kui puuduvad andmed maksukohustuslase elu- või asukoha kohta; maksukohustuslane ei ole maksuhaldurile teadaoleval aadressil kättesaadav või maksukohustuslane takistab asjaolude väljaselgitamist);
- asjad ja dokumendid<sup>104</sup>;
- riigi-, valla- või linnaasutuselt saadud teave<sup>105</sup>;
- eksperdiarvamus<sup>106</sup>;
- mõõturite ja tõkendite paigaldamise tulemusel saadud teave maksusumma õigsuse kontrollimiseks ja maksusumma määramiseks<sup>107</sup>;
- vaatluse tulemused<sup>108</sup>.

Revident lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Revident kogub täiendavaid tõendeid, kui tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses.

Ühegi tõendil ei ole ettemääravat jõudu, vaid tõendeid hinnatakse kogumis ja vastastikusel seoses.

Tõendite hindamisel peab revident arvestama alljärgnevat asjaolusid:

- Maksukohustuslase tõendite õigsuse eeldus.
- Tõendite arvestamata jätmisel on revidendil põhjendamiskohustus.
- Revidendil on kohustus arvestada vaid usaldusväärseid tõendeid.

---

<sup>102</sup> MKS § 60

<sup>103</sup> MKS § 61

<sup>104</sup> MKS § 62

<sup>105</sup> MKS § 63

<sup>106</sup> MKS § 68

<sup>107</sup> MKS § 70

<sup>108</sup> MKS § 72



- Ei pea arvestama maksukohustuslase poolt deklareerimata jäetud maksukohustust vähendavat asjaolu, millest maksuhaldur ei ole teadlik ilma maksukohustuslase tahteavalduseta.

Töendamiskoormuse jaotus kontrollmenetluses on alljärgnev:

- Määratud maksusumma vaidlustamise korral lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti.
- Määratud maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslase poolt on maksuhalduril töendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur.
- Hoolsuskohustuse rikkumise korral tuleb maksukohustuslasel esitada täiendavaid tõendeid, kui maksukohustuslane on rikkunud maksuarvestuse pidamise ja dokumentide säilitamise kohustust.

## **6.4 Menetlustoimingud**

Üksikjuhtumi (*NÄITEKS: maksumaksja on jätnud deklareerimata saadud tulu mingil konkreetsetel maksustamisperioodil*) kontroll algatatakse esimese menetlustoiminguga või menetlusosalise teavitamisega menetluse alustamisest. Üksikjuhtumi kontrolli alustamisel ei ole kontrollist etteteatamine maksumaksjale kohustuslik.

Revisjon algab esimese menetlustoiminguga ning revisjonist tuleb isikule ette teatada vähemalt 7 päeva enne revisjoni alustamist. Revisjoni alustamise kohta väljastab maksuhaldur maksumaksjale revisjonikorralduse<sup>109</sup>. Revisjonist ei tule maksumaksjale ette teatada, kui see ohustab revisjoni eesmärki – maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et revisjonist etteteatamise korral takistatakse juurdepääsu dokumentidele või esemetele, hävitatakse, võltsitakse või kahjustatakse muul viisil dokumente või esemeid.

Revisjoni korraldus peab vastama haldusaktile sätestatud nõuetele ning selles määratakse ka revisjoni ulatus, st kontrollitav maks, maksustamisperiood, revisjoni tähtaeg ning revisjoni läbiviiva ametniku nimi. Revisjoni tähtaegu ja ulatust on võimalik hiljem muuta motiveeritud korraldusega.

---

<sup>109</sup> MKS § 75 lg 1 ja 3

Revisjoni alguses esitab revident töötõendi ja fikseerib kirjalikult revisjoni **alguse kuupäeva ja kellaaja**. Aja fikseerimine on oluline, sest enne revisjoni algust või maksuõigusrikkumise menetluse alustamist tehtud ülestunnistus vabastab maksumaksja **täielikult või osaliselt** karistusest õigeaegselt deklareerimata ja tasumata, kinnipidamata maksude eest.

Revisjon on maksukohustuslast riivav menetlus, mis teatud juhtudel lõpeb maksumaksja jaoks koormava haldusaktiga. Revisjoni võib läbi viia üldisel tööajal või konkreetse ettevõtte tööajal. Maksukorralduse seadus sätestab kohustuse viia revisjon läbi maksukohustuslase juures, mitte maksuhalduri ametiruumides. Maksurevisjoni võib viia läbi ka maksuhalduri ruumides, kui maksumaksjal ei ole anda maksuhaldurile kohaseid ruume revisjoni läbiviimiseks, kuid sellisel juhul on kontrollitaval õigus viibida kõigi toimingute juures.

Revidendil on õigus saada revisjoni läbiviimisel maksukohustuslaselt seletusi või küsitleda vajadusel teisi kohalviibivaid maksukohustuslase töötajaid. Revidendil on õigus läbi viia vaatlusi, kaasata eksperte, spetsialiste, teha kontrollitavatest dokumentidest väljavõtteid ja ära kirju ning sooritada muid MKS-s sätestatud toiminguid. Revidendil on õigus ära võtta asjasse puutuvaid dokumente või asju kontrollimise käigus õigusrikkumise tunnuste avastamise korral või kokkuleppel maksukohustuslasega.<sup>110</sup>

Enne revisjoniakti koostamist viiakse läbi lõppvestlus eesmärgiga informeerida maksukohustuslast revisjoni tulemustest. Vestluse läbiviimisel kontrollitavaga tagatakse maksumaksja ära kuulamise õigus. Õigus ära kuulamisele on haldusmenetluse üldpõhimõte. Pideva informeerimiskohustuse ja revisjoni aruande tutvustamise mõte on selles, et tagada maksukohustuslase ja revideerija koostöö ning püüda lahendada võimalikult palju lahkarvamusi enne haldusakti andmist, et vähendada hilisemate vaidluste mahtu. Maksukohustuslane on kohustatud revisjonile kaasa aitama ning seetõttu on oluline info, millele revident tähelepanu pöörab, mis väljaselgitamist vajab ja mis on juba välja selgitatud. Kui revident maksukohustuslasele selgitusi ei anna, ei ole maksukohustuslasel võimalik esitada tõendeid, anda ütlusi kõigi revisjoni käigus avastatud asjaolude kohta.

Revisjoni lõpus koostab revident revisjoniakti, mis on revisjoni lõppdokumendiks ja mis koondab endasse revisjoni käigus avastatud ja maksustamisel tähendust omavad asjaolud ning revisjoni tulemused. Kui revisjoni kaasati ekspert või spetsialist, märgitakse revisjoniakti ka nende osavõtt. Revisjoniakt ei ole haldusakt ning see ei ole sundkorras ka täidetav. Maksukohustuslasel on õigus revisjoniaktiga tutvuda ning selles toodud asjaoludega mittenoustumise korral nõuda revisjoniaktile eriarvamuse lisamist. Revisjoniakti ei tutvustata ja lõppvestlust läbi ei viida, kui see ohustaks tõe väljaselgitamist kriminaalmenetluses, takistaks maksu sissenõudmist ning juhul, kui revisjoni käigus ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid.

---

<sup>110</sup> MKS § 79

## 7. MAKSUOTSUS

Maksuotsus on maksuhalduri poolt antav tuvastav haldusakt maksumaksjale, millega määratakse tasumisele kuuluv maksusumma.

Maksuotsuse esitamine võib olla põhjustatud asjaolust, et maksumaksja on maksudeklaratsioonis esitanud ebaõigeid andmeid, mille tulemusena maksti maksu ettenähtust vähem või tagastati ettenähtust rohkem.

Maksuotsuse andmisele maksuhalduri poolt eelneb alati kontrollmenetlus, mida käsitleti käesoleva õppematerjali kuuendas peatükis.

Käesolevas peatükis selgitatakse maksuotsuse olemust, liike, maksuotsuse muutmist ning kehtetuks tunnistamist, tõendamise reegleid, aegumist ning dokumentide kättetoimetamist.

Eesmärgid üliõpilastele on alljärgnevad:

- osata defineerida maksuotsuse mõistet, tuua näiteid;
- selgitada oma sõnadega, kuidas ja millistel juhtumitel võib maksuhaldur teha maksuotsuse;
- osata arvestada aegumistähtaega;
- nimetada dokumentide kättetoimetamise viise ja selgitada, miks on haldusaktide kättetoimetamine maksumenetluses oluline;
- loetleda põhjuseid maksuotsuse muutmiseks ja kehtetuks tunnistamiseks.

### **7.1 Maksu määramine**

Maksuhaldur lähtub maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud andmetest. Kui maksuhalduril tekib kahtlus maksumaksja andmete õigsuses, siis on maksuhalduril tõendite kogumise kohustus.

Maksukohustus tekib vastavalt seaduses sätestatud tingimuste saabumisele ning nende asjaolude kindlakstegemisel ei lähtuta mitte asja juriidilisest vormist vaid selle tegelikust majanduslikust sisust. Sellise majandusliku tõlgendamise reegli kaudu realiseerub ühetaolise maksustamise ja maksevõimelisuse põhimõte.

Seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärselt õiguspärase tehinguga. Tehingu ja toimingu vastuolu seadusega ei too kaasa teistsugust maksustamisalast kohtlemist, kui õiguspärase tehingu või toimingu sooritamise korral. Toimingu vastuolu seadusega toob kaasa samasuguse maksukohustuse nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse korral.<sup>111</sup>

#### NÄIDE

- ❖ *Maksustamisele kuulub igasugune tulu, olenemata sellest, kas see on seaduslik või ebaseaduslik – altkäemaks, narkootiliste ainete müügist saadud tulu jne.*

Tehingu või toimingu vastuolu seaduse või heade kommetega võib kaasa tuua maksukohustuse suurenemise, kui nii on seadusega sätestatud. Tehingu tühisust ei võeta maksustamisel arvesse, kui pooled ei tagasta tühise tehingu läbi saadut või ei taasta muul viisil tehingu tegemisele eelnenud olukorda.

Teeseldud tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Teeseldud on tehing siis, kui pooled tegid selle kavatsusega varjata teist tehingut. Sellisel juhul kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.<sup>112</sup>

#### NÄIDE

- ❖ *Äriühing rendib oma töötajale äripinnana tegelikult eluruumina kasutatavat korterit.*

Kui maksumaksja on teinud tehingu maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, siis võetakse maksustamisel arvesse sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad selle toimingu tegelikule majanduslikule sisule.<sup>113</sup>

Enamasti on maksukohustuslasel tulenevalt seadusest kohustus arvutada maksusumma ise ning see ka tasuda. Maksuhalduril on aga seadusest tulenev kohustus maksusumma arvestamise ja tasumise õigsust kontrollida ning sellisele kontrollile on seaduses sätestatud ajaline piirang. Üldjuhul maksusumma määramine aegub 3 aastaga, kui aga maksusumma on tahtlikult tasumata või kinni pidamata jäetud, aegub maksu määramine 6 aastaga. Aegumistähtaja kulgemist hakatakse

---

<sup>111</sup> MKS § 83

<sup>112</sup> MKS § 83 lg 4

<sup>113</sup> MKS § 84

arvestama selle maksudeklaratsiooni, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati, esitamise tähtpäevast arvates.

Maksuhaldur määrab tasumisele kuuluva maksusumma:

- kui, maksudeklaratsiooni ei ole esitatud seaduses sätestatud tähtpäevaks;
- kui deklareeritud maksusumma on väiksem maksusummast, mida oleks tulnud tasuda;
- kui deklareeritud tagastamisele kuuluv maksusumma on suurem maksuseaduse kohaselt tagastamisele kuuluvast maksusummast;
- muutava tingimusega<sup>114</sup>;
- hindamise teel<sup>115</sup>.

## 7.2 Maksuotsus

Tasumisele kuuluva maksusumma määramiseks teeb maksuhaldur maksuotsuse. Maksuotsuse andmisel tuleb järgida MKS § 46 haldusaktile sätestatud nõudeid.

Maksuotsusest peab selguma, kuidas on tasumisele kuuluv maksusumma määratud. Tuleb motiveerida maksukohustuslase poolt esitatud tõendite täielik või osaline arvestamata jätmine. Maksuotsuses võib esitada ka kõrvalkohustuse täitmise nõude.

### NÄIDE

- ❖ *Maksuotsuses näidatakse ära maksuhalduri poolt määratud ja tasumisele kuuluv maksusumma ning tasumata maksusummalt arvestatud intress.*

Maksuotsus toimetatakse kätte 30 päeva enne maksusumma tasumise tähtpäeva. Maksuhaldur saab adresseerida maksuotsuse mitmele isikule, kui maksukohustuse täitmise eest vastutab solidaarselt mitu isikut.

---

<sup>114</sup> Maksusumma määratakse järelkontrolli tingimusega, kui maksumaksja on lubanud esitada täiendavaid tõendeid (mingil objektiivsel põhjusel on nende esitamine võimalik vaid tulevikus) ja/või täiendava uurimise käigus ilmnevad täiendavad asjaolud, mis võivad mõjutada maksuotsusega määratud maksusumma suurust või maksuotsuse kehtivust, siis neil juhtudel on põhjendatud maksusumma määramine muutva tingimusega. Muutva tingimusega maksuotsuse puhul on maksuhaldur reserveerinud võimaluse jõustunud (sh võimalik ka, et juba sundtäidetavat) maksuotsust - tasumisele kuuluvat maksusummat - lihtsustatud korras muuta.

<sup>115</sup> Hindamine viiakse läbi erandlikel juhtudel, kui muul viisil maksu määramine pole võimalik ning maksuhaldurile on teada, et täiendavaid tõendeid saada ei ole võimalik. Hinnatakse andmeid, mille alusel maksusumma määratakse.

Maksusumma määramise aegumistähtaeg on üldjuhul kolm aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg kuus aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või millest esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati.

Aegumine peatub:

- vääramatute jõe tõttu kuni takistavate asjaolude äralangemiseni;
- maksuotsuse vaidlustamise ajaks kuni lahendi jõustumiseni;
- revisjoni ajaks – revisjoni alustamise päevast kuni maksuotsuse kättetoimetamiseni või revisjoniakti tutvustamiseni;
- väärteoprotokolli koostamisest otsuse jõustumiseni;
- kriminaalmenetluse alustamise päevast otsuse jõustumiseni või menetluse lõpetamiseni;
- revisjoni edasilükkamise korral.

Kõigi nende aegumise peatumise aluste puhul peatub aegumine selleks ajaks, mil takistavad asjaolud on tekkinud ja pole ära langenud. Aegumise peatumise korral hakatakse aegumist edasi arvestama takistuste äralangemisest arvates.

Maksu ei määrata ja maksuotsust ei väljastata, kui maksusumma on väiksem kui 50 krooni. Maksuhalduril on õigus jätta maksusumma määramata ja sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või maksusumma sissenõudmine on maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea otstarbekaks pankrotiavalduse esitamist.

### 7.2.1 Maksuotsuse muutmise ja kehtetuks tunnistamine

Maksuotsust võib muuta või kehtetuks tunnistada:

- maksukohustuslase nõusolekul ja taotlusel;
- kui maksuotsuse on teinud asjas mittepädev maksuhalduri asutus;
- kui maksuotsuse tegemine saavutati pettuse või ähvarduse teel või muid ebaseaduslikke viise kasutades;
- haldusaktis olevate kirja- või arvutusvigade parandamiseks;
- muudel seadusega sätestatud juhtudel.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> MKS § 101

Maksuotsust tohib maksukohustuslase taotlusel muuta maksukohustuse vähendamiseks, kui taotlus esitatakse maksuotsuse vaidlustamiseks ettenähtud tähtaja jooksul. Maksukohustust suurendavat muudatust saab teha ka pärast maksuotsuse vaidlustamise tähtaja möödumist. Juhul, kui maksumaksja on sellega nõus või esineb muu seaduslik alus.

Maksuotsust saab muuta ka uue asjaolu või tõendi ilmumise tõttu. Sellisel juhul peab asjaolu või tõend olema uus, st et tegemist peab olema asjaoluga või tõendiga, mis ei olnud varem, maksuotsuse tegemise momendil maksuhaldurile teada. Tegemist on asjaolu või tõendiga, millest ilmneb, et maksukohustus ei ole maksuotsuses määratud kindlaks selles ulatuses nagu ta peaks olema vastavalt seadusele.<sup>117</sup>

#### NÄIDE

- ❖ *Sellisteks asjaoludeks võivad olla näiteks õigussuhted, millest maksuhaldur polnud varem teadlik (nt üürisuhe). Uueks asjaoluks ei saa olla õigusnormide tõlgenduste muutumine.*

Maksuotsuse muutmisel või kehtetuks tunnistamisel tuleb arvestada asjaoludega, mis põhjustasid asjaolu või tõendi hilisema ilmumise. Maksukohustust vähendavalt saab maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada üksnes juhul, kui asjaolu või tõendi hilisem teatavaks saamine ei olnud maksukohustuslase poolt põhjustatud tahtlusest või hooletusest.

#### NÄIDE

- ❖ *Maksukohustuslane on teadlik teatud kulude mahaarvamise võimalusest, kuid ei esita maksuhaldurile andmeid. Kuna maksukohustuslane ei täida õigeaegselt talle seadusega pandud kaasaaitamiskohustust, jäävad maksu vähendavad asjaolud arvesse võtmata ning maksukohustust seetõttu hiljem muuta ei saa.*
- ❖ *Hooletus võib tuua kaasa juhtumi, kus maksukohustuslane on asjaoludest küll teadlik aga ei ole endale nende maksustamisealast tähendust selgeks teinud, st ei ole lugenud tuludeklaratsiooni ja selle täitmise juhendit ja seetõttu on asjaolu deklareerimata jäänud.*

Maksuhaldur peab maksukohustust suurendavas suunas maksuotsuse muutmisel või kehtetuks tunnistamisel arvestama seaduskuulekalt käitunud maksukohustuslase õiguspärase ootusega – usaldusega haldusakti kehtimajäämiseks.

Muudel juhtudel maksuotsust muudetakse või tunnistatakse kehtetuks:

- 1) maksuotsuse tegemise aluseks olnud eelhaldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise või uue eelhaldusakti andmise tõttu;

#### NÄIDE

❖ *Haldusakti muudetakse või tunnistatakse kehtetuks maamaksuteate aluseks oleva maa maksustamishinda määrava haldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise korral.*

- 2) tagasiulatuva mõjuga sündmuse tõttu,

#### NÄIDE

❖ *Tagasiulatuva mõjuga sündmuseks võib olla lepingu kehtetuks tunnistamine, tehingu tühisuse ilmnemine.*

- 3) topeltmaksustamise vältimiseks teineteist välistavate maksuotsuste tõttu.

#### NÄIDE

❖ *Maksuotsusega on määratud maksukohustuslasele korduvalt sama maksusumma, maksusoodustus või –vabastus, sama maksusumma korraga mitmele isikule või sama maksusumma korduvalt mitme maksustamisperioodi eest.*

Menetlus- või vorminõuete rikkumine ei too kaasa maksuotsuse kehtetuks tunnistamist või muutmist kui see viga ei mõjutanud maksuotsuse sisu.

Revisjoni tulemusel tehtud või muudetud maksuotsust, mille muutmist või kehtetuks tunnistamist ei saa enam vaidemenetluses ega halduskohtumenetluses taotleda, võib uue asjaolu või tõendi ilmnemise tõttu muuta või kehtetuks tunnistada ainult juhul, kui see asjaolu on tuvastatud seoses väärteoga, mis on toime pandud tahtlikult ja mille kohta on jõustunud lahend või kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust.<sup>118</sup>

Väärteo toimepanemise tõttu maksuotsuse muutmise või kehtetuks tunnistamise otsustamisel peab maksuhaldur arvestama:

- kas avalik huvi tasumata maksusumma määramiseks ja sissenõudmiseks kaalub üles isiku usalduse haldusakti kehtimajäämise suhtes;
- väärteo raskust;
- muid asjaolusid, mille tõttu tõend või asjaolu ei ilmnenu revisjoni käigus, sealhulgas võimalikku uurimisprintsipi rikkumist maksuhalduri poolt.

---

<sup>117</sup> MKS § 102

<sup>118</sup> nn korduva revisjoni keeld - MKS § 102 lg 3



### 7.3 Dokumentide kättetoimetamine

Dokumentide kättetoimetamise regulatsioon maksunduses on vajalik eelkõige selleks, et tuvastada haldusakti jõustumise aega, millest sõltuvad akti vaidlustamise ja sundtäitmise tähtaeg.

Dokumentide kättetoimetamise viisid maksukorralduse seaduses on sarnased haldusmenetluse seaduses sätestatuga.

Kui seadus ei nimeta kohustuslikku haldusakti kättetoimetamise viisi, siis võib maksuhaldur ise valida dokumentide kättetoimetamise viiside vahel.

Maksukorralduse seadus nimetab alljärgnevaid dokumentide kättetoimetamise viisid:

- posti teel<sup>119</sup>;
- allkirja vastu<sup>120</sup>;
- elektrooniliselt<sup>121</sup>;
- perioodilise väljaande kaudu<sup>122</sup>.

Enamlevinud kättetoimetamise viisideks on dokumendi posti teel kättetoimetamine ning allkirja vastu üleandmine. Elektroonilisel teel kättetoimetamine toimub võimaluse korral, kui maksukohustuslasel on selleks vajalikud vahendid. Perioodilise väljaande kaudu kättetoimetamine on erandlik, st kasutatakse juhul, kui muul viisil pole võimalik dokumenti kätte toimetada.

Eestis elavale füüsilise isikule toimetatakse dokument kätte posti teel rahvastikuregistrisse kantud elukoha aadressil või isiku poolt maksuhaldurile teatatud aadressil. Füüsilise isiku puhul on oluline dokumendi kättesaamise fakt, mistõttu haldusaktid saadetakse füüsilisele isikule tähtkirjaga allkirja vastu.

Juriidilisele isikule saadetakse dokument registrisse kantud aadressil lihtkirjaga. Dokument loetakse juriidilisele isikule kättetoimetatuks, kui selle saatmisest isiku registrisse kantud aadressil on möödunud 5 päeva, välismaale saatmise korral 30 kalendripäeva.

---

<sup>119</sup> MKS § 54 lg 1-2

<sup>120</sup> MKS § 53

<sup>121</sup> MKS § 54 lg 3-4

<sup>122</sup> MKS § 55

## 8. MAKSUVÕLGADE SISSENÕUDMINE

Maksukohustuste täitmist nimetatakse maksumenetluses sooritusmenetluseks ning MKS § 105 kohaselt peavad maksusumma ja maksukohustustest tulenevad kõrvalkohustused olema tasutud maksuseaduses või haldusaktis määratud tähtpäevaks. Tähtpäevaks tasumata maksusummat nimetatakse maksuvõlaks ning selle sissenõudmine maksuhalduri poolt on käeoleva peatüki teemaks.

Maksuvõlgade sissenõudmise raames käsitletakse maksuvõla teket, intressi, ajatamist, tagatist, maksuhalduri täitetoiminguid, vastutusotsust, maksuvõlgade mahakandmist ja kustutamist.

Õppematerjali kaheksanda peatüki eesmärgiks on anda teadmisi maksuvõlgade sissenõudmise menetlusest ning maksuhalduri täitetoimingute sooritamise vajadusest maksumenetluses, rahaliste kohustuste täitmise tagamiseks.

Käesoleva loengumaterjali läbi töötamisel peavad üliõpilased oskama:

- anda ülevaadet maksuvõlgade sundtäitmisest,
- nimetada maksuhalduri täitetoiminguid,
- defineerida intressi ja selgitada selle olemust,
- defineerida maksuvõlgade ajatamist,
- loetleda tagatise liike,
- loetleda maksuõigussuhte lõppemise aluseid,

## **8.1 Maksuvõla teke**

Maksuvõlg maksukorralduse seaduse tähenduses on maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma, tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress ning tollivõlast tulenev tähtpäevaks tasumata maksusumma ja sellelt arvestatud intress.<sup>123</sup>

MKS § 128 sätestab maksuhalduri kohustuse sisse nõuda maksukohustuslase poolt tasumata maksuvõlg ning maksuhalduril on vajadusel võimalik rakendada maksuvõlgade sissenõudmisel sanktsioone vastavalt maksukorralduse seadusele.

## **8.2 Tasumata maksusummalt arvestatav intress**

Intress on maksuõigussuhtest tulenev kõrvalkohustus<sup>124</sup>. Maksuintress ei ole üldjuhul kokkulepitud laenult laekuv korrapärane finantstulu (erandiks on ajatamine), vaid tal on kahju hüvitamise funktsioon. Intress on maksukohustuse täitmisega viivitamise eest määratud lisamakse, millega hüvitatakse riigile maksude hilisemast laekumisest saamata jäänud tulu ning võlgnikult võetakse ära alusetult teenitud tulu.

Tsiviilõiguses nimetatakse sarnast kõrvalkohustust viiviseks. Mõningates riikides, näiteks Saksamaal, kasutatakse maksustamisel korraga nii viivist kui ka intressi. Viivised määratakse siis, kui maksumaksja rikub maksukohustuste täitmise tähtaega, intresse tuleb maksta siis, kui maksumaksjale võimaldatakse seadusest tulenevalt maksu tasumise tähtaja pikendust. Viivis täidab nii kahju hüvitamise funktsiooni kui ka mõjutusvahendi funktsiooni. Intressi kehtestamise eesmärgiks on riigi varaliste huvide kaitsmine ning maksumaksja ja maksu kinnipidaja motiveerimine täita rahalisi kohustusi riigi ees õigeaegselt. Intressikohustus eeldab põhivõla kehtivust. Kui maksusumma aegub, kustutatakse või kantakse maha, siis kaob ka intressi nõudmise võimalus.

Maksukorralduse seadus eristab kahte liiki intressi maksmise kohustust. Intressi maksmise kohustus võib tekkida nii maksumaksjal<sup>125</sup> kui ka maksuhalduril<sup>126</sup>. Käesoleva peatüki eesmärgile viidates, käsitletakse antud alapeatükis vaid maksumaksja intressi tasumise kohustust.

---

<sup>123</sup> MKS § 32

<sup>124</sup> MKS § 31 lg 1 p 5

<sup>125</sup> MKS § 115

Maksukohustuslasel tekib intressi tasumise kohustus, kui ta viivitab maksu tasumisega või talle tagastatakse alusetu enammakse.

#### NÄIDE

- ❖ *Alusetu enammakse võib tekkida olukorras, kus maksumaksja on maksudeklaratsioonis eksinud maksuarvestusega või kolmas isik on ekslikult tasunud maksumaksja isikukontole maksusumma, mis ei kuulu maksumaksja maksu- ja kõrvalkohustuste katteks.*

Intressikohustus ei eelda maksumaksja süülist käitumist. Intressi tasumise kohustuse puhul ei ole tegemist karistuse ühe liigiga vaid mõjutusvahendiga, et maksumaksjad täidaksid rahalisi kohustusi riigi ees õigeaegselt.

Alates 01.07.2002 kehtima hakanud maksukorralduse seaduses on ette nähtud nn summeeritud intressiarvestus, mille kohaselt arvutatakse intresse kõikide maksuvõlgade ja ettemaksete kogusummalt<sup>127</sup>. Kui maksumaksjal on mõne maksu osas enammakse ja mõne teise maksuliigi osas võlgnevus, siis ei arvestata ettemakse suuruselt võlasummalt intressi. Alates 01.01.2004 toimub summeeritud intressiarvestus kõikide riiklike maksude kogusalude osas (varem vaid Maksuameti poolt hallatavate maksude osas). Kuni 30.06.2002 kehtinud maksukorralduse seaduse järgi peatus intressiarvestus maksumaksja poolt taotluse esitamisega enammakse ja maksuvõla omavaheliseks tasaarvestamiseks. Tegelikult intress peatub, kui enammaksed katavad maksuvõlad, kuid tasaarveldamiseks on vajalik maksukohustuslase avaldus<sup>128</sup>. Taotlus ettemaksu ja maksuvõla tasaarvelduseks tuleb teha vähemalt kolme aasta jooksul, et vältida ettemaksu aegumist<sup>129</sup>.

MKS § 117 sätestab tasumata maksusummalt arvestatava intressi määraks 0,06 % päevas, mida on maksuhalduril võimalik maksuvõla tasumise ajatamisel vähendada kuni 50 % võrra.

Kui maksukohustuslane ei ole tasunud intresse, siis maksuhalduril on õigus MKS § 115 lg 3 järgi esitada maksumaksjale intressinõue. Intressinõudes näidatakse maksuhalduri poolt viivitatud päevade arv, intressimäär, tasumisele kuuluv intressisumma ja tasumise tähtaeg. Tähtaeg ei või olla lühem kui 10 kalendripäeva haldusakti kättesaamise päevast alates. Intressinõudele kohaldatakse maksuotsuse kohta käivaid sätteid.

---

<sup>126</sup> MKS § 116

<sup>127</sup> MKS § 119 lg 2

<sup>128</sup> MKS § 108 lg 1

<sup>129</sup> MKS § 33

Intressinõue võib olla iseseisev haldusakt, kui selles määratakse ainult intresse või ka osa maksuotsusest, vastutusotsusest, tasaarvestamise otsusest või sundtäitmise hoiatusest, milles on arvutatud intressisumma. Kuna intressinõue on vaid üldmõiste, siis on maksuhalduril võimalik otsustada, kas nõuda intress sisse koos maksusummaga või eraldi. Iseseisev intressinõue esitatakse siis, kui maksusumma, millelt intress arvutati, on tasutud.

Intressinõude esitamisel kehtib üheaastane aegumistähtaeg alates maksusumma tasumise päevast<sup>130</sup> ning sama aegumistähtaeg kehtib ka intresside sissenõudmisel<sup>131</sup>. MKS § 128 lg 5 järgi ei ole intresside sissenõudmine lubatud enne maksusumma tasumist. Selline põhimõte tuleb maksmenetluses maksunõuete- ja kohustuste rahuldamise järjekorrast, mille järgi nõutakse esmalt sisse maksusumma ja seejärel kõrvalkohustused. Kui intress määratakse koos maksusummaga, siis kehtivad intressi määramisel ja sissenõudmisel maksusumma aegumise tähtjad<sup>132</sup>.

Intressi arvestamine peatub:

- 1) krediidasutuse poolt tähtpäevaks täitmata maksukohustuselt krediidasutuse moratooriumi ajaks;
- 2) maksukohustuslase pankroti väljakuulutamisel;
- 3) maksukohustuslase pankrotimenetluses kinnitatud kompromissi kehtivuse ajal;
- 4) pärandvaraga seotud tähtpäevaks täitmata maksukohustustelt pärandi avanemisest kuni pärandvara vastuvõtmiseni pärijate poolt.<sup>133</sup>

Intressinõude esitamiseks peab määratav intressisumma olema vähemalt 50 krooni<sup>134</sup>.

### **8.3 Maksuvõla ajatamine**

Kui maksumaksja ei suuda ajutiste makseraskuste tõttu tähtpäevaks maksusummat tasuda, siis on maksukorralduse seadus ettenäinud võimaluse anda maksukohustuslasele võimalus taotleda maksuvõla tasumise ajatamist. Maksuvõlgade ajatamine seisneb maksuvõla tasumises selleks kehtestatud maksegraafiku alusel. Maksukohustuslane võib ajatamist taotleda, kui tal esineb hetkeline maksejõetus, kuid ta on võlga võimeline tasuma edaspidi.

---

<sup>130</sup> MKS § 118 lg 1

<sup>131</sup> MKS § 132 lg 2

<sup>132</sup> MKS § 118 lg 2

<sup>133</sup> MKS § 119 lg 1

<sup>134</sup> MKS § 119 lg 3

Maksuvõlgade tasumise ajatamist ei saa taotleda maksu kinnipidaja, sest maksu kinnipidaja maksuvõlga ei ajatata.

Maksukorralduse seaduse kohaselt ei ajatata kinnipeetavaid makse (N: kinnipeetav tulumaks), mis võis tekkida sellest, et maksu kinnipidaja jättis maksusumma kinni pidamata või üle kandmata. Sellest tulenevalt ei ajatata maksuvõlga, mis on tekkinud tulumaksu, töötuskindlustusmakse ja kohustusliku kogumispensioni makse kinnipidamisest.

Ajatamisele ei kuulu ka tollivõlast tulenev tähtpäevaks tasumata maksusumma ja sellelt arvestatud intressid. Tollieeskirjad sätestavad tollivõla tekkimise juhuks erireeglid. Tollivõla tekkimisel lahendatakse probleem maksuhalduri poolt kauba paigutamise ajutisse tollilattu, impordimaksude tasumise tähtaja pikendamisega jne.

Maksuvõlgade tasumise ajatamist saab taotleda ka isik, kes seaduse alusel vastutab teise isiku maksukohustuste täitmise eest. Maksumaksja maksukohustuse eest vastutavaks isikuks võib olla kolmas isik, kes ise ei ole maksukohustuslane, kuid kes vastutab maksukohustuslase maksukohustuse täitmise eest seadusjärgselt või lepingujärgselt.

#### NÄIDE

- ❖ *Seadusjärgseks maksumaksja maksukohustuse eest vastutavaks isikuks võib olla näiteks pärija, kes vastutab maksumaksja maksuvõlgade eest pärandvara inventuuri ulatuses. Lepingujärgne vastutus võib tekkida näiteks käendajal, tema soovist vastutada maksumaksja maksuvõlgade eest.*

Maksuvõlgade ajatamiseks peab maksukohustuslane esitama maksuhaldurile põhjendatud taotluse ja maksuvõla tasumise ajakava. Maksuvõlgade ajatamise taotluse otsustamise ajaks peab ajatamist taotletava maksusumma tasumise tähtpäev olema saabunud, sest ei ole võimalik taotleda ajatamist tulevikus tekkiva maksuvõla kohta.

#### NÄIDE

- ❖ *Füüsilisest isikust ettevõtja esitab oma füüsilise isiku tuludeklaratsiooni maksustamisperioodile järgneva aasta märtsi alguses ning selle tulemusena on maksumaksja kohustatud tasuma maksuhalduri pangakontole juurdemaksmisele kuuluva maksusumma sama aasta oktoobrikuuks. Kui maksumaksja vähe tulusa majandustegevuse*

*tulemusena soovib maksuvõlga tasuda ositi, siis saab ta taotleda maksuvõlgade ajatamist alates esimest oktoobrist, kui maksusumma tasumise tähtpäev on saabunud.*

Maksuvõla tasumise ajatamist reguleerib 30.04.2002 rahandusministri määrus nr 60, mis jõustus koos maksukorralduse seadusega 01.07.2002. Määrusega on kehtestatud riiklike maksude maksuvõla ajatamise kord. Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise korra kohaselt kontrollib maksuhaldur maksuvõla tasumise ajatamise taotluse läbivaatamisel taotluse põhjendatust, tagatisega seoses esitatud dokumentide nõuetekohasust ning seda, kas tagatis on piisav tagamaks ajatavat maksuvõlga.

Maksuvõlgade tasumise ajatamise otsustamisel on maksuhalduril õigus maksuvõla ajatamise taotlus rahuldada või rahuldamata jätta. Maksuhaldur teeb otsuse taotluse rahuldamise või rahuldamata jätmise kohta 20 päeva jooksul, kui ajatamist taotleb füüsiline isik või kui ajatavat maksuvõlg ei ületa 1 000 000 krooni ja taotletav tasumise ajakava ei ületa 24<sup>135</sup> kuud. Ülejäänud juhtudel edastab maksukeskus maksuvõla tasumise ajatamise taotluse kümne päeva jooksul koos omapoolse seisukohaga Maksu- ja Tolliametile keskasutusele.

Otsuse tegemisel on maksuhalduril õigus maksukohustustlase esitatud maksuvõla tasumise ajakava muuta. Taotluse rahuldamata jätmise või osaline rahuldamine tuleb motiveerida. Maksuhaldur võtab taotluse rahuldamise otsustamisel arvesse maksukohustustlase varalist seisundit, majandusnäitajaid, varasemat maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmist, maksuvõla ajatamise otstarbekust ja tagatise nõudmise korral esitatud tagatise usaldusväärsust.

Maksuvõla tasumise ajatamise taotluse rahuldamisel kinnitab maksuhaldur maksuvõla tasumise ajakava ja intressimäära. Maksuhalduril on maksuvõla tasumise ajatamisel õigus vähendada intressimäära kuni 50 protsenti ajatamise otsuse vastuvõtmise päevast arvates. Selline intressimäära alandamine maksuhalduri poolt on ajutises makseraskustes maksumaksjale soodsamate tingimuste loomine võrreldes teiste maksumaksjatega. Otsus maksuvõla tasumise ajatamise taotluse kohta jõustub otsuse vastuvõtmise päevast.

Maksuhaldur võib maksuvõla tasumise ajatamise taotluse jätta rahuldamata järgnevatel põhjustel:

- 1) taotluses puudub põhjendus või see ei ole piisav;
- 2) maksukohustustlasele on tehtud korraldus tasuda maksuvõlg 48 tunni jooksul korralduse saamise päevast arvates;

- 3) maksukohustuslane ei pea õigusaktides sätestatud korras arvestust, ei esita maksudeklaratsioone või ei säilita dokumente;
- 4) maksukohustuslane ei esita nõutavat tagatist või maksuhaldur ei pea tagatist küllaldaseks või usaldusväärseks;
- 5) maksuhaldur leiab pankrotimenetluses võlgniku tehtud kompromisettepanekut kaaludes, et võlgniku varaline seisund ei võimalda kompromissi tegemise tulemusel võetud kohustuste täitmist;
- 6) esineb muid asjaolusid või põhjuseid, mille tõttu maksuhaldur ei pea maksuvõla tasumise ajatamist otstarbekaks.<sup>136</sup>

Maksuvõla tasumise ajatamine ei vabasta maksukohustuslast jooksvate maksukohustuste täitmisest.

Ajatamisotsus on kaalutusõiguse alusel tehtav otsus, mis tähendab, et maksuhaldur võib ajatamisest keelduda, muuta ajakava või nõuda tagatist.

## **8.4 Tagatis**

Riiklike maksude maksuhalduril on õigus maksumaksjalt nõuda maksuvõla tasumise ajatamise otsuse tegemisel tagatist. Maksuhaldur teavitab tagatise esitamise kohustusest maksumaksjat kirjalikult, selgitades, milliste tagatise liikide vahel võib maksumaksja valida ning millised on tagatise esitamise korral sooritavad toimingud ja nõutavad dokumendid.

Tagatise liikidena sätestab maksukorralduse seadus käenduse, deposiidi ning riigi, valla või linna kasuks seatud registerpandi või hüpoteegi.<sup>137</sup>

Maksuhaldur võib nõuda tagatiseks esitatava:

- 1) käenduse korral – käenduslepingut ning andmeid käendaja majandusliku olukorra, käendaja poolt kolmandate isikute ees võetud varaliste kohustuste kohta, juriidilisest isikust käendaja põhikirja, vajadusel juriidilise isiku osanike, nõukogu või üldkoosoleku otsust käendamise kohta;
- 2) deposiidi korral – deposiidina maksuhalduri pangakontole makstud tagatissummat;

---

<sup>135</sup> rakendatakse alates 01.07.2005 (varem 12 kuud)

<sup>136</sup> MKS § 112 lg 4

<sup>137</sup> MKS § 122



- 3) registerpandi või hüpoteegi korral – pandilepingu sõlmimist, pandi eseme omandiõigust tõendavaid dokumente, juriidilisest isikust maksuvõlgnikult vajadusel osanike, nõukogu, üldkoosoleku otsust vara pantimise kohta, hüpoteegi või ehitise kui vallasasja pantimise korral pandi eseme kindlustamist tõendavaid dokumente.

**Käendajaks** tagatisena võib olla isik, keda maksuhaldur aktsepteerib ja kes kohustub maksuhalduri nõudmise korral tasuma käenduslepingus märgitud summa. Maksuhalduril on õigus jätta käendaja aktsepteerimata, kui käendajal ei ole piisavalt vara maksuvõla tagamiseks, käendussumma ei ole piisav ning käendaja senise tegevuse, majandusliku seisundi või maine põhjal on küllaldane alus kahelda tema antava tagatise usaldusväärsuses.<sup>138</sup>

**Pant** seatakse asjaõigusseaduses<sup>139</sup> või kommertspandiseaduses<sup>140</sup> sätestatud korras. Maksuhalduril on õigus jätta tagatiseks esitatav pant aktsepteerimata, kui pandi eseme väärtus ei ole maksuhalduri arvates võla tagamiseks piisav või pandi ese ei ole lihtsalt realiseeritav või toob kaasa üleliigseid halduskulusid.<sup>141</sup>

Maksuhaldur määrab tagatise ulatuse, lähtudes tagatava nõude ja võimaliku sundtäitmise kulude suuruselt ning maksuhalduril tuleb arvestada, et tagatise suurus ei tohi ületada tagatava nõude ja võimalike sundtäitmise kulude suurst. Tagatist ei nõuta riigi-, valla- ja linnaasutustelt, pankrotis maksukohustuslaselt, kelle maksuvõlg ajatatakse kompromissi tegemise eesmärgil ning juhul, kui nõue on alla 1 000 krooni.

Kui maksukohustuslane ei täida maksuvõla tasumise ajakava, ei tasu ajakava kehtimise perioodil tähtaegselt jooksvaid makse, ei täida asjaõigusseaduses sätestatud kohustust hoida maksuvõla tagamiseks pandiga koormatud asja või ei esita tagatise väärtuse vähenemise korral maksuhaldurile aktsepteeritavat asendustagatist, on maksuhalduril õigus tunnistada kehtetuks maksuvõla tasumise ajatamise otsus, intressimäära vähendamine ning arvestada ajatatud maksusummalt tagasiulatuvalt intressi.<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup> MKS § 123

<sup>139</sup> RT I 1993, 39, 590.

<sup>140</sup> RT I 1996, 45, 848.

<sup>141</sup> MKS § 124 lg 3

<sup>142</sup> MKS § 113 lg 1

## 8.5 Sundtäitmine

Kui isik ei täida maksukohustust ja ei taotle ajatamist, on maksuhalduril õigus nõuda tasumata maksuvõlg sisse sundkorras.

Maksuvõla sundtäitmine on lubatud, kui:

- 1) kohustuste täitmise tähtpäev on saabunud ning nõue on sissenõutav;
- 2) nõuet sisaldav haldusakt on maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud;
- 3) maksuvõlg ei ole ajatatud;
- 4) maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud;
- 5) haldusakti täitmine ei ole peatatud.

Maksukohustuslase poolt deklareeritud ja tasumata jäetud maksusumma või maksuteate alusel tasumisele kuuluva maksusumma sundtäitmine on lubatud alles pärast seda, kui maksukohustuslasele on antud vähemalt üks kord tähtaeg maksuvõla tasumiseks koos hoiatusega kohustuse tähtajaks täitmata jätmise tagajärgede kohta. Seega peab maksuhaldur enne täitetoimingute alustamist andma maksukohustuslasele maksusumma tasumist kohustava haldusakti, kus on kirjeldatud tagajärjed, mida kohaldatakse juhul, kui maksumaksja ei tasu maksuhalduri haldusaktis näidatud maksusummat haldusaktis antud tähtajaks.

Maksusumma tasumata jätmise tagajärjed sundtäitmise hoiatusena vormistatakse iseseisva korraldusena või hoiatusena maksu- ja vastutusotsuses. Maksuotsust või vastutusotsust on võimalik sundtäita kohe pärast maksuotsuses või vastutusotsuses antud tähtpäevaks kohustuste täitmata jätmist.

Maksuhaldur annab maksukohustuslasele korralduse maksuvõla tasumiseks koos sundtäitmise algatamise hoiatusega alljärgnevalt:

- 1) 10 kalendripäeva jooksul korralduse saamise päevast arvates;
- 2) 48 tunni jooksul kättetoimetamisest arvates, kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et võla sissenõudmisega viivitamine võib muuta võla hilisema sissenõudmise võimatuks;
- 3) vastutusotsuse ja maksuotsuse korral ei tohi kohustuste täitmise tähtaeg olla lühem kui 30 kalendripäeva.

Maksuhalduril on õigus koos maksuvõla sundtäitmisega sisse nõuda enda poolt määratud trahvid ning muud seadusest tulenevad rahalised nõuded, sealhulgas asendustäitmise kulud ja sunniraha ning samuti tõlgile, eksperdile ja kolmandale isikule nende kohustuste täitmisega kaasnenud kulud ja ekspertiisitasu.<sup>143</sup> Kui kulude või sunniraha tasumiseks kohustatud isikul ei ole maksuvõlga või kui maksuhaldur ei ole asunud selle sundtäitmisele, võib maksuhaldur pöörduda nende nõuete täitmiseks kohtutäituri poole.

Maksuvõlgade sundtäitmisel on MKS § 128 lõikes 5 sätestatud nõuete rahuldamise järjekord, mille kohaselt nõutakse esmajärjekorras sisse maksusumma ja seejärel kõrvalkohustused. Kui sundtäitmise tulemusel saadud rahast ei piisa kõigi maksunõuete rahuldamiseks, siis arvestatakse sundtäitmise tulemusel laekunud summad erinevate maksuliikide katteks võrdeliselt nende osas olevate nõuete suurusele.

Maksuhalduril on õigus loobuda sundtäitmisest, kui sundtäitmisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa või summa sissenõudmine on maksukohustuslase maksejõuetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei ole otstarbekas.<sup>144</sup> Loobumise tulemusena aga maksukohustus ei lõppe ning maksukohustuslase majandusliku seisundi paranemisel on võimalik maksuvõlga maksukohustuslaselt endiselt sisse nõuda.

### 8.5.1 Maksuhalduri täitetoimingud

Kui maksukohustuslane ei ole maksuvõlga tasunud maksuhalduri poolt korralduses, maksuotsuses või vastutusotsuses määratud tähtaja jooksul, alustab maksuhaldur võla sundkorras sissenõudmist. Maksukorralduse seadus lubab maksuhalduril arestida pangakontosid ja pöörata sissenõuet pangakontol olevale rahale ning taotleda keelumärgete ja arestide kandmist vararegistritesse.

Maksukorralduse seaduse alusel on maksuhalduril õigus sooritada järgmisi toiminguid:

- 1) taotleda kinnisasja võõrandamise keelumärke kandmist kinnistusraamatusse;
- 2) taotleda ehitise kui vallasasja võõrandamise keelumärke kandmist ehtisregistrisse;
- 3) taotleda sõiduvahendi võõrandamise keelumärke kandmist tsiviilõhusõidukite registrisse või liiklusregistrisse;
- 4) taotleda võõrandamise keelumärke kandmist laevakinnistusraamatusse;

---

<sup>143</sup> MKS § 128 lg 4

<sup>144</sup> MKS § 128 lg 8

- 5) anda korraldus väärtpaberite või väärtpaberikonto blokeerimiseks vastavalt Eesti väärtpaberite keskreistri seaduses<sup>145</sup> sätestatule;
- 6) pöörata sissenõue rahalistele nõuetele või varalistele õigustele maksukorralduse seaduses või täitemenetlust reguleerivate õigusaktidega sätestatud korras.<sup>146</sup>

Täitemenetluse jätkamise korral kohtutäituri poolt jäävad kehtima maksuhalduri poolt kohaldatud keelumärked ja arestid.

Maksuhaldur saab iseseisvalt pöörata sissenõuet pangakontole, rahalistele nõuetele ja varalistele õigustele. Maksuhalduril on õigus arestida maksumaksja palk, üür, teenustasu, maksed, maksutagastusnõuded.

MKS § 131 alusel on maksuhalduril õigus anda krediidasutustele korraldusi arestida võlgniku pangakonto või kanda tema pangakontolt raha üle maksuhalduri pangakontole maksuvõla summa suuruses. Krediidasutus on kohustatud maksuhalduri korralduse maksukohustuslase pangakonto arestimise kohta viivitamatult täitma. Füüsilise isiku maksuvõla sissenõudmisel või tema pangakonto arestimisel ei kuulu maksuhalduri poolt igakuisele sissenõudmisele ega arestimisele ühe kuupalga alammäära suurune summa võlgniku ja iga tema poolt ülalpeetava perekonnaliikme kohta. Arestitud pangakontolt võib teha ülekandeid vaid maksuhalduri loal. Maksuvõlgade tasumisel teeb maksuhaldur krediidasutusele korralduse pangakontode aresti alt vabastamiseks kolme tööpäeva jooksul, arvates maksuvõla tasumisest. Krediidasutusel on keelatud avada pangakontot maksukohustuslasele, kelle pangakonto arestimise kohta on saadud maksuhalduri korraldus.

Maksuhaldur võib anda maksuvõla sissenõudmise kohtutäituri menetlusse pärast seda, kui maksuhalduri poolt sooritatud täitetoimingud ei ole andnud tulemusi.

## **8.6 Vastutusotsus**

Vastutusotsus on maksumenetluse eriliik, millega ei määrata maksusummat, vaid selgitatakse välja maksusumma tähtpäevaks tasumata või ülekandmata jätmise ja kolmanda isiku, sh seadusliku esindaja, käitumise vaheline põhjuslik seos.

---

<sup>145</sup> RT I 2000, 57, 373.

<sup>146</sup> MKS § 130 lg 1

Vastutusotsus on haldusakt vastutusnõude esitamiseks, mis tehakse kolmandale isikule, kes seaduse alusel vastutab võõra maksuvõla eest. Kolmandad isikud, kellelt on võimalik kõrvuti maksukohustuslasega maksuvõlga sisse nõuda, on seaduse alusel maksuvõla tasumiseks kohustatud isikud ning lepinguga endale teise isiku maksukohustuse täitmise võtnud isikud.

Kui isik on võtnud endale lepinguga kohustuse vastutada teise isiku maksukohustuste täitmise eest, siis on lepingujärgselt kohustatud isikult võimalik maksuvõlga sisse nõuda vaid tsiviilkohtumenetluse seadustikus<sup>147</sup> sätestatud korras. Seega on välistatud vastutusotsuse tegemine isikule, kes on võtnud endale lepinguga vastutuse võõra maksukohustuslase rahalise kohustuste täitmise eest.

Vastutusotsuse sisuks ei ole mitte maksusumma määramine, vaid varem fikseeritud maksuvõla sissenõudmine uelt kohustatud isikult. Maksumenetluse eesmärk on maksukohustuslasega solidaarselt vastutava isiku süü tuvastamine maksukorralduse seaduses ja maksuseadustes ettenähtud kohustuste täitmata jätmises, mille tulemusena on tekkinud maksuvõlg ja mille eest seaduses sätestatud juhtumitel vastutab solidaarselt maksukohustuslasega seaduslik esindaja<sup>148</sup>, tegevjuht või vara valitseja. Vastutusotsuses peab selguma kolmanda isiku süü, mis tähendab, et isik peab olema rikkunud tahtlikult või raskest hooletusest talle seadusega pandud kohustusi<sup>149</sup>. Süü tuvastamisel on eelkõige vaja kindlaks teha, kas maksude tasumata jätmine oli tahtlik või olid selleks objektiivsed põhjused. Seega on vastutusotsuse tegemiseks läbiviidav menetlus maksumenetlus, mille läbiviimisel on maksuhalduril kõik üksikjuhtumi kontrolli läbiviimiseks seaduses ettenähtud õigused<sup>150</sup>.

Kui maksuvõla aluseks on jõustunud maksuotsus, kus on tuvastatud maksusumma tahtlik tasumata või kinni pidamata jätmine, on see üheks oluliseks argumendiks maksumaksjaga või maksu kinnipidajaga solidaarselt vastutava kolmanda isiku süü tuvastamisel. Vastutusotsuse koostamisel saab tugineda isiku eelnevale süülisele käitumisele, mis on kindlaks tehtud väärteomenetluse käigus ja mille kohta on jõustunud otsus. Eraldi tuleb süü tuvastada juhul, kui maksuvõlg on tekkinud deklareeritud andmete alusel või maksusumma määramise aluseks ei ole maksude tahtlik tasumata jätmine.

---

<sup>148</sup> RT I 1998, 43-45, 666.

<sup>149</sup> MKS § 8

<sup>150</sup> MKS § 59-72

Vastutuse eelduseks on üldjuhul põhivõla kehtivus ning maksukohustuse tekkimiseks on vajalik teokoosseis.

Seaduse alusel tekkiv vastutus liigitatakse alljärgnevalt:

- 1) nn isiklik vastutus – kuna neile isikutele on seadusega pandud kohustused, mida nad ei täitnud ning selle tulemusena muutuvad nad maksukohustuste täitmise eest isiklikult vastutavaks. Nende isikute valduses olid vahendid, millest teise isiku maksukohustust täita. Isiklik vastutus laieneb seaduslikule esindajale, vara valitsejale, sh pärandvara valitsejale, tegevjuhile, mitteõigusvõimelise isikuteühenduse tegevjuhile, maksukuriteo kaasa aidanud ja toime pannud isikule;
- 2) vastutuse aluseks on majanduslik omand vara üle, millega on seotud maksukohustus – nt ettevõtte, kui majandusüksuse või selle osa üleminek uuele omanikule.<sup>151</sup>

Kolmanda isiku vastutus võõra isiku maksukohustuse eest eeldab maksuhalduri poolset põhjalikku tõendamiskohustuse täitmist.

Vastutusotsuse koostamisel on määravaks see, kuivõrd tuvastusmenetluse käigus on võimalik kindlaks teha maksumaksjaga solidaarselt vastutava isiku tahtlus või raske hooletus maksukorralduse seadusest või maksuseadustest tulenevate rahaliste kohustuste tähtajaks täitmata jätmisel või mittetäielikul täitmisel.

Vastutuse puhul on oluline silmas pidada, et vastutuse ulatus sõltub konkreetsest seadusest, mis vastutuse sätestatavad.

Maksuõiguserikkujad, kes vastutavad maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest, vastutavad rikkumise tulemusel tasumata jäänud maksukohustuste ja kõrvalkohustuste täitmise eest piiramatult.

Vastutuskohustuse sissenõutavaks muutmiseks on vajalik haldusakti koostamine ning selle vormistamisel kehtivad haldusakti vormistamise nõuded. Vastutusotsuses näidatakse vastutuse kohaldamise alus, maksusumma arvestamise meetoodika ning määratakse maksusumma tasumise ja kõrvalkohustuste täitmise tähtaeg. Kui maksukohustuslane on maksusummad ise deklareerinud, siis tuleb vastutusotsuses ära näidata deklaratsioonide loetelu ja maksuvõla arvestamise meetoodika, sh intresside arvestus. Kui maksusumma on määratud maksuotsusega, siis lisatakse vastutusotsusele

maksuotsuse ära kiri ning maksusumma arvutamise meetodikat vastutusotsuses ei näidata<sup>152</sup>. Vastutusotsusega kohustatud isikul on õigus vaidlustada vastutuse kohaldamise aluseid.

Vastutuse kohaldamise aluseks on isiku vastutus võõra maksukohustuse eest alljärgnevalt:

- 1) ettevõtte või selle osa üleandnud isiku vastutus;
- 2) täisühingu või usaldusühingu osaniku ja ühistu liikme vastutus;
- 3) seadusliku esindaja, vara valitseja ja maksuesindaja vastutus;
- 4) vastutus maksuõigusrikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla eest.<sup>153</sup>

Maksumenetluse läbiviimine on oluline, et tagada haldusakti adressaadile enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist ära kuulamisõigus. Maksuhalduril on kohustus ära kuulata haldusakti adressaat ning anda talle võimalus selgitada, mis põhjusel on ta jätnud täitmata tema poolt juhitava äriühingu kohustused ja esitada vajadusel tõendid, mis välistavad tema süü kohustuste rikkumisel.

Maksusumma tasumiseks kohustava vastutusotsuse võib anda maksusumma määramise kolme aastase aegumistähtaja või maksusumma tahtlikult tasumata või kinnipidamata jätmise korral kuue aastase aegumistähtaja jooksul. Vastutusotsust ei anta, kui võlga ei ole tekkinud, selle sissenõudmine on aegunud, võlg on kustutatud<sup>154</sup>.

Ettevõtte üleandnud isikule, täisühingu, usaldusühingu osaniku, ühistu liikme, seaduslikule esindajale või vara valitsejale saab teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist maksukorralduse seaduse alusel või täitemenetlust reguleerivate õigusaktidega sätestatud korras ning kui selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot.<sup>155</sup>

Algne maksukohustuslane ja uus maksukohustuslane, st kolmas isik, kes on vastutav võõra maksukohustuse eest, vastutavad isiku maksukohustuse täitmise eest solidaarselt. Vastutusotsust on võimalik esitada mitmele kohustatud isikule ning sellisel juhul realiseeritakse solidaarne vastutus kõigile vastutavatele isikutele ühise vastutusotsuse esitamisega.

Vastutusotsuse täitmise tähtpäev ei või olla lühem kui 30 päeva, arvates otsuse kättetoimetamise päevast. Maksuhalduril on vastutusotsuse ära kirja saatmise kohustus maksukohustuslasele, kelle maksu tasumiseks kolmandat isikut kohustati.

---

<sup>151</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri § 96

<sup>152</sup> MKS § 96 lg 3

<sup>153</sup> MKS § 38-41

<sup>154</sup> MKS § 96 lg 6

## 8.7 Maksuvõlgade mahakandmine ja kustutamine

Kehtiv maksukorralduse seadus<sup>156</sup> eristab maksumenetluses maksuvõlgade kustutamist ja mahakandmist, mida reguleerib lisaks rahandusministri 2. mai 2002.a määrus nr 61<sup>157</sup>, mis jõustus 1. juulil 2002.aastal.

**Maksuvõla mahakandmine**<sup>158</sup> on reaaltoiming, millel ei ole õiguslikku tähendust. Maksuvõlgade mahakandmise puhul on tegemist lootusetu võlga, mida ei ole enam võimalik sisse nõuda. Maksuvõlgade mahakandmine on seotud füüsilisest isikust võlgniku surma või juriidilise isiku likvideerimisega juhul, kui võlga pole võimalik kolmandatelt isikutel sisse nõuda ning juriidilise isiku lõpetamisel seoses pankrotimenetlusega.

Füüsilise isiku maksuvõlg kantakse maha isiku surma või surnuks tunnistamise korral, kui puudub pärandvara, millele sissenõuet pöörata, või maksuvõla osa, mis ületab inventeeritud pärandvara maksumust, millest on vastavalt pärimisseaduses<sup>159</sup> sätestatule rahuldatud eelmiste järjekohtade nõuded<sup>160</sup>. Maksuvõlg kantakse maha surnud isiku pärija, testamenditäitja, pärandvara hooldaja või pärandvara inventuuritegija taotlusel või maksuhalduri omal algatusel. Maksuvõla mahakandmise aluseks on isiku surmatunnistus või kohtuotsus surnukstunnistamise kohta.

Juriidilise isiku maksuvõlg kantakse maha tema lõpetamisel seoses pankrotimenetlusega - kui pankrotimenetlus raugab, pankrotimenetluse lõppemisel lõpparuande kinnitamisega ning pankrotimenetluse lõpetamisel pärast pankroti väljakuulutamist - kui pankrotivarast ei jätku kõigi nõuete rahuldamiseks.

Juriidilise isiku maksuvõlg kantakse maha tema likvideerimismenetluse lõpetamise korral siis, kui juriidilisel isikul ei jätku vara maksuvõla tasumiseks ja seaduses ei ole sätestatud kolmandate isikute vastutust juriidilise isiku maksuvõlgade eest ning maksuhaldur ei pea otstarbekaks pankrotiavalduse esitamist.<sup>161</sup>

Maksuhalduri otsus võlg maha kanda ei too kaasa muutusi isikute õigustes ja kohustustes. Maksuvõla mahakandmise eesmärk on maksuarvestamise korrastamine. Maksukohustuse mittelõppemine maksuvõla mahakandmisega tähendab seda, et kui selgub maksuvõla

---

<sup>155</sup> MKS § 96 lg 5

<sup>156</sup> MKS § 114

<sup>157</sup> RTL 2002, 56, 834.

<sup>158</sup> MKS § 114 lg 1

<sup>159</sup> RT I 1996, 38, 752.

<sup>160</sup> MKS § 114 lg 1 p 2

<sup>161</sup> MKS § 114 lg 1 p 1



sissenõudmise võimalikkus (nt leitakse maksukohustuslase õigusjärglane), siis ei takista maksuvõla mahakandmise fakt võla sissenõudmist.

Maksukohustus ja intressikohustus võivad lõppeda ka **maksuvõla kustutamisega**. Erinevalt maksuvõla mahakandmisest toob maksuvõla kustutamine kaasa muutusi maksukohustuslase kohustustes. Tegemist on maksukorralduses erandliku juhtumiga. Maksuvõla kustutamise otsus tehakse juhul, kui kohustatud isik ei ole likvideeritud või surnud ning teoreetiliselt oleks võimalik temalt maksuvõlg kunagi sisse nõuda, kui seda ei kustutataks. Kustutada on võimalik ka kinnipidamiskohustusest ja vastutuskohustusest tekkinud maksuvõlga. Samas võib konkreetse juhtumi asjaolusid arvesse võttes olla maksuvõla kustutamine vajalik, sest selle tasumine võlgniku poolt ohustaks tema eksistentsi või on maks konkreetsetest asjaoludest tingituna ebaõiglane, seades maksumaksja ebavõrdsesse olukorda võrreldes teiste maksumaksjatega. Maksuhalduril on keelatud kustutada maksuvõlga, kui see pole põhjendatud ning selle all kannataks õiguskaualekus ja seeläbi maksude laekumine.

Riiklike maksude maksuhaldur võib kustutada maksuvõla kahel juhul:

- 1) pankrotimenetluses kompromissi tegemiseks<sup>162</sup>;
- 2) füüsilise isiku põhjendatud taotluse alusel kustutada tema maksuvõlg, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitte olenevate asjaolude, sealhulgas vääradata jõu tõttu<sup>163</sup>.

Füüsiline isik võib esitada taotluse maksuvõla kustutamiseks, kui esinevad maksukorralduse seaduse § 114 lõikes 3 sätestatud maksuvõla kustutamise alused (sissenõudmise lootusetus, ebaõiglus, vääradata jõud). Maksuvõla kustutamise taotluses tuleb esitada põhjendus, miks isik ei ole suuteline maksuvõlga tasuma, andmed taotleja omandis ning valduses oleva vara, varaliste kohustuste ja õiguste kohta ning tõendada, et maksuvõla täieliku tasumise korral ei ole isik suuteline ennast ega ülalpeetavaid üleval pidama ning võib sattuda suurtesse majanduslikesse raskustesse.<sup>164</sup>

Maksuvõla kustutamiseks annab maksuhaldur välja haldusakti. Selleks vaatab maksuhaldur maksuvõla kustutamise taotluse läbi ja teeb selle kohta motiveeritud otsuse 30 päeva jooksul taotluse saamise päevast arvates. Kui maksuhalduri hinnangul maksukohustuslase varaline seisund seda võimaldab, võib maksuhaldur taotluse rahuldada osaliselt ja teha isikule ettepanek taotlema ülejäänud maksuvõla tasumise ajatamist.

---

<sup>162</sup> MKS § 114 lg 2

<sup>163</sup> MKS § 114 lg 3

<sup>164</sup> Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord: Rahandusministri 2.mai 2002 määrus nr 61 RTL 2002, 56, 834 § 5 lg 1, 2

## 9. VAIDEMENETLUS

Maksukorralduse seadus annab maksukohustuslasele võimaluse vaidlustada maksuhalduri koormavaid haldusakte ja toiminguid haldusmenetluse korras ning vaidlustada kõiki maksuhalduri haldusakte ja toiminguid halduskohtus.

Õppematerjali üheksandas peatükis käsitletakse maksuvaidluste kohtueelse lahendamise korda, millised on nõuded vaide esitamisel ja millised on maksuhalduri volitused vaide läbivaatamisel, milline on maksumaksja tõendamiskoormus maksusumma vaidlustamise korral jne. Peatükk lõpeb vaide esitaja pöördumisega halduskohtusse.

Käesoleva teema läbides peavad üliõpilased olema võimelised:

- nimetama juhtumeid, millal on võimalik esitada vaiet,
- loetlema vaidele esitatavaid nõudeid,
- selgitama oma sõnadega vaide olemust,
- andma lühikese ülevaate maksumaksja tõendamiskohustusest,
- analüüsima vaiet,
- kirjutama lihtsa vaideotsuse,
- selgitama kohtusse pöördumise aluseid.

### 9.1 Vaidemenetluse kord

Maksukohustuslane või muu menetlusosaline, kes leiab, et maksuhaldur on haldusaktiga rikkunud tema õigusi või piiranud tema vabadusi, võib taotleda selle haldusakti kehtetuks tunnistamist, muutmist või uue haldusakti väljaandmist.<sup>165</sup>

Maksumaksjal on võimalik maksuhalduri poolt esitatud haldusakti vaidlustamiseks pöörduda vaide esitamisega maksuhalduri poole. Vaidemenetluse läbiviimine ei ole kohustuslik, maksumaksjal on võimalik pöörduda ilma vaiet esitamata halduskohtusse.

---

<sup>165</sup> MKS § 137

Vaidlustada on võimalik:

- haldusakti;
- viivitust;
- tegevusetust;
- ametiisiku või eksperdi taandamisest keeldumist;
- haldusakti andmise taotluse tagastamist;
- muid maksuhalduri toiminguid.

Vaie haldusakti peale esitatakse 30 päeva jooksul haldusakti teatavaks tegemisest või kättetoimetamise päevast arvates. Vaie maksuhalduri toimingu peale esitatakse 30 päeva jooksul, mil vaide esitaja toimingust teada sai või pidi teada saama.

Vaidele esitatavad nõuded:

- 1) Vaie esitatakse kirjalikult.
- 2) Vaides märgitakse:
  - haldusorgani nimetus, kellele vaie on esitatud;
  - vaide esitaja nimi või nimetus, postiaadress ja sidevahendite numbrid;
  - vaidlustatava haldusakti nimetus ja selle andmise kuupäev või toimingu aeg;
  - vaidlustatava haldusakti või toimingu sisu;
  - põhjused, miks vaide esitaja leiab, et haldusakt või toiming rikub tema õigusi;
  - vaide esitaja selgelt väljendatud taotlus;
  - vaide esitaja kinnitus selle kohta, et selles asjas ei ole jõustunud kohtuotsust ega toimu kohtumenetlust;
  - vaidele lisatud dokumentide loetelu.
- 3) Vaidele kirjutab alla selle esitaja või tema esindaja, lisades vajadusel volitust tõendava dokumendi.
- 4) Vaidele lisatakse asjasse puutuvad dokumendid.

Maksusumma vaidlustamise korral lasub maksumaksjal kohustus tõestada, et maksusumma määrati valesti, kuid nende tõendite osas, mida omab vaid maksuhaldur, on tõendamiskoormus maksuhalduril.

Vaide esitajal on õigus enne otsuse tegemist vaie tagasi võtta, mis aga ei takista uue vaide esitamist vaide esitamise tähtaja jooksul.

Kui vaie ei vasta nõuetele, juhivad maksuhaldur, kellele vaie esitati, vaide esitaja tähelepanu selles esinevatele puudustele ning määrab vajaduse korral vaide esitanud isikule kuni 10-päevase tähtaja puuduste kõrvaldamiseks.

Vaie tagastatakse vaide esitajale maksuhalduri poolt kui:

- 1) vaide esitajal puudub vaide esitamise õigus;
- 2) vaide esitaja ei ole määratud tähtaja jooksul vaide puudusi kõrvaldanud;
- 3) vaide esitamise tähtaeg on möödunud ning seda ei ennistata;
- 4) selles asjas on jõustunud kohtuotsus;
- 5) selles asjas toimub kohtumenetlus;
- 6) kui vaie ei kuulu haldusorgani pädevusse;

Kui vaie vastab maksukorralduse seaduses sätestatud nõuetele, edastab Maksu- ja Tolliameti piirkondlik struktuuriüksus vaide koos vajalike dokumentidega ning omapoolse kirjaliku seisukohaga seitsme päeva jooksul Maksu- ja Tolliametile. Kui aga haldusakti andnud maksu- ja tollikeskus leiab, et vaie on põhjendatud, võib ta selle ise rahuldada.

Vaide esitamine ei peata vaidlustatava haldusakti täitmist. Haldusakti täitmise peatamise korral on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt tagatise esitamist, kui peatatav haldusakt sisaldab rahalist kohustust.

Vaide läbivaatamisel kontrollitakse 30 päeva jooksul haldusakti andmise õiguspärasust ja otstarbekust. Vaie läbivaatav maksuhaldur: nõuab vajaduse korral asjaomaselt haldusorganilt välja haldusakti kohta käivad dokumendid; teostab vajadusel paikvaatlust; kaasab vajaduse korral eksperdi või spetsialisti; nõuab vajaduse korral kirjalikke selgitusi haldusakti andnud haldusorganilt; kuulab ära asjast huvitatud isikute seletused; lahendab haldusakti täitmise peatamise küsimusi; sooritab muid seadusega sätestatud toiminguid.

Maksuhalduril on õigus vaide läbivaatamisel:

- rahuldada vaie ja tunnistada haldusakt kas täielikult või osaliselt kehtetuks;
- anda haldusakt, sooritada toiming või teha asjas uus otsus;
- teha haldusakti andnud asutusele ettekirjutus haldusakti andmiseks, toimingu sooritamiseks või asja uuesti otsustamiseks;
- taastada toimingu tegemisele eelnenud olukord;
- jätta vaie rahuldamata.

Vaideotsus vormistatakse kirjalikult ja selles märgitakse ka resolutsioon vaide lahendamise kohta. Vaideotsus toimetatakse kätte vaide esitajale maksukorralduse seaduses sätestatud korras. Vaide rahuldamise korral ei pea maksuhaldur vaideotsust vormistama vaid teeb taotletud toimingu või haldusakti muudatuse. Vaide rahuldamata jätmise kohta peab maksuhaldur vaideotsuses esitama maksumaksjale edasikaebamise korra kohta.

## **9.2 Edasikaebamise õigus**

Kui vaide esitaja ei ole vaideotsusega rahul, siis võib ta pöörduda kaebuse esitamisega halduskohtusse.

Halduskohtult võib taotleda haldusakti tühistamist, väljaandmata haldusakti väljaandmist või toimingu sooritamist, õigusvastase haldusakti või toiminguga tekitatud kahju hüvitamist.

Eraldi saab vaidlustada ka teabe nõudmiseks tehtud korraldusi või revisjonitoiminguid, viivitust või tegevusetust. Kaebus esitatakse haldusakti andnud või toimingu sooritanud Maksu- ja Tolliameti struktuuriüksuse asukoha järgsele halduskohtule. Haldusakti vaidlustamine ei peata üldjuhul selle täitmist, kuid halduskohus võib oma määrusega rakendada esialgset õiguskaitset.

Maksumaksja võib muu hulgas pöörduda halduskohtusse kaebusega vaideotsuse peale, kui sellega on rikutud isiku õigusi vaidmenetluse esemest sõltumatult.

Maksukohustuslane või muu menetlusosaline võib vaidmenetluse igas staadiumis pöörduda asja menetlemiseks halduskohtusse. Kohtusse võib pöörduda ka vaiet esitamata.

## 10. SUNNIVAHENDITE RAKENDAMINE

Mitterahaliste kohustuste täitmine maksumenetluses tagatakse sunniraha ning asendustäitmisega. Haldusõiguslike sunnivahendite kohaldamise raamseaduseks on asendustäitmise ja sunniraha seadus<sup>166</sup>. Sunnirahal haldussunni teostamise vahendina ei ole hoiatavat ja karistavat eesmärki, vaid ta peab tagama maksumaksja kohustuste kiire täitmise.

Õppematerjali kümnendas peatükis käsitletakse sunnivahendite rakendamist maksumenetluses, eesmärgiga selgitada üliõpilastele sunnivahendite olemust, millega tagatakse mitterahaliste kohustuste täitmine.

### 10.1 Sunnivahendid

Asendustäitmise ja sunniraha kohaldamisel rakendatakse üldseadusena asendustäitmise ja sunniraha seadust ning maksumenetluses eriseadusena maksukorralduse seadust<sup>167</sup>.

Asendustäitmine ja sunniraha on haldusõiguslikud sunnivahendid, mille kohaldamise kaudu haldusorganil on õigus ja võimalus kohustada isikut<sup>168</sup> täitma seadusest tulenevaid kohustusi<sup>169</sup>.

Sunnivahendi kohaldamisel tuleb juhinduda üldisest põhimõttest, mille kohaselt kohustuse täitmise tagamiseks tuleb kasutada leebeimat sunnivahendit ja –määra, mis eelduste kohaselt on tõhusaimad. Haldusorgan peab seega valima sunnivahendi, mis isikut võimalikult vähe kahjustades sunnib teda täitma talle ettekirjutusega pandud kohustust<sup>170</sup>.

Erinevus sunnivahendite vahel nähtub sellest, et asendustäitmist rakendatakse kohustuste puhul, mille täitmine ei ole isikuga lahutamatult seotud (kohustuse võib täita kolmas isik või ka

---

<sup>166</sup> RT I 2001, 50, 283

<sup>167</sup> Sunnivahendite kohaldamise õigusliku aluse kohta vt ka RK lahend nr 3-3-1-3-04, I lõik.

<sup>168</sup> Sunnivahendi adressaat vt ATSS § 5.

<sup>169</sup> Kui isikul on täitmata mitu kohustust, tuleb sunniraha määrata iga kohustuse kohta eraldi (ATSS § 7 lg 5).

<sup>170</sup> ATSS § 3 lg 3

maksuhaldur ise), kuid sunniraha saab määrata vaid juhul, kui kohustuse peab isik täitma isiklikult (asendustäitmine on võimatu).

Sunnivahendid on puhtalt haldusõiguslikud meetmed, mistõttu nende rakendamisel kohaldatakse haldusmenetluse seadust ning neid ei käsitleta karistusena<sup>171</sup>.

Eelnevast tulenevalt võib sunnivahendit rakendada kuni kohustuse täitmiseni korduvalt rakendada<sup>172</sup> ning sunnivahendit võib ka muuta<sup>173</sup>.

MKS-is on siiski ettenähtud sunniraha määramise rahalised piirid ning seadusega ettenähtust rohkem sunniraha või ka asendustäitmise kulusid tasunud isikul on õigus nõuda maksuhaldurilt nende summade tagastamist või ka tasaarvestamist<sup>174 175</sup>.

Sunnivahendi rakendamine on õigustatud juhul, kui isik ei ole talle teatavaks tehtud ning kehtivat ettekirjutust ettenähtud tähtajaks täitnud<sup>176</sup>. Sunnivahendi rakendamine ei tohi samas tulla kohustatud isikule üllatusena, st et sunnivahendi rakendamisele peab igal juhul eelnema kirjalik ning mõistliku tähtajaga antud hoiatus. Hoiatus võib siiski sisalduda ka juba kohustuse täitmise ettekirjutuses endas<sup>177</sup>.

MKS mõttes on asendustäitmine ja sunniraha kõrvalkohustused st nad lõpevad koos nende rakendamise aluseks olnud maksukohustusega (kui peakohustuse), nt maksukohustuse aegumisel.

Sunnivahendit ei tohi seega rakendada, kui sunni rakendamise alused on ära langenud (nö tagantjärgi), ettekirjutuse aluseks olnud õigusnorm on kehtetuks tunnistatud, rakendamine on edasi lükatud või kui halduskohus peatab sunnivahendi rakendamise<sup>178</sup>.

---

<sup>171</sup> Samuti ei välista karistuse määramine sunnivahendi rakendamist (ATSS § 4 lg 2). Vrdl lisaks MKS § 154 lg 3.

<sup>172</sup> ATSS § 2 lg 2 ja MKS § 135 lg 1

<sup>173</sup> ATSS § 2 lg 1 ja 2

<sup>174</sup> MKS § 33 lg 1 ja lg 2 p 2; 67 lg 3; 91 lg

<sup>175</sup> Samuti on isikul õigus maksuhaldurilt nõuda temale maksuhalduri poolt tagastamisele kuuluva summa tasaarvestamist sunniraha ja/või asendustäitmise kuludega (MKS § 108 lg 1). Siinjuures tuleb ka märkida, et maksuhalduril on õigus jätta isiku tagastusnõue täitmata ja täita selle arvelt isiku poolt tasumata sunniraha ja/või asendustäitmise kulud (teha tasaarvestus).

<sup>176</sup> Erandid vt ATSS § 12 ja asendustäitmise all.

<sup>177</sup> Hoiatuse sisu ja vormi kohta vt ATSS § 7, samuti MKS § 46 lg 4 ja § 136.

<sup>178</sup> ATSS § 8 lg 3

Kohustatud isiku poolt vabatahtlikult täitmata nõude asendustäitmise kulude ja/või sunniraha tasumiseks võib maksuhaldur ise sundtäita, kohaldades sel juhul maksuvõla sundtäitmise kohta sätestatud<sup>179</sup>.

Sunnivahendite rakendamise ning nende täitmise kohta maksumenetluses peetakse arvestust maksukohustuslaste registris. Sunnivahendeid rakendatakse korraldusega.

Sunnivahendite rakendamise korralduse peale võib isik esitada maksuhaldurile vaide või pöörduda kaebuse, esialgse õiguskaitse taotluse või kahju hüvitamise nõudega halduskohtu poole<sup>180</sup>.

### 10.1.1 Sunniraha

Sunniraha on hoiatuses kindlaksmääratud summa, mille peab adressaat tasuma, kui ta haldusaktiga pandud kohustust hoiatuses märgitud tähtaja jooksul ei täida<sup>181</sup>.

Kuna sunniraha puhul ei ole tegemist väärteokaristusega, ei registreerita seda karistusregistris ning korduva sunniraha kohaldamise korral ei saa kohaldada kriminaalkaristust<sup>182</sup>. Sellest tulenevalt ei pea sunniraha määramiseks läbi viima ka muid väärteomenetlusele omaseid toiminguid. Sunniraha määramine peab tagama täitmata kohustuse võimalikult kiire täitmise.

Nagu eelnevalt märgitud, saab sunniraha kohaldada vaid isiku suhtes, kes on kohustatud kohustuse isiklikult täitma. Sellest tulenevalt sunniraha maksmise kohustus õigusjärgluse korras, sh pärimise teel ja ettevõtte või selle osa üleandmise korral, ühelt isikult teisele üle ei lähe<sup>183</sup>.

MKS-is on sunniraha määramise õigus sätestatud paragrahvis 67. Selle kohaselt on maksuhalduril õigus määrata sunniraha teabe, asjade ja dokumentide<sup>184</sup> esitamata jätmise eest<sup>185</sup>. MKS paragrahvi 91 kohaselt võib maksuhaldur sunniraha määrata isikule ka maksudeklaratsiooni tähtjaks esitamata jätmise ja deklaratsioonis tähtjaks puuduste kõrvaldamata jätmise eest.

---

<sup>179</sup> MKS § 128 lg 4

<sup>180</sup> MKS § 137, ATSS §16

<sup>181</sup> ATSS § 10 lg 1

<sup>182</sup> KarS §§ 386, 389 ja 390 ning MKS §§ 152, 153, 154

<sup>183</sup> MKS §§ 35, 36, 37

<sup>184</sup> MKS §§ 60-62

<sup>185</sup> Siinjuures väärrib märkimist, et juhul, kui isikule on tehtud sunniraha kohaldamise hoiatus, ei karistata teda MKS § 154 lg 1 sätestatud väärteo eest (maksuhalduri tegevuse takistamine), st eelistatakse isiku sundimist oma kohustuste täitmisele teda võimalikult vähe kahjustaval viisil. Juhul, kui isik siiski kohustust ei täida, määratakse talle vastav trahv.



Isikul on võimalik taotleda ka sunniraha kohustuse täitmise tähtaja pikendamist ning sellisel juhul sunniraha esialgu määratud tähtpäeva saabumisel ei rakendata.

Sunniraha määramisel on ka rahalised piirid. Vastavalt MKS § 67 lõikele 3 ei või ühe kohustuse täitmisele sundimiseks määratavate sunnirahade kogusumma ületada 40.000 krooni. MKS paragrahvis 91 sätestatud juhul on rakendatavate sunnirahade kogusumma maksimaalseks suuruseks 50.000 krooni. Mõlemal juhul on rakendatava sunniraha proportsionaalsuse huvides sätestatud ka esimesel ja teisel korral määratava sunniraha ülemmäärad.

Sunniraha määramisel peab maksuhaldur arvestama proportsionaalsuse põhimõttega, mille kohaselt sunniraha suurus peab olema proportsionaalne sunniraha kohaldamise eesmärgiga. Sunniraha eesmärk on sundida selle adreassaati oma kohustust täitma, mitte teda karistada. Sunniraha määramisel tuleb seega arvestada muuhulgas ka sellega, kas selle adreassaat on füüsiline või juriidiline isik, äriühing või mittetulundusühing jms.

#### 10.1.2 Asendustäitmine

Kui adreassaat hoiatuses ettenähtud tähtaja jooksul ei täida talle ettekirjutusega pandud kohustust, mis ei ole temaga lahutamatu seotud, võib pädev haldusorgan selle adreassaadi kulul täita ise või korraldada selle täitmise kolmanda isiku poolt (asendustäitmine)<sup>186</sup>.

Seega asendustäitmine on sisuliselt kohustuse täitmise korraldamine haldusorgani enda poolt kohustatud isiku kulul.

ATSS paragrahvis 12 sätestatud erandjuhtudel on asendustäitmist lubatud rakendada ka ilma eelneva ettekirjutuse, hoiatuse ja täitekorralduseta. Selleks on olukord, kus esineb vahetu oht avalikule julgeolekule või avalikule korrale; samuti juhtum, kus isikule ei ole võimalik ettekirjutust õigel ajal teha.

Maksumenetluses asendustäitmise ja sellega seotud kulude katmise korra sätestab MKS § 71. Selle kohaselt võib maksuhaldur kohustatud isikule teha hoiatuse, et MKS §-s 70 sätestatud kohustuse jätmise korral kohaldatakse asendustäitmist. Nimetatud sätte kohaselt on maksuhalduril õigus maksusumma määramise, maksude tasumise õigsuse kontrollimise või õigusrikkumise tõkestamise

---

<sup>186</sup> ATSS § 11 lg 1

eesmärgil nõuda mahutile, hoidlale või seadmele mõõturi paigaldamist, samuti teatud objektile tõkendi kohaldamist (nt territooriumi sulgemine, mahutite plommimine jms).

Kuna antud juhul ei ole tegemist kohustusega, mille täitmine oleks kohustatud isikuga lahutamatu seotud, võib maksuhaldur mõõturi või tõkendi ka ise paigaldada või korraldada see kolmandate isikute kaudu. Siinjuures lasub asendustäitmisega kaasnevate kulude<sup>187</sup> katmise kohustus hoiatuse adressaadil. Kulude arvatav suurus tuleb märkida hoiatuses. Juhul, kui kulud osutuvad eeldatavast suuremaks, tuleb sellest isikule viivitamatult teatada<sup>188</sup>.

Ka asendustäitmisel rakendamise puhul tuleb rangelt järgida proportsionaalsuse printsiipi ning kohaldada seda siis, kui muud abinõud ei ole võimaldanud eesmärki täita. Seda just põhjusel, et asendustäitmisel kohaldamine võib väga tugevalt takistada ja kahjustada isiku majandustegevust<sup>189</sup>.

Maksuhaldur on kohustatud hüvitama isikule otsese kahju, mis tekkis seoses mõõturi või tõkendi paigaldamisega<sup>190</sup>. Siinjuures ei eeldata, et kahju on tekitatud õigusvastase teoga, vaid tegemist on õiguspärase teoga põhjustatud kahju hüvitamise korraga<sup>191</sup>. Samuti ei ole õiguspäraselt tekitatud kahju hüvitamise juures oluline, kas asendustäitmist viis läbi maksuhaldur ise või selleks volitatud kolmas isik<sup>192</sup>.

---

<sup>187</sup> Asendustäitmisel kulude kohta vt ATSS § 14 lg 1. Samuti peatüki alguses viidatud VV 27.11.2001 määrus nr 361.

<sup>188</sup> ATSS § 14 lg 2

<sup>189</sup> Maksu- ja Tolliameti eesmärk ei ole nimelt ettevõtluse seiskamine ☺

<sup>190</sup> MKS § 70 lg 6

<sup>191</sup> Õigusvastaselt tekitatud kahju hüvitamine toimub riigivastutuse seaduse kohaselt, vt MKS § 16.

<sup>192</sup> VV 27.11.2001 määrus nr 361, §4 lg 1.

## 11. KARISTUSED JA TRAHVID

Maksukohustuste õigeaegseks ja kohaseks täitmiseks on maksuõiguses ette nähtud vajalikud sunnivahendid. Maksuõiguses leiab aset väga palju erinevaid maksuõigusrikkumisi, kus kahju võib saada riik laekumata jäänud maksude näol või on häiritud maksuhalduri tegevus.

Kontrollmenetlus peaks toimuma kontrollija (revidendi) ja maksukohustuslase koostöö tulemusena, kuid võib esineda ka olukordi, kus maksukohustuslane püüab takistada kontrolli teostamist. Milliseid maksuõigusrikkumisi on võimalik tuvastada maksunduses, on käesoleva õppematerjali viimase peatüki ülesandeks.

Üliõpilane peaks käeolevas peatükis antavate teadmistega olema võimeline:

- defineerima ja nimetama maksuõigusrikkumisi;
- identifitseerima haldusõigusrikkumise ulatust.

### 11.1 Maksuõigusrikkumised

Kuna maksuõigus on väga laiaulatuslik, siis leiab seal ka aset väga erinevaid maksuseaduste rikkumisi, mille iseloom ja tagajärjed on erinevad. Maksualaste õigusrikkumiste korral eristatakse kahte liiki rikkumisi:

- 1) materiaalsed maksuõigusrikkumised – riik saab kahju laekumata jäänud maksude näol;
- 2) formaalsed maksuõigusrikkumised – maksuhalduri tegevus on häiritud esitamata maksudeklaratsioonide, revisjoni takistamise vm tegevuse tulemusena.

Materiaalseteks maksuõigusrikkumisteks on eelkõige:

- maksude väärarvutus<sup>193</sup>;
- maksusumma kinni pidamata jätmise<sup>194</sup>;
- hasartmängu korraldamine maksumärgita maksulaual või mänguautomaadil<sup>195</sup>;
- salakaubavedu<sup>196</sup>.

---

<sup>193</sup> MKS § 158

<sup>194</sup> MKS § 153

Materiaalsed maksuõigusrikkumised vähendavad riigitulu ja annavad maksumaksjale põhjendamatu maksuhüvesid. Enamlevinud maksuõigusrikkumised on seotud maksuobjektide varjamisega..

#### NÄIDE

- ❖ *deklareerimata käive;*
- ❖ *nn „ümbrikupalgad”;*
- ❖ *variisikute kasutamine jne.*

Formaalse maksuõigusrikkumise korral ei kannu riik rahalist kahju, kuid sellega takistatakse maksuhalduri tööd ning on ohustatud maksude korrapärane laekumine. Formaalsete maksuõigusrikkumiste puhul kohaldatakse maksumaksjale peamiselt haldusõiguslikke sunnivahendeid, raskemate rikkumiste puhul järgneb aga väärteokaristus või kriminaalvastutus.

#### NÄIDE

- ❖ *Formaalseteks maksuõigusrikkumisteks võivad olla maksudeklaratsiooni hilinemisega esitamine, maksusumma hilisem tasumine, ebakorrektned maksuarvestused, korralduste eiramine, revisjoni takistamine jne.*

### **Maksude väärarvutus**

MKS § 154, KarS § 386 sätestab kõikide maksude väärarvutuse ning karistuse, mille kohaselt maksudeklaratsioonis või muus maksuhaldurile esitatud dokumendis maksuarvutuse või valeandmete esitamise eest, kui selle tulemusel tasumisele kuuluv maksusumma on väiksem maksuseaduse alusel tasumisele kuuluvast summast või tagastamisele, hüvitamisele või tasaarvestamisele kuuluv summa on suurem seaduse kohaselt tagastamisele, hüvitamisele või tasaarvestamisele kuuluvast summast, - karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut<sup>197</sup>. Sama teo eest karistatakse juriidilist isikut rahatrahviga kuni 50 000 krooniga.

### **Maksusumma kinni pidamata jätmine**

MKS § 153, KarS § 389 kohaselt karistatakse maksukohustuslast väljamaksetelt maksu kinni pidamata jätmise või kinni peetud maksusumma mittetäieliku tasumise eest rahatrahviga kuni 300 trahviühikut ning juriidilist isikut sama teo eest rahatrahviga kuni 50 000 krooni.

---

<sup>195</sup> MKS § 157

<sup>196</sup> KarS § 391

### **Maksuhalduri tegevuse takistamine**

MKS § 154, KarS § 390 kohaselt maksudeklaratsiooni, dokumentide, asjade või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmise, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmise, maksuhaldurile valeandmete, teadvalt ebaõigete dokumentide esitamise, arvestuse pidamise nõuete eiramise, maksuhalduri korralduse täitmatajätmise või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamise eest - karistatakse rahatrahviga kuni 300 trahviühikut. Sama teo eest juriidilist isikut karistatakse rahatrahviga kuni 50 000 krooni.

Karistuse määramine aegub kolme aastaga täitmata jäänud kohustuste täitmise tähtpäevast arvates<sup>198</sup>. Maksukohustuslasel on võimalik karistusest osaliselt või täielikult vabaneda, kui ta enne revisjoni või õigusrikkumise menetluse alustamist teeb maksuhaldurile kirjaliku ülestunnistuse õigusrikkumise tagajärjel tasumata jäänud maksusumma kohta<sup>199</sup>. Sellise seadusesätte olemasolu eesmärgiks on soodustada isikuid enne kontrollmenetluse algust neile maksudeklaratsioonis teadaolevaid vigu ja puudujääke üles tunnistama.

---

<sup>197</sup> Trahviühik on rahatrahvi baassumma, mille suurus on kuuskümmend krooni. KarS § 47 lg 1

<sup>198</sup> MKS § 160

<sup>199</sup> MKS § 161

## KASUTATUD KIRJANDUS

### Raamatud

1. Lehis, L. 2002. Finantsõiguse loengukonspekt. Tartu.
2. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura.
3. Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee
4. Peets, A. 1938. Maksu kindlaksmääramine (tuvastamine) maksustamiskorralduse seaduse järgi. Tartu: TÜ õigusteaduskond.
5. Sepp, M. 2001. Eesti Vabariigi maksupoliitika kujunemine aastateil 1918-1925. Tartu: Tartu Ülikool.
6. Tammert, P. 2005. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell.
7. Vaabel, J. 1934 . Eesti riigi-maksudusõiguse põhiprobleeme: riigi-maksudusõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu: Akadeemilise Kooperatiivi Kirjastus.
8. Valge, J. 2003. Lahtirakendamine. Tallinn: Rahvusarhiiv.

### Õigusaktid

9. Alkoholi- tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus. 4. 12. 2002. - RT I 2003, 2, 17, RT I 2006, 29, 222.
10. Asendustäitmise ja sunniraha seadus. 9. 05. 2001. - RT I 2001, 50, 283, RT I 2005, 39, 308.
11. Asendustäitmise kulude arvutamise kord ja asendustäitmise läbi viinud kolmandale isikule makstava tasu piirmäärad ning tasu maksmise ja tasaarvelduse kord. 27.11. 2001. a määrus nr 361 - RT I 2001, 93, 569.
12. Asjaõigusseadus. 9. 06. 1993. - RT I 1993, 39, 590, RT I 2005, 59, 464.
13. Eesti Vabariigi Põhiseadus.. 28.06.1992.- RT I 1992, 26, 349, RT I 2003, 64, 429.
14. Eesti väärtpaberite keskregistri seadus. 14. 06. 2000. - RT I 2000, 57, 373, RT I 2005, 13, 64.
15. Haldusmenetluse seadus. 6. 06. 2001. - RT I 2001, 58, 354, RT I 2005, 39, 308.
16. Hasartmängumaksu seadus.13. 03. 2002. - RT I 2002, 28, 158, RT I 2006, 28, 208.
17. Karistusseadustik. 6. 06. 2001. - RT I 2001, 61, 364, RT I 2006, 31, 234.
18. Kohalike maksude seadus. 21.09.1994. – RT I 1994, 68, 1169, RT I 2005, 57, 451.
19. Kommertspandiseadus. 5. 06. 1996. - RT I 1996, 45, 848, RT I 2006, 7, 42.
20. Konkurentsiseadus. 5. 06. 2001. - RT I 2001, 56, 332, RT I 2006, 25, 186.

21. Käibemaksusseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT I 2005, 68, 528.
22. Maamaksuseadus. 6. 05. 1993. - RT I 1993, 24, 428, RT I 2005, 57, 451.
23. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. 19.01.2004. - RTL 2004, 9, 136, RTL 2006, 5, 84.
24. Maksukorralduse seadus. 16.12.1993.- RT I 1994, 1, 5, RT I 2002, 26, 150.
25. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. - RT I 2002, 26 150, RT I 2006, 25, 186.
26. Maksuvõla mahakandmise ja kustutamise kord. 2.05.2002.a määrus nr 61 - RTL 2002, 56, 834, RTL 2004, 50, 862.
27. Pankrotiseadus. 22. 01. 2003. - RT I 2003, 17, 95, RT I 2006, 7, 42.
28. Pärimisseadus. 15. 05. 1996. - RT I 1996, 38, 752, RT I 2005, 39, 308.
29. Raamatupidamise seadus. 20.11.2002. - RT I 2002, 102, 600, RT I 2005, 61, 478.
30. Raskeveokimaksu seadus. 18. 10. 2000. - RT I 2000, 81, 515, RT I 2003, 88, 591.
31. Riigivastutuse seadus. 2. 05. 2001. - RT I 2001, 47, 260, RT I 2004, 56, 405.
32. Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord. 30.04.2002. a määrus nr 60 - RTL 2002, 55, 805, RTL 2005, 98, 1478.
33. Sotsiaalmaksuseadus. 13. 12. 2000. - RT I 2000, 102, 675, RT I 2006, 28, 208.
34. Tolliseadus. 13. aprillil 2004. - RTI, 21.04.2004, 28, 188.
35. Tsiiviilseadustiku üldosa seadus. 27. 03. 2002. - RT I 2002, 35, 216, RT I 2005, 39, 308.
36. Täitemenetluse seadustik. 20. 04. 2005. - RTI 2005, 27, 198, RT I 2006, 7, 42.
37. Võlaõigusseadus. 26. 09. 2001. - RT I 2001, 81, 487, RT I 2005, 61, 473.
38. Väärteomenetluse seadustik. 22. 05. 2002. - RT I 2002, 50, 313, RT I 2006, 31, 234.

### **Kohtulahendid**

39. Riigikohtu halduskolleegiumi 05. 02.2004 otsus nr 3-3-1-3-04
40. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 23. 03.1998 otsus nr 3-4-1-2-98

### **Internetimaterjal**

41. Maksukorralduse seaduse seletuskiri.  
<http://www.fin.ee/?id=230> 20.09.2006.