

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Gerda Viigipuu

**MAKSUREVISJONI LÄBIVIIMISEGA SEOTUD
PROBLEEMID**

Lõputöö

Juhendaja:

Velda Buldas, MBA

Kaasjuhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Maksurevisjoni läbiviimisega seotud probleemid.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Problems Related to the Conducting of Tax Audit.</p> <p>Lühikokkuvõte: Lõputöö koos lisadega on 48 lehekülge ning ilma lisadeta 43 lehekülge. Töö sisaldab 4 tabelit. Töö on kirjutatud eesti keeles ning võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud inglise keeles. Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada võimalikud olulisemad probleemid maksurevisjoni läbiviimisel. Eesmärgi saavutamiseks koostas lõputöö autor probleemide tabeli, mis baseerus kohtulahenditele ja teooriale. Probleemide tabeli põhjal tegi autor küsimustiku ja intervjuu küsimused, kus vastajateks olid Maksu- ja Tolliameti revidendid. Nii kohtulahenditele, intervjuule kui ka küsimustikule toetudes on suurimateks probleemideks maksumaksja ja maksuhalduri vaheline koostöö. Maksuhalduril lasub liiga suur tõendamiskoormus ning maksumaksjad ei pea tihti kinni kaasaaitamiskohustusest. Sellest kõigest tulenevalt muutub revisjoni läbiviimine väga koormavaks ja pikaajaliseks. Lõputöö autor jõudis järelduseni, et Maksu- ja Tolliametis võiks revisjone läbi viia vaid üks ametnikest koosnev grupp. Nad peaksid oma töös olema väga kompetentsed ning nad peaksid samm-sammult teadma, kuidas revisjone läbi viia. Edaspidi võiks ühte revisjoni kontrolli läbi viia vähemalt kaks ametnikku korraga, sest siis saaks revisjone kiiremini ja efektiivsemalt läbi viia.</p>	
Võtmesõnad: revisjon, maks, maksuhaldur, maksumaksja	
Võõrkeelsed võtmesõnad: audit, tax, auditor, taxpayer	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Gerda Viigipuu</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Velda Buldas	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Kaasjuhendaja: Kerly Randlane	
Kaitmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. REVISJONI EHK ÜLDKONTROLI OLEMUS	7
1.1 Revisjoni üldised alused	7
1.2 Revisjoni läbiviimine	12
2. REVISJONI LÄBIVIIMISEL TEKKIVAD PROBLEEMID	21
2.1 Revisjoniga seotud probleemid.....	21
2.2 Revisjoniga seotud probleemide lahendamise võimalused.....	28
KOKKUVÕTE	36
SUMMARY	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40
LISAD	44
Lisa 1. Revisjonide läbiviimise protsent kogu kontrollide arvust	44
Lisa 2 Revidentide küsitluse ankeet selgitamaks välja revidentide hinnanguid revisjoni kui kontrolliliigi keerukusele ja tulemuslikkusele.....	45
Lisa 3. Suulise intervjuu ametnikule, saamaks teada revisjonil tekkivad suurimad probleemid ning leida neile lahendus(ed).....	48

SISSEJUHATUS

Revisjoni läbiviimine on tegelikkuses keeruline ning aeganõudev protsess. Revisjoni viib läbi maksuhaldur, kelleks on Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA). Üldkontrolli läbiviimisel peab maksuhaldur tegema tööd väga korrektselt ning järgima erinevate menetlusnõuete kriteeriume.

Maksuhalduri kontrolle on maksukorralduse seaduse järgi kahte liiki: revisjonid ja üksikjuhtumite kontroll. Nende eristamiseks ei ole olemas küll selgeid reegleid, kuid revisjoni loetakse mahukamaks ja enam koormavaks ning revisjonil on üksikjuhtumite kontrollist erinevad õiguslikud tagajärjed.

Teadaolevalt on revisjoni teemat varem Sisekaitseakadeemias käsitletud J. Mändla poolt „Maksurevisjon“, kus maksurevisjoni on uuritud natuke üldisemalt. Antud lõputöö autor aga kirjutab rohkem revisjonist tulenevaid probleeme ja tühimikke.

Põhjus, miks teema osutus valituks seisneb selles, et töö koostaja tunneb suurt huvi revisjoni läbiviimise, kui protsessi vastu. Autor on huvitatud uurima revisjoni toimumist erinevate probleemide näitel, mis võivad tuleneda nii revisjoni olemusest kui ka revideerimise praktilise protsessi läbiviimisest kohapeal.

Valitud teema on aktuaalne, sest maksurevisjone viiakse Maksu- ja Tolliameti Kontrolliosakonna poolt aina vähem läbi. Revisjoni läbiviimine on väga pikaajaline protsess, kus maksuhaldur ei tohi teha ühtegi valet või ebaõiglast otsust, mis võiks mõjutada revisjoni tulemit. Revisjoni läbiviimine on üsna raske ja pikaajaline protsess nii maksumaksja kui ka maksuhalduri jaoks, kuid siiski peab maksuhaldur üldkontrolli läbi viima võimalikult efektiivselt ja kõiki menetluse põhimõtteid järgides.

Lõputöö uudsus tuleneb sellest, et töö on üles ehitatud nii teooriale, kohtulahenditele kui ka küsimustikule tuginedes. Toetudes kohtulahenditele ning teooriale, koostas autor revisjoni

probleemidest tabeli ning seejärel toetudes probleemide tabelile, koostas ametnikele küsimustiku ning intervjuu küsimused.

Uuritava teema probleemistik on seotud sellega, et revisjon ei toimu alati õigeaegselt ning revisjone viiakse aasta-aastalt aina vähem läbi. Probleemid võivad tuleneda nii õiguslikust regulatsioonist kui ka revidendi või maksumaksja tegevusest. Maksumaksja jaoks on revisjon väga koormav kontrolli liik, seega peaks revisjon toimuma alati plaanipäraselt ning kindla aja perioodi jooksul.

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada võimalikud olulisemad probleemid maksurevisjoni läbiviimisel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet:

1. Antakse ülevaade revisjoni üldistest alustest.
2. Antakse ülevaade revisjoni läbiviimisest.
3. Analüüsitakse revisjoniga seotud probleeme.
4. Analüüsitakse revisjoniga seotud probleemide lahendamise võimalusi.

Lõputöös kasutatav uurimismeetodid on kvalitatiivne: teemakohase kirjanduse ning seadusandluse analüüs. Töö analüüsi osas on kasutatud maksukorralduse seadust (MKS), dokumendivaatlust, kohtulahendite analüüsi, teemakohast kirjandust, intervjuud ning küsimustikku, mis põhineb ametnike kogemustele ning kus on välja toodud maksurevisjoni olemus ja tähtsamad probleemid. Töös kasutatakse ka kvantitatiivset uurimismeetodi statistilise analüüsi näol.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade revisjoni olemusest. Analüüsitakse nii teoreetilist tausta maksurevisjonil kui ka kirjeldatakse lühidalt, mis õigused ja kohustused on maksumaksjal. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade revisjoni üldistest alustest. Teises alapeatükis antakse ülevaade revisjoni läbiviimisest. Ülevaاتlikult näidatakse ära millega peab revisjon algama ning kuidas lõppema.

Lõputöö teises peatükis toob autor välja revisjoni läbiviimise probleemid. Tuuakse välja erinevad arvamused, probleemid ning lahendused ametnike kogemustest küsimustiku ning

intervjuu kaudu. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse revisjoniga seotud probleeme intervjuu ning kohtulahendite kaudu. Teise peatüki teises alapeatükis leitakse võimalusi, kuidas revisjoniga seotud probleeme lahendada.

Lõputöö allikatenä kasutatakse nii eestikeelset- kui ka võõrkeelset erialakirjandust. Kasutatakse ka teadusartikleid, Eesti Vabariigi õigusakte ja muid regulatsioone ning asjakohaseid Riigikohtu lahendeid.

1. REVISJONI EHK ÜLDKONTROLLI OLEMUS

1.1 Revisjoni üldised alused

On olemas kahte liiki kontrolle, nii üksikjuhtumi kontroll kui ka revisjon. Nendest kahest kontrolli liigist on revisjon kõige kauem kestev kontrolli liik ning revisjon ei toimu alati kindlal ajaperioodil. Revisjoni põhimõtted on lihtsus, kiirus, efektiivsus. Ühe põhimõtte vastu eksides, võib menetlus venida pikemaks ning olla maksumaksja ning ka maksuhalduri jaoks veel koormavam. Revisjoni ajal on maksuhalduril tõendamiskoormuse ehk tõendite leidmise osatähtsus väga suur ning maksumaksja jaoks kehtib kõige enam kaasaaitamiskohustus, mis eeldab, et maksumaksja peab olema aldis revidendiga koostööd tegema.

Revisjon kui üldkontroll on vajalik selleks, et ametnikud saaksid siiski suuremahulisi kontrolle läbi viia. Revisjon on küll suhteliselt koormav kontrolli liik, kuid sellegipoolest tõhus vahend pikaajalise kontrolli läbiviimiseks.

Maksuhalduri ülesanne on tagada maksutulude laekumine riigikassasse. Enamus on küll ausad maksumaksjad, kuid alati on ka mingi osa õiguskuulmatuid, kelle käitumise mõjutamiseks kasutab maksuhaldur sunnimeetmeid, alustades meeldetuletusest ja lõpetades karistamisega. (Jõesaar 2010)

Maksumenetlus on üldiselt väga spetsiifiline haldusmenetluse liik. Kuna aga haldusõigussuhte osaliste vahel valitseb subordinatsioonisuhe, siis tuleb haldusmenetluses erilist tähelepanu pöörata nõrgema ehk maksukohustuslase õiguste kaitsele. Kuna aga maksumenetluse tulemusena tuvastatakse ja täidetakse rahalisi kohustusi, siis võivad menetlusvead tekitada maksumaksjale otsest majanduslikku kahju. (Lehis 2014:107)

Lihtsus, kiirus, efektiivsus sisaldab endas nii selle põhimõtte vastu eksimist kui ka seda, et nende põhimõtete najal tuleb menetlus läbi viia. Näiteks, kui maksumaksjal on mugavam oma dokumendid esitada ja seletusi anda Tartus, mitte Tallinnas, siis tal on selleks täielik õigus. Põhimõtete vastu eksitakse aga ka siis, kui maksumaksjalt küsitakse dokumente, mille ta on maksuhaldurile juba esitanud või, kui maksuhalduri toimingute vahele jäävad liiga pikad vahed.

„Lisaks eksisteerib seaduses kaasaaitamiskohustus. Maksumaksja peab aitama endale maksu määrata. Puhtformaalselt on ju kena, kui riik ja maksumaksja toimetavad üheskoos sõpruses ja õnnes. Samas on teatud eksimused karistatavad väärtegade või kuritegudena. Kindlasti ei ole isikul kohustust kaasa aidata endale trahvi või kriminaalkaristuse määramisel. Kaasaaitamiskohustus ja maksumenetluse uurimisprintsipid ning võimalus maksumenetluses trahve määrata ja isegi kriminaalmenetlust algatada on üsna vastuolulised. On mõnevõrra kummastav, kui maksumenetluses kaasaaitamiskohustust täites peaks isik looma aluse enda kriminaalvastutusele võtmiseks.“ (Urm 2012)

MKS § 56 alusel on maksukohustuslasel kaasaaitamiskohustus, see tähendab, et tal on kohustus teatada maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Maksukohustuslane peab pidama arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, peab andma seletusi, esitama deklaratsioone ja muid tõendeid ning on kohustatud säilitama neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Kui seadus sätestab tõendi kohustusliku liigi, saab maksukohustuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit. Maksukohustuslane ei või takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel.

Maksukohustuslasel on ka raamatupidamisarvestuse ja maksuarvestuse pidamise kohustus. Ta peab oma raamatupidamis- ja maksuarvestuse korraldama nii, et mõistliku aja jooksul oleks võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest ning maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludes, sealhulgas tuludest, kuludest, varast ja kohustustest. Järgmiseks lasub maksukohustuslasele dokumentide säilitamise kohustus. Ta peab tehingute ja väljamaksetega seotud ning muid maksustamise seisukohast tähendust omavaid dokumente säilitama vähemalt seitse aastat. Kui aga seadusandluses on sätestatud teine tähtaeg, siis peab maksukohustuslane koheselt sellest ka lähtuma. (Aruste 2006:154)

„MKS-i § 10 lg 3 näeb ette, et maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Kui seaduses ei ole ette nähtud konkreetseid vorminõudeid ja menetluskorda, siis määrab maksuhaldur kaalutusõiguse alusel sobiva korra.“ (Lehis 2012:107)

Proportsionaalsuse põhimõte tuleneb MKS §10 lg 3, see tähendab, et maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Proportsionaalsuse põhimõte tuleneb sellest, et kodanike vabadust ja õigust ei tohi piirata ning oluline on, et see ei muudaks nende üleüldist olemust.

MKS § 11 kohaselt kohaldub uurimispõhimõte, kus maksuhaldur on maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Maksuhaldur otsustab maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse ning kogub asja otsustamiseks vajalikke tõendeid. Maksuhaldur ei ole maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel seotud ainult menetlusosalise esitatud taotluste ja tõenditega. Äraakuulamisepõhimõte tuleneb MKS § 13, kus maksukohustuslasel on õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma arvamus või vastuväited.

Revisjon ehk üldkontroll tähendab kogu maksuarvestuse kontrolli, nii ühe kui ka mitme maksu kaupa pikema ajaperioodi jooksul. Revisjon võib toimuda kas plaaniliselt või etteteatamata kujul. (Metsalu 30.05.2006) „Üldkontrolli ehk revisjoni tulemusena hindab revident kogu vastava maksu maksukohustuse suuruse õiguspärasust – maksudeklaratsiooni kõikidel ridadel kajastatavate andmete õiguspärasust.“ (Aruste 2006:134) Kaalutusõiguse rakendamisel peab maksuhaldur haldusakti motiveerima põhjalikumalt kui tavalist haldusakti. Motiveerimisel tuleb kaalutleda otsuste eri tagajärgi (nt tagastusnõude täitmise peatamise otsuse motiveerimisel tuleb kaalutleda maksusumma tagastamisel tekkivat ohtu, et riigil ei ole võimalik alusetult tagastatud summat hiljem tagasi saada ning teiselt poolt maksumaksjale tekkivaid kahjulikke tagajärgi, mida toob endaga kaasa tagastamise peatamine). Kaalutusõiguse rakendamisel tuleb arvestada proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise printsiipe. (Lehis 2012:110)

„Üksikjuhtumi kontrolli raames on lubatud nõuda ainult kindlaksmääratud hulgas dokumente. Nõue esitada kõik asjas tähendust omavad dokumendid on omane revisjonile ning muudaks raskeks sellise kontrolli käsitlemise üksikjuhtumi kontrollina.“ (Aruste 2006:135)

Revisjoni korras tuleb kõiki maksukohustuslasega seotud asjaolusid ühtemoodi kaaluda ning nendest tuleb luua põhjalik ülevaade edaspidiseks. Asjaolude väljaselgitamisel on oluline uurida, kas on teada õiglase maksukohustuse riskid ning kindlasti tuleb maksuhalduril kõik tõendid alati dokumenteerida.

Maksukorralduse Seaduses (edaspidi MKS) § 73 on ära märgitud, et revisjoni eesmärk on välja selgitada kõik revideeritava maksukohustusega seotud asjaolud, sealhulgas nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud. Revisjon võib hõlmata üht või mitut maksu, üht või mitut maksustamisperioodi või olla piiritletud konkreetsete asjaolude väljaselgitamisega. Revisjoni käigus võib välja selgitada ka muude isikute maksukohustustega seotud asjaolusid, näiteks, kui revideeritav isik on kohustatud isikutele tehtavatelt väljamaksetelt makse kinni pidama. Revisjoni viib läbi konkreetse maksuasja menetlemiseks pädev maksuhaldur. (Maksukorralduse seadus 20.02.2002)

MKS § 14 näeb ette üldise teavitamiskohustuse maksude maksmise korra ja menetlusosalise õiguste kohta, samuti kohustuse tutvustada maksukohustuslasele tema kohta kogutud andmeid. Usalduse kaitse põhimõttest tulenevalt on maksukohustuslasel õigus eeldada, et maksuameti antud teave ja selgitused vastavad tõe. (Lehis 2012:111)

MKS § 102 sätestab selle, et revisjoni puhul kehtib üldjuhul korduva kontrollimise piirang, mis ei tähenda küll seda, et revisjoni korras juba kontrollitud ajavahemikku ei tohi üldse uuesti kontrollida, vaid korduv kontrollimine on lubatud näiteks juhul, kui varasem kontroll toimus hilisemast kontrollist erineva maksuobjekti osas või on kriminaalasja või siis väärteoga seotud. Maksuhaldur peab aga arvestama sellega, et üksteisele järgnevad revisjonid ei muutuks maksukohustuslasele ülemäära koormavaks.

MKS § 75 kohaselt on revisjoni alustamise korraldusse märgitakse kontrolli tähtaeg. Tähtaega on võimalik ka vajadusel pikendada. Selle kohta vormistab maksuhaldur vastava korralduse, milles toob ära ka põhjendused. Revisjoni tähtaja pikendamise korraldus peab olema kätte toimetatud seitse päeva enne tähtaega.

MKS § 73 järgi võib füüsilise isiku juures revisjoni läbi viia ainult juhul, kui füüsiline isik tegutseb ettevõtjana või on maksu kinnipidaja. Füüsilise isiku suhtes saab läbi viia siiski vaid

üksikjuhtumi kontrolli. MKS § 74 kohaselt viib üldjuhul kontrolli läbi konkreetse isiku elu- või asukohajärgne piirkondlik Maksu- ja Tollikeskus.

Maksusaladuse mõiste on toodud MKS-i §-s 26. Maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid) maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksude määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistuskohustuste täitmisega. (Lehis 2012:112)

„Maksusaladus on igasugune maksukohustuslast puudutav teave, mis on revidendile teatavaks saanud teenistuskohustuste täitmise käigus. Revident on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas äri- ja pangasaladust, mida ta on teada saanud maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistuskohustuste täitmise käigus.“ (Aruste 2006:150)

Revidendil on kohustus hoida saladuses igasugune teave, mis on teatavaks saanud muu riigisaladuse, teiste inimeste perekonna- ja eraelu puudutavaid andmeid ning ka konfidentsiaalsena saadud asutusesiseseks kasutamiseks mõeldud informatsiooni nii teenistussuhte ajal ning ka pärast teenistusest vabastamist. (Aruste 2006:150)

Villy Lopman (2012) on väitnud, et maksuseadused nõuavad praktilisemaid muudatusi ning inimestele ei ole teada maksuseaduste arusaadavus täielikult. Ta räägib, et Rahandusministeerium küll reklaamib meie maksusüsteemi kui lihtsat ja võrdset, aga tegelikus elus sellist süsteemi meil üldsegi pole. Ta toob üheks näiteks selle, et lahendamata on maksuhalduri poolt tõstatatud dividendide palgaks ümber hindamise problemaatika ning ka mittetulundusühingute jaoks on ebaselge heategevuse mõiste- see kõik on riigile tegelikult olnud aastaid teada, aga siiani ei ole mitte midagi ette võetud. „Maksuhalduri viimase kolme aasta andmete kohaselt avastatakse rikkumisi ligi 90 protsendil läbiviidud kontrollidest. Seega on meie maksusüsteem täiel määral ellu rakendunud vaid kümne protsendi maksumaksjate puhul, keda on kontrollitud. Nimetatud näitajate pinnalt ei ole võimalik väita, et meie maksusüsteem on ka päris elus stabiilne ja võrdne. Riigil tuleb veel väga palju tööd teha, et maksuseadused oleksid töökindlamad pettuste ja eksimuste suhtes. Samuti peab ka

maksuhaldur tõstma rohkem enda töötajate kvaliteeti, mitte ainult kogemusteta uute revidentide hulka.“ (Lopman 2012)

Üldreegli kohaselt, kui nad ei ole kokku leppinud teisiti, suhtlevad maksuhaldur ja maksukohustuslane omavahel eesti keeles (MKS §47). Võõrkeelt kasutatakse maksumenetluses keeleseaduses sätestatud korras. Tõlgi kasutamise kulud katab tõlgi kaasamist taotlenud isik, kui seaduse või määrusega ei ole sätestatud teisiti või, kui maksuhaldur ei otsusta teisiti. Sealjuures peab maksuhaldur lähtuma efektiivsuse ja vormivabaduse ning proportsionaalsuse põhimõtetest ning arvestama muu hulgas nii Eesti elanikkonna rahvuslikku struktuuri, kui maksuhalduri ametnike keeleoskust. (Lehis 2012:114)

Selleks, et tagada haldusmenetluse aus ja erapooletu läbiviimine ning maksukohustuslase õiguste efektiivne kaitse, näeb MKS-i § 49 ette võimaluse taandada menetlust läbiviiv või menetluses osalev riigiametnik. Maksuhalduri ametnik ei või asja menetleda, kui ta on asjas menetlusosaline või menetlusosalise esindaja, nende hõimlane või perekonnaliige, kui ta on isiklikult huvitatud asja lahendist või tekitavad muud asjaolud kahtlust tema erapooletuses. (Lehis 2012:115)

Kokkuvõtvalt on revisjon kõige kauem kestev kontrolli liik ning ühtlasi ka väga detailne. Revisjon ehk üldkontroll tähendab kogu maksuarvestuse kontrolli, nii ühe kui ka mitme maksu kaupa pikema ajaperioodi jooksul. Revisjoni korras kontrollitakse üldjuhul pikka perioodi, mis hõlmab endas ka suurt ressurside kulutamist. Revisjon kui üldkontroll on kontrolliliik, mille läbiviimisel lasub maksuhalduril suur tõendamiskoormus ning maksumaksjal lasub kaasaaitamiskohustus. Revident peab hoidma saladuses teavet, mis on mõeldud asutusesiseseks kasutamiseks. Maksukohustuslasel on õigus menetlusse kaasata tõlki, sest tegelikult on menetluskeel eesti keel. Revisjoni tegelik eesmärk ongi välja selgitada kõik revideeritava maksukohustuslasega seotud asjaolud, sealhulgas nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud.

1.2 Revisjoni läbiviimine

Revisjoni kui üldkontrolli läbiviimine on mitmetasandiline protsess, kus teostatakse järjest kõik kontrolli etapid. Lõplik otsus on tingitud nii maksuhalduri kui ka maksumaksja

tegevustest ning ka maksuhalduri pädevusest. Revisjonist tuleb maksukohustuslasele ette teatada vähemalt seitse päeva enne revisjoni algust.

Seadus ei sätesta täpselt, kui kaua võib revisjon kesta. Igal konkreetsel juhul sõltub revisjoni pikkus kontrollitavate andmete keerukusest ja mahust ning maksukohustuslase käitumisest. Revisjonikorralduses tuleb ära näidata kindlasti ka revisjoni tähtaeg. Tähtaja pikendamise kohta tuleb välja anda uus motiveeritud korraldus (MKS § 75 lg 3). Kui revisjon kestab ebamõistlikult kaua, siis on maksukohustuslasel õigus esitada halduskohtusse kohustamiskaebus revisjoni lõpetamise kohta. (Lehis 2012:137,138)

Revisjon ja üksikjuhtumi kontroll erinevad teineteisest väga paljuski. Revisjoni läbiviimine võtab rohkem aega ning sellega seoses on revisjon maksumaksjale palju koormavam kontrolli liik, kui võrrelda seda üksikjuhtumi kontrolliga. Mõlemad hõlmavad nii ühte kui ka mitut maksu, kuid siiski nagu MKS § 73 lg 2 sätestab, siis kontrolli ulatuse järgi ei ole võimalik neid kahte kontrolli eristada. Üksikjuhtumi kontroll on üldiselt etteteatamata (nt vaatlus) kontroll, revisjoni puhul on aga see väga harv juhul, kui ei teatata kontrollist ette.

„Praktikas ei ole piir revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli vahel väga selge ning vaidlused on jõudnud ka Riigikohtusse. Nii on kõrgeim kohus leidnud kohtuasjas nr 3-3-1-20-05, et revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamisel tuleb hinnata, kas tegemist on enamkoormava kontrollimisega – kuivõrd see kontroll koormab maksumaksjat ja kulutab maksuhalduri ressursi. Riigikohtu seisukohalt on revisjon pikaajalisem ja järjepidev menetlus. Veel on kõrgeim kohus leidnud, et kontrolliliigi määratlemisel võib oluliseks osutada seegi, kui kontroll teostatakse vaid mõne päeva jooksul. Võimalik on ka kohtulik kontroll nii selle üle, kas maksuhalduri poolt üksikjuhtumi kontrolliks peetav menetlus on tegelikult revisjon, kui ka selle üle, kas maksuhaldur järgib revisjoni puhul menetlusnõudeid.“ (Tingas 2006)

Kontrolliprotsess algab revidendile sellega, et saadakse tööülesanne kontrolli läbiviimiseks, mille järel hakkabki revident esmaanalüüsi tegemiseks maksukohustuslase kohta informatsiooni koguma – seda nii maksuhalduri sisemistest informatsiooniallikatest (maksukohustuslase register, maksuhaldurile esitatud dokumendid, deklaratsioonid, taotlused, eelmine kontrollitoimik) kui ka välistest informatsiooniallikatest (avalikud registrid, meedia, omavalitsuselt ja kolmandatelt isikutelt saadud teave). Esmaanalüüsi eesmärgiks on maksukohustuslasest ning tema majandustegevusest võimalikult põhjaliku ülevaate saamine.

Esmaanalüüsi käigus koostab revident ka esmase kontrollikava, sealhulgas kontrolli valdkonnad. Kontrolli valdkonnad on käesolevas tähenduses rahalised ja mitterahalised kategooriad, mis mõjutavad maksuarvestust. Juhtudel, kui maksukohustuslane ei ole ise maksukohustust deklareerinud, on revident kohustatud tuvastama maksukohustuse kontrolli käigus. (Aruste 2006:136)

Kontrollimenetlus järgmine etapp on esmane kontakt maksukohustuslasega. Reeglina alustatakse kontrolli sellest ette teatades, välja arvatud seaduses ettenähtud juhtudel, mil kontrolli on võimalik alustada ka ette teavitamata. Kontrolli alustamisel võib revident saata maksukohustuslasele esmaküsimustiku, mille täitmine on täiesti vabatahtlik. Esmaküsimustikku võib käsitleda, kui alternatiivi esmaintervjuule, kuid see ei välista esmaintervjuu läbiviimist. Esmaküsimustik on revidendile abiks revisjoni või üksikjuhtumi kontrolli ettevalmistamisel ja läbiviimisel. Selles täpsustatakse isikud, kes ja millistes küsimustes esindavad kontrollitavat, küsitakse ka dokumentide asukoha kohta ning võimalike kontrolli takistavate asjaolude kohta ja kontrollitava tegevuse iseloomu kohta. (Kontrollimenetlus algab... 18.08.2010)

Esmaküsimustiku täitmine on tegelikult üsna hea maksukohustuslase enda jaoks. Nimelt on tal võimalus revidendiga koostööd sujuvamaks muuta ning võimalus teha ka ümberkorraldusi enda dokumentatsioonis ning määratleda ka kindlad inimesed, kes mingis kindlas valdkonnas ise suhtlevad revidendiga.

„Revisjon viiakse üldiselt läbi tööajal või maksukohustuslase tööajal tema poolt revisjoni ajaks revidendi kasutusse antud tööruumis. Kui maksukohustuslasel ei ole võimalik tööruumi või töökohta revidendi kasutusse anda, võib dokumente esitada ning asju ette näidata maksukohustuslase eluruumides või maksuhalduri ametiruumides. Maksuhalduri ametiruumides viiakse revisjon läbi ka sellisel juhul, kui maksukohustuslane hoiab revisjonist kõrvale.“ Maksukohustuslasel on täielik õigus kasutada ka esindajat. Esindaja võib esindatava nimel osaleda kõigis menetlustoimingutes, välja arvatud juhul, kui seadusest või toimingute olemusest tulenevalt on vajalik esindatava isiklik osavõtt. Esindaja ütlused ja taotlused loetakse menetlusosalise poolt õelduks ning esitatuks, välja arvatud juhul, kui esindatav nendele koheselt vastu vaidleb. (Aruste 2006:137,152)

MKS § 78 kohaselt on maksukohustuslane kohustatud tagama revidendile juurdepääsu revideeritava maksukohustusega seotud andmetele; esitama revidendile tutvumiseks asjasse puutuvaid dokumente ja asju ning vajaduse korral andma nende kohta selgitusi; võimaluse korral tagama revidendile revisjoni läbiviimiseks kohase tööruumi või töökoha, võtmata selle eest tasu; tutvustama revidendile raamatupidamissüsteemi ja raamatupidamisega seonduvaid infosüsteeme.

Revident peab kontrolli käigus jõudma veendumusele, kas maksukohustulase majandustegevus, raamatupidamine ja muu lähteinformatsioon on usaldusväärne ja piisav, andmaks hinnangut maksuarvestuse õigsuse kohta. Revident peab välja selgitama, kas maksukohustuslane on maksude arvestamisel ja deklareerimisel järginud seaduses sätestatud. Revident selgitab välja, kas maksukohustulase kontrollitava perioodi maksudeklaratsioonid, majandusarvestuse registrid ja algdokumendid on vastavuses. Kui revidendil tekib kahtlusi maksukohustulase esitatud andmete õigsuses, siis alustab ta täiendavate tõendite kogumist. Revident hindab kontrollitoimingute käigus kogutud tõendeid nende vastastikususes seoses ja koosmõjus. Ühelgi tõendil ei ole kindlaksmääratud jõudu, vaid kogutud tõendite usaldusväärsus sõltub tõendite allikast ja esituslaadist. (Aruste 2006:139)

„Maksumenetluses on otsustusprotsessi keskseks osaks tõendamisküsimused, sh tõendamiskoormuse olemus ja jaotus maksuhalduri ning maksukohustulase vahel. Õige otsuse langetamine sõltub tihti nendest küsimustest. Tõendamiskoormuse puudulik ja ühekülgne regulatsioon võib viia ebaõige otsuseni eelkõige maksukohustulase, kuid ka maksuhalduri (riigi) jaoks. Ebaõige maksustamine põhjustab otsest kahju: tõendamiskoormuse normistiku probleemidest tulenevalt on kahju kandjaks eelkõige maksumaksja. Lisaks puutub maksude tasumisega kokku igaüks, sõltumata enda tahtest, sellest tulenevalt pannakse ebaõiget maksustamist eriti teravalt tähele.“ (Kähri 2004:53-62)

„Maksuasjades on oluline faktide tõendamine. Samas on teatud ebaselgus, milline on kummagi poole kohustus mingi fakti tõendamiseks. Ühelt poolt peab maksumaksja maksuotsuse saamisel tõestama, et see on vale. Teisalt on maksuametil kohustus tõendada asjaolud, millele tema otsus tugineb.“ (Urm 2012)

Kontrollitoimingute käigus hindab revident kõiki kogutud tõendeid nende vastastikususes ja koosmõjus. Mitte ühelgi tõendil ei ole kindlat jõudu, vaid kogutud tõendite usaldusväärsus sõltub nende tõendite allikast ja esituslaadist. (Aruste 2006:137)

„Maksuasjade kohtulahendites on välja kujunenud tõendite hindamise üldpõhimõtted:

1. Välised tõendusmaterjalid (nt kolmandalt isikult saadus info) võivad olla usaldusväärsemad, kui sisesed tõendusmaterjalid.
2. Sisesed tõendusmaterjalid on suhteliselt usaldusväärsemad, juhul kui sisekontrolli tase on rahuldav, kui äriühingu tegevusest on juhtkonnal piisav info.
3. Revidendi kogutud tõendusmaterjalid (nt teostatud analüüs) on usaldusväärsemad, kui maksukohustuslase koostatud tõendusmaterjalid, kui on kahtlus, et maksukohustuslane võib esitada infot moonutada.
4. Kirjalikud tõendusmaterjalid on usaldusväärsemad, kui suulised.“

(Aruste 2006:139,140)

MKS § 80 sätestab, et kontroll loetakse lõppenuks juhul, kui kontrolli käigus ei selgunud maksukohustust muutvaid asjaolusid ja selle kohta väljastatakse kontrolli lõpetamise teade (kui aga siiski avastati kõrvalekaldeid õigusaktide nõuete täitmisest, teatatakse sellest isikule). Revisjoni lõpus viib revident maksukohustuslase või tema esindajaga läbi vestluse. Revisjoni lõpus ei toimu vestlust MKS § 81 lõikes 3 sätestatud juhul ning samuti juhul, kui maksukohustuslane või tema esindaja vestlusest keeldub või, kui revisjoni tulemusel ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid. Vestluse käigus informeeritakse maksukohustuslast revisjoni tulemustest, arutatakse maksukohustuslasega eelkõige vaieldavaid asjaolusid ning võimaldatakse tal anda nende kohta seletusi. Maksukohustuslase soovil selgitab revident, kuidas revisjoni käigus tuvastatud asjaolud võivad mõjutada tema maksukohustust. Vestluse võib ühitada revisjoniakti tutvustamisega. Vestlusesse võib kaasata maksuhalduri ametnikke, kes ei osalenud revisjonis, samuti eksperte ja spetsialiste. Vajaduse korral vestluse käigus antud seletused protokollitakse. Kui revisjoni käigus avastati väärted või kuriteo tunnuseid, peab maksuhaldur maksukohustuslast sellest informeerima ning selgitama, et õigusrikkumise arutamine ja selleks vajalike asjaolude tuvastamine toimub eraldi menetluse käigus.

Revisjoni lõpus koostab maksuhaldur revisjoniakti ning MKS § 81 kohaselt tuuakse seal välja kõik revisjoni käigus tuvastatud maksustamise seisukohast tähendust omavad faktilised ja õiguslikud asjaolud. Kui revisjoni kaasati ekspert või spetsialist, märgitakse revisjoniakti ka nende osavõtt. Maksukohustuslasel või tema esindajal on õigus revisjoniaktiga tutvuda ning selles toodud asjaoludega mittenõustumise korral nõuda revisjoniaktile eriarvamuse lisamist. Eriarvamuse lisamise kohta tehakse revisjoniakti lõppu märge. Revisjoniakti ei tutvustata ning vestlust ei peeta enne revisjoni tulemusel antava haldusakti kättetoimetamist, kui tutvustamine ohustaks tõe väljaselgitamist kriminaalmenetluses või maksu sissenõudmist. Kui revisjoni käigus ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid, ei koosta revident revisjoniakti. Maksukohustuslasele toimetatakse kätte sellekohane kirjalik teade.

MKS § 95 alusel teeb maksuhaldur maksusumma määramiseks maksumaksjale maksuotsuse. Maksuotsusest peab selguma, kuidas tasumisele kuuluv maksusumma või tagastusnõude suurus on määratud. Maksukohustuslase esitatud tõendite täielik või osaline arvestamata jätmise maksusumma või tagastusnõude suuruse määramisel tuleb maksuotsuses motiveerida. Kui maksusumma tasumise eest vastutab solidaarselt mitu maksukohustuslast, on maksuhalduril õigus teha neile ühine maksuotsus. Maksuotsus toimetatakse maksukohustuslasele kätte vähemalt 30 päeva enne maksusumma tasumise tähtpäeva, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti.

MKS § 137 sätestab selle, et maksukohustuslane või muu menetlusosaline, kes leiab, et maksuteate, maksuotsuse, vastutusotsuse, korralduse või muu maksuhalduri haldusaktiga on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi, võib nõuda selle haldusakti kehtetuks tunnistamist, muutmist või uue haldusakti väljaandmist. Maksusumma määramise aegumine peatub aga MKS § 99 kohaselt alates revisjoni alustamise päevast kuni revisjoni tulemuste põhjal maksuotsuse kättetoimetamise päevani või, kui revisjoni tulemusel ei avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid, siis sellekohase kirjaliku teate kättetoimetamise päevani.

Revisjoni tulemusel tehtud või muudetud jõustunud maksuotsust ei saa muuta ega kehtetuks tunnistada uue asjaolu või tõendi ilmnemise tõttu (MKS § 102 lg 3). Osutatud piirang välistab ka korduva revisjoni kui toimingu läbiviimise, sest, kui on teada, et toiming ei anna tulemusi, oleks toiming täiesti ebaproportsionaalne. Korduva revisjoni keeld tuleneb kahest

põhimõttest, nii proportsionaalsuse kui ka usalduse kaitse põhimõtetest. Revisjon koormab maksukohustuslast intensiivselt ning samade asjaolude pidev korduv revideerimine oleks ebaproportsionaalne. Revisjon tuleb läbi viia nii, et see oleks kõikehõlmav ja lõplik. Et vältida liigset kiirustamist, on muu hulgas ette nähtud maksu määramise aegumistähtaja peatumine revisjoni ajaks (MKS § 99 lg 1 p 3). Üks haldusõiguslik sunnivahend on sunniraha määramine. Sellega tagatakse selliste mitterahaliste kohustuste täitmine, mida peab kohustatud isik täitma isiklikult. MKS-i § 67 lg 1 võimaldab määrata sunniraha MKS-i §-des 60-62 sätestatud kohustuste tähtaegse täitmata jätmise korral. MKS-i § 91 näeb ette sunniraha rakendamise võimaluse juhuks, kui maksukohustuslane ei ole õigeaegselt esitanud maksudeklaratsiooni või selle parandust. Sunniraha rakendamise eelduseks on MKS-i § 136 nõuetele vastav hoiatus. Sunnirahal ei ole hoiatavat ja karistavat eesmärki, vaid see peab tagama kohustuse kiire täitmise ja selle läbi kindlustama maksuhalduri tõrgeteta töö. (Lehis 2012:140,159)

Kontrolliplaani koostades ja kontrolli liiki valides otsustab revident, milliseid menetlustoiminguid ja millises järjekorras kasutada, samuti, milliseid sunnivahendeid rakendada, et kontroll oleks tulemuslik. Maksu- ja Tolliameti Kontrolliosakonna juhid peavad kontrolliobjekte valides aga silmas pidama ka laiemat plaani. Ühest küljest on oluline võita riigikassasse tagasi võimalikult suur hulk maksutuluseid, teisest küljest tuleb tekitada tasakaal ühiskonnas, et pettuste hulk ei suureneks. Seega peaksid MTA juhid arvestama kontrolliobjektide valikul ka võimalike maksupetturite kaalutlustega – kuidas kujunevad otsused petta või mitte petta.

Maksupetturi seisukohast on oluline see, kuidas riigi seadusandlus, kontrollimise määr, maksumäär ja maksudest kõrvalehoidmise tase mõjutavad maksupettuste toime panemist. Maksupettuse toime panemist tuleb vaadelda, kui valikut määramatuse tingimustes. Kahe mudeli, nii õnnemängu mudeli kui ka mänguteooria mudeli alusel on võimalik tuletada optimaalne karistusmäär.

Üheks võimalikuks viisiks, kuidas maksupettur oma otsuseid langetab, on õnnemängu mudel. Seda peetakse kõige lihtsamaks maksude eiramise mudeliks. Õnnemäng kujutab endast mudelit, kus maksumaksjad võivad deklareerida oma tulud kas tegelikus suuruses või väiksemana, kui on nende reaalne sissetulek. Vähem deklareerides on neil võimalus kas

vahele jääda või mitte. Mitte vahelejäämine viib eeliseni võrreldes ausa deklaratsiooni esitamisega. Siiski, on ka võimalus, et nad jäävad vahele ja saavad karistada (tavaliselt trahv või vangistus) ning sellisel juhul on nad halvemas seisus võrreldes sellega, kui nad oleksid olnud ausad. Otsustades, kui suurt osa makse varjata, peab maksumaksja kaaluma oma võimalikke võite ja kaotusi, võttes arvesse vahele jäämise võimalust ja karistuse raskusastet. (Hindriks, Myles 2006:516)

Teiseks võimaluseks, kuidas maksumaksjad oma kasulikkust maksimeerivad, on mõelda mänguteooriast lähtudes. Otsuse järgmiseks sammuks vajab analüüsi nii maksumaksja kui maksuhalduri poolt, tulem kujuneb maksuhalduri ja maksumaksjate otsuste vastastikuse toime vahel. Maksuhaldur reageerib maksumaksjate deklaratsioonide peale ja maksumaksjad teevad deklaratsioone vahele jäämise tõenäosuse baasil (ehk vaatavad ja ootavad, kas tuleb oodatud deklaratsioonide kontroll). Sellist vastasmõju on parim analüüsida formuleerides mängu struktuuri mida mängitakse maksuhalduri ja maksumaksja vahel. Maksuhalduri võimalikud strateegilised valikud on kontrollida või mitte kontrollida. See tõenäosus ei pea muutuma tulenevalt deklaratsioonide erinevatest väärtustest ja see baseerub maksumaksjate tajul. Nashi tasakaalu korral mängu strateegia valikud peavad olema optimaalsed: kontrolli strateegia peaks maksimeerima maksuhalduri kogutava tulu, see tähendab, et nende mõjul peaks deklareerimine kasvama maksimumini. (Hindriks, Myles 2006:531)

Isegi täpsustamata edasisi detaile mängu kohta, on võimalik teha üldiseid järeldusi: ennustatavus auditeerimisel ei saa olla tasakaalukas strateegia. Eelneva lausega on mõeldud seda, et maksuhalduril ei ole kasulik alati samade kriteeriumite alusel kontrolli valida, sest selline käitumine on aimatav maksumaksjale. Seejärel on maksumaksjal oma käitumist muutes võimalus välistada ka uut kontrolli. Seda saab tõestada järgmiste sammudega: Esmalt, üldse mitte kontrollida ei saa olla lahenduseks, sest see julgustab maksimaalset maksude eiramist. Teiseks, kõikide deklaratsioonide auditeerimine ei saa olla lahenduseks, sest maksuhalduril pole selleks piisavalt ressursi. Maksumaksjatel on kiusatus teatada väiksemast sissetulekust, ning maksumaksjal jääb lootus, et summa jääb väljapoole auditeerimise limiiti. Need kes arvavad, et ei suuda vältida auditeerimist ning ei oska valetada, need esitavad deklaratsiooni ausalt. Nii kujuneks välja olukord, kus just vale osa maksumaksjatest kontrollitakse. See tähendab, et tasakaalu teooria peab kaasama juhuslikkuse. Aga kuidas peaks tulude suuruse tõenäosus maksuhaldurit mõjutama? Kuna

maksumaksja initsiatiiv on näidata väiksemat tulu, et vähendada maksukohustust, tundub, et vajalik on kontrollida neid, kes näitavad deklaratsioonidel kohatult väikest tulu. See on see, mida teooria eeldab ja mida tegelikkuses praktikas ka tehakse. (Hindriks, Myles 2006:531)

Kokkuvõtvalt tuleneb nendest kahest mudelist nii maksumaksja kui ka maksuhalduri vaheline koostöö. Õnnemängu teoorias on oluline, mida maksumaksja otsustab, kas otsustab riskida ja valetada või otsustab siiski ausalt deklareerida oma tulusid. Samas, mänguteooria on rohkem maksuhalduri vaatepunktist, kas kontrollida neid ettevõtteid, kus deklareeritakse kahtlaselt väikest tulu, või kontrollida selliseid ettevõtteid, kus on tulu just kahtlaselt suur. Mänguteoorias püüavad mõlemad osapooled oma kasulikkust maksimeerida ja valida strateegia, mis viib maksimaalse tuluni.

2. REVISJONI LÄBIVIIMISEL TEKKIVAD PROBLEEMID

2.1 Revisjoniga seotud probleemid

Revisjoni läbiviimise protsess hõlmab endast väga palju erinevaid kitsaskohti. Paljudel juhtudel muutub revisjon maksuhaldurile ning ka maksumaksjale väga koormavaks. Maksuhalduril lasub tõendamiskoormus ning maksumaksjal kaasaaitamiskohustus, mõlemad peavad sellest tulenevalt tegema koostööd. Revisjon peab toimuma põhimõtte, lihtsalt, kiirelt, efektiivselt kohaselt. Revisjoni aja limiit ei ole kindlalt paika pandud, sellest tulenevalt võibki revisjon maksumaksja jaoks muutuda väga pikaajaliseks ning koormavaks.

Maksuhalduri tegevus maksude sissenõudmisel on spetsiifiline haldusmenetluse liik. Haldusmenetlust on alati seotud poolte ebavõrdsusega, seetõttu tulebki õiguslikul reguleerimisel erilist tähelepanu pöörata just nõrgema poole (antud juhul maksumaksja) õiguste kaitsele. Maksuhalduri tegevuse tulemusena pannakse kodanikele tihti rahalisi kohustusi ning sellega tekitavad ebaseaduslikud otsused ja toimingud selles valdkonnas otsest materiaalselt kahju. Maksude maksmisega puutub kokku peaaegu igaüks, sellest tulenevalt on igasugune omavoli ja seadusetus antud valdkonnas eriti teravalt tähelepanuväärne. (Lehis 1997:128-136)

Revisjoni läbi viies võib tekkida probleem, kus maksuhaldur on rikkunud MKS § 10 lõikest 3 tulenevat kohustust, viia menetlus läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt. Sealjuures vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi ning järgides haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitset. Kohtulahendist 3-3-1-7-13 järeldeb, et revisjon on juba liialt kaua kestnud, ehk kontroll on kaotanud mingil määral oma efektiivsuse ning maksuhaldur on teinud sellega maksukohustuslastele liiga just ebamugavuse tekitamise tõttu. (RKHK 3-3-1-7-13)

Ka varasemast kohtulahendist 3-3-1-36-08 järeldeb see, et maksuhaldur on viivitanud tasumata deklaratsioonide kontrollimisega ning teinud kontrolli nii pikaajaliseks, et see on koormav maksumaksjale. Formaalselt on küll tegemist üksikjuhtumi kontrolliga, kuid tegelikkuses viidi läbi hoopis revisjon. (RKHK 3-3-1-36-08)

Kohtulahendis 3-3-1-17-11 pidi Maksu- ja Tolliamet korraldusega nr. 12-2.1/16873 pikendama revisjoni tähtaega seoses asjaoluga, et eriarvamuses esitas osaühingu juhatuse liige väiteid, mis ei ühtinud varem tema poolt kriminaalmenetluses antud ütlustega. Juhatusel liikme täiendav küsitlemine ei osutunud võimalikuks, sest isik haigestus. Seetõttu ei olnud võimalik revisjoni kavandatud ajaks lõpule viia. Probleem siin tekibki sellest, et alati ei saa täpselt kindlaks määrata, mis ajaks peab olema revisjon lõpule viidud, tihti peale tekib olukordi, kus on hoopis äriühingu liige käitunud vastutustundetult ning venitab revisjoni jätkamisega.

Aastast 2006 on kohtulahend 3-3-1-47-06, kus revisjoni käigus on maksuhaldur tuvastanud, et arvetel märgitud majandustehingud ei ole teostatud arvel märgitud maksukohustuslaste poolt. Kuna OÜ XXXXX XXXXX on arvanud käibemaksu maha tehingult, mida pole toimunud, siis on sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud KMS § 20 lg 3 p 1 alusel, sest kaupa ei ole soetatud väidetavatelt tehingupartneritelt. Kohtulahendist tuleneb, et jällegi on tegemist maksukohustuslase poolt valetamisega ja ta on teinud tehinguid, mis ei vasta tõele. (RKHK 3-3-1-47-06)

Riigikontrolli 2006. aasta majandusaasta aruandes auditi käigus hinnati Maksu- ja Tolliameti tööd revisjonide ja üksikjuhtumi kontrollide läbiviimisel. Leiti, et kontrollitähetaegu ületatakse üsna sageli ning tehtud kontrollid on väga vähesel tulemuslikkusega. Sealt võib järeldada, et maksuhaldur ei korralda menetlusi alati piisavalt kiiresti ja efektiivselt, kulutades üleliigselt ressursse ja koormates ka maksumaksjaid. Auditi tulemusena selgus, et probleemid on paljuski tingitud kontrollide vähesest planeerimisest, aga ka töökorralduslikest kitsaskohtadest. Tõhusam ajakontroll võimaldaks Riigikontrolli hinnangul maksuhalduril teha samade ressurssidega senisest vähemalt 11% rohkem maksukontrolle. Riigikontroll tegi auditi tulemusena MTA peadirektorile ettepanekud muuta maksukontrollid tõhusamaks, planeerides neid põhjalikumalt ning juurutades kvaliteedikontrolli. Ameti peadirektor on oma vastuskirjas esitanud tegevuskava Riigikontrolli ettepanekute elluviimiseks. Oluline auditi tulemus on see, et Riigikontroll leidis kõikide auditeeritud üksuste sisekontrollisüsteemis olulisi puudusi. Suuremateks probleemideks hindas Riigikontroll revisjonikomisjoni töö puudulikkust, avalikustamisele kuuluva teabe mittekättesaadavust ning kehtestatud kordade mittejärgimist või nende ajakohatust ning eelarvestamise läbipaistmatust. (Riigikontrolli majandusaasta aruanne 30.07.2007)

Kasutades kohtulahendeid ja teooriat, siis koostas revisjoni läbiviimisel tekkivatest probleemidest alljärgneva tabeli, mille võtsin abiks ka ametnikele koostatud küsimustiku kui ka intervjuu koostamiseks. Kontrolli käigus on oluline, et osapooled teeksid pidevalt koostööd. Maksuhalduri seisukohast on raskendatud tõendite leidmise osakaal juhul, kui maksumaksja ei ole aldis koostööd tegema. Üldiselt, kui maksumaksja teeb koostööd ning esitab õiged tõendid ning seletused, siis sellest lähtuvalt on revisjoni läbiviimine palju kergem mõlemale osapoolle.

Tabel 1. Revisjoni läbiviimisel tekkivad probleemid (RKHK 3-3-1-47-07; 3-3-1-65-09; 3-3-1-17-11; 3-3-1-23-12; 3-3-1-36-08; 3-3-1-7-13; 3-3-1-47-06)

Revisjoni probleemid
Keeruline
Aeganõudev
Menetlusnõuete järgimine, täiendamine revisjoni ajal
Koormavus
Tõestamine/tõendamiskoormus/tõendite leidmine
Pikaajaline protsess
Korduva kontrollimise piirang
Revidendi õiglane tasustamine
Revidendi koormavus
Kontrollide kulu - ja tulusuhe
Tähtaja pikendamine/ kontrollitähtaja ületamine
Kaalutusõigus
Vähene tulemuslikkus
Kontrollide vähene planeerimine
Töökorraldus kehv/kitsas
Lihtsus, kiirus, efektiivsus
Valetamine/vassimine
Maksumaksja õigustab ennast + maksumaksja pole kättesaadav
Menetluse kvaliteet

Järgmised statistilised tabelid (tabel 2 – tabel 4) on kokku pandud Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna poolt.

Tabel 2. Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna statistika kontrollide läbiviimisest (MTA 2014)

Aasta	Lõpetatud kontrollid (arv)	sh tulemiga (arv)	Määratud makse, sh dekl. parandused (summa)	Sh revisjonide arv	sh tulemiga (arv)	Määratud makse, sh dekl. parandused (summa)
2005	1907	971	17 777 919	255	189	9 244 246
2006	1634	1015	20 425 179	221	183	10 358 198
2007	1545	1200	66 550 292	184	166	24 932 200
2008	1475	1267	33 889 483	200	176	11 340 529
2009	1867	1564	57 160 060	205	192	24 784 874
2010	1593	1401	57 807 884	100	97	6 197 352
2011	1360	1205	44 000 445	44	36	2 377 043
2012	1613	1337	46 253 944	27	24	1 665 946
2013	2010	1369	49 522 421	19	15	205 275

Siit nähtub, et lõpetatud kontrollide arv on kõikunud, aga siiski 2013 aastaks on oluliselt kasvanud üldiste kontrollide arv. Revisjonide arv on aga aastatega aina langenud, põhjuseks võib lugeda seda, et revisjonide kestvus on liiga pikaajaline ning liialt koormav nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile. Näiteks 2005 aastal on lõpetatud kontrollide arvust revisjonide läbiviimise protsent 13,4% (lisa 1) ning aastal 2013 on revisjonide läbiviimise protsent kõigest 0,9% (lisa 1), sellest nähtubki, et revisjone kui üldkontrolle viiakse aastatega aina vähem läbi. Põhjuseks võib olla ka see, et maksumaksja ja maksuhalduri vaheline koostöö ei ole ladus, näiteks maksuhalduril on liiga suur tõendamiskoormus ning maksumaksja ei pea kaasaaitamiskohustusest kinni.

Tabel 3. Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna statistika kontrollide vaiete arvudest (MTA 2014)

Aasta	2010	2011	2012	2013	I kv 2014
Vaiete arv	382	352	452	363	89
Vaiete kaotuste %	28	19,6	22,3	24	27,5
Vaiete summa (miljonit eurot)			5,78	9,95	1,983
Summa kaotuste %			30,5	5,3	5,5
Lõplike arv	498	458	258	232	46
Lõplike kaotuste %	35	30,1	38	24,1	16,3
Lõplike summa (miljonit eurot)			19,61	17,29	2,172

Summa kaotuste %			51,9	35	3,2
------------------	--	--	------	----	-----

Siit tabelist nähtub, et algatatud vaiete arv on aastatega muutuses. Samas, lõplik vaiete arv on siiski aastatega märgatavalt kahanenud, ning riigile kaotuste summa protsent on langenud, mis on väga positiivne riigile.

Tabel 4. Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna statistika vaiete kaotuste põhjustest 2012. ja 2013. aasta (MTA 2014)

Kaotuste põhjused:	2012		2013		Muutus vaiete arvus	Muutus lõplike lahendite arvus
	Vaided	Lõplikud	Vaided	Lõplikud		
Materiaalõiguslik	6	27	3	5	-3	-22
Menetlusõiguslik	26	24	73	17	47	-7
Muu	2	11		27	-2	16
Tõendid	2	11	6	14	4	3
Kokku:	36	73	82	63	46	-10

Aastatel 2010-2014 vaidlustati vaietega üldiselt 9,951 miljonit eurot ning Maksu- ja Tolliameti kaotuseks kujunes 0,527 miljonit eurot ehk 5,3% vaidlustatud summadest. Kohtus vaidlustati 17,29 miljonit eurot (neist 15,096 miljonit enne 2012 aastat.), MTA kaotuseks kujunes 6,057 miljonit eurot ehk 35% vaidlustatud summadest (neist 5,23 miljonit eurot kaotust tuli juhtumitest, mis vaidlustati enne 2012 aastat.). Materiaalõiguslikke kaotuseid oli vaid 5, kogusummas 0,496 miljonit eurot. Kui vaadata vaiete kaotuste põhjused, siis näeme, et menetlusõiguslikke kaotuseid on siiski jätkuvalt kõige rohkem, ehk siis maksumaksjad ei ole menetlusega rahul. Menetlusõiguslike vaidluste arv on 2013 aastal võrreldes 2012 aastaga oluliselt suurenenud, samas lõplike kohtulahenditena on menetlusõiguslikke vaidlusi kaotanud MTA vähem. Oluliselt on vähenenud kaotused kohtus materiaalõiguslikel põhjustel.

Töö lisana 2 on toodud ametnikele suunatud ankeetküsimustik, mille abil uuriti revisjonil tekkivaid probleeme ning maksumaksja käitumist. Küsimustikus on 15 küsimust, millest 10 on valikvastustega, ning 5 küsimust on vaba teksti võimaldavad küsimused. Need võimaldavad ametnikel selgitada oma seisukohti ja tekkinuid probleeme. Avatud küsimused võimaldavad teemasse tuua lisaks informatsiooni, mida autor ei oleks võib-olla osanud vastusevariantidena küsimustesse tuua. Vastajateks olid Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna ametnikud, kes olid vastamise hetkeks ise vähemalt ühe revisjoni läbi

viinud. Küsimustik saadeti kahekümne kolmele ametnikule, kellest vastasid kaheksa revidenti. Kokkuvõte on koostatud kaheksa revidendi vastuste põhjal.

Esimesed kümme küsimust olid üles ehitatud nii, et paluti hinnata omadusi/väiteid revisjoni kohta. Esimeseks väiteks oli, et revisjoni läbiviimine on keeruline ning aeganõudev. 70% vastasid, et tuleb vahel ette; 20% arvasid, et see on oluline probleem ning 10% arvasid, et see pigem ei ole probleemiks. Teine väide oli seotud menetluse keerukusega, väideti, et pidev menetlusnõuete järgimine ning täiendamine on revisjoni ajal probleemiks. 50% ametnikest arvas, et seda probleemi tuleb vahel ette, 40% arvas, et see pigem ei ole oluline probleem ning vaid 10% arvas, et see on oluline probleem.

Kolmandaks väiteks oli, et revisjon on väga koormav (üldjuhul maksumaksja jaoks). 80% arvas, et seda tuleb vahel ette, 10% arvas, et see on oluline probleem ning teine 10% arvas vastupidi, et see ei ole oluline probleem. Neljandaks väiteks oli, et maksuhalduril on väga suur tõendamiskoormus / tõendite leidmise osatähtsus. 70% vastasid, et see on üks oluline probleem ning 30% ametnikest arvas, et seda probleemi tuleb vahel ette. Viies väide oli, et revisjoni üheks probleemiks on pidev kontrollitähataja ületamine / pikendamine. 50% arvas, et see on väga oluline probleem, samas jällegi 50% arvas, et seda tuleb ainult vahel ette.

Järgmised viis väidet olid samuti koostatud MTA kontrolliosakonna ametnikele saamaks teada revisjoni läbiviimisel tekkivatest probleemidest. Kuuendaks väiteks oli, et revisjonid on vähese tulemuslikkusega ning sealt nähtuski, et üldjuhul kõik 100% vastanutest olid arvamusel, et see pigem ei ole oluline probleem ning seda esineb üsna harva.

Seitsmes väide oli, et kontrollide vähene planeerimine on revisjoni läbiviimisel probleemiks. Vastanutest umbes 40% arvasid, et see on oluline probleem ning 60% arvas, et seda esineb harva. Kaheksandaks väiteks oli, et revisjoni läbiviimisel tihti eksitakse põhimõtte „lihtsus, kiirus, efektiivsus“ vastu. 80% vastasid, et see ei ole niivõrd suur probleem ning seda esineb harva, 20% arvas, et see on oluline probleem. Üheksandaks väiteks oli, et maksumaksjad pidevalt valetavad maksuhaldurile, sellele vastas ülekaalukalt 80% ametnikest, et seda käitumist esineb vahel, ning 20% ametnikest vastas, et seda tuleb tihti ette. Kümnes väide oli, et maksumaksjad pole tihti kättesaadavad, 80% vastas, et seda tuleb vahel ette ning 20% ametnikest vastas, et sellist käitumist nad kohtavad tihti.

Järgmised 5 küsimust olid küsimus-vastus stiilis, ehk seal said ametnikud oma mõtteid vabamalt kirja panna. Esimeseks küsimuseks oli, et kui raske on tõendite leidmine maksuhaldurile ning mis liiki tõendeid on kõige raskem hankida (dokumente; ütlusi; muid tõendeid). Lisaks paluti ka täpsustada, miks on tõendite hankimine raske ja kus probleemsed kohad täpselt tekivad (maksumaksja pole kättesaadav; ei too dokumente; võltsitakse dokumente). Sellele küsimusele vastati, et kolmandate isikute kättesaadavus on keeruline; ei esitata dokumente; samas sunniraha maksumaksjaid tegutsema ei pane; tuuakse võltsitud dokumente; ei anta tõeseid seletusi.

Teiseks küsimuseks oli, et kas töökorralduses oleks võimalik midagi muuta, et revisjone saaks rohkem ning tulemuslikumalt läbi viia. Sellele vastati, et

- a) üldiselt usutakse üksikjuhtumi kontrolli efektiivsusesse rohkem, ei pooldata revisjoni läbiviimist;
- b) võiks kõik sammud ja tegevused läbi planeerida, et maksumaksjat mitte nii palju koormata;
- c) maksuhalduri tõendamiskoormus võiks olla väiksem;
- d) maksuhalduri kahtluse korral võiks olla maksumaksja tõendamiskoormus suurem.

Kolmas küsimus oli, et milline on esmane maksumaksja reaktsioon revisjonile tavapäraselt. Ametnikud vastasid sellele, et üldjuhul maksumaksjad õnnelikud ei ole, kuid esmamuljena ollakse koostöö valmis. Kontrollimiste läbiviimist võetakse kui ametniku tavapärast tegevust; sageli küsitakse, millest on revisjoni algus tingitud. Samas, mõni maksumaksja hakkab kohe valetama ja arvab, et midagi ei juhtu. Paljud küsivad esimese asjana, et kes tema peale kaebas.

Neljandaks küsimuseks oli, et, kui sageli tuleb maksumaksjaga ette probleeme tõendite esitamisega. Sellele vastasid ametnikud, et see on igapäevane probleem; peaaegu igas kontrollis tuleb seda ette; probleemid tõusevad siis, kui on midagi varjata. Leiti ka, et tavapärase tegutsev äriühing siiski esitab tõendeid.

Ametnikele esitatud viiendaks küsimuseks oli, et milline on teie kogemus sunniraha määramisega - kas tegemist on efektiivse meetmega ning kas see mõjutab maksumaksjaid tõendeid esitama. Sellele küsimusele olid vastused vastastikused. Mõned vastajad arvasid, et see ei ole efektiivne; sunniraha määramine ei tähenda veel, et dokumendid esitatakse või

teave antakse. Leiti, et antud meede pole efektiivne, kui äriühing on varifirma või ei oma reaalselt tegevuskohta, kui ikkagi ei taheta esitada tõendeid, siis ka sunniraha ei mõju. Teine osa revidente arvas, et sunniraha on üks võimalustest korralduses küsitud dokumentide ja teabe saamiseks ning on efektiivne ja mõjutab tegutsevat ettevõtet dokumente esitama. Võib-olla mitte esimene sunniraha, aga teine üldjuhul juba kindlasti. Pigem arvati, et sunniraha on ikkagi efektiivne meede ja enamus maksumaksjaid mõjutab kaasaaitamiskohustust täitma.

Küsimustiku vastustest nähtub, et suurimateks probleemideks ongi see, et revisjoni läbiviimine on väga aeganõudev protsess ning tegelikkuses usutakse üksikjuhtumi efektiivsusesse rohkem. Maksuhaldurite poolelt on probleemseteks kohtadeks need, kus maksumaksja ei anna tõeseid seletusi ning tõendite mitte esitamine on ka maksuhalduri jaoks suur probleem. Maksumaksjal on muidugi liialt suur tõendamiskoormus ning sunniraha määramine üldjuhul ei pane väga maksumaksjaid tegutsema, kuid on võimalus, et juba teine sunniraha paneb maksumaksja kaasaaitamiskohustust täitma.

Kokkuvõtvalt võib revisjon venida väga pikaajaliseks ning seetõttu ka muutuda nii maksumaksjale kui maksuhaldurile koormavaks. Revisjonid võiksid olla kindlalt piiritletud ajaga, kuid tihti ei ole kindlat ajalimiiti kindlaks tehtud või, siis minnakse ikkagi üle aja. Revisjon peab toimuma põhimõtte - lihtsalt, kiirelt, efektiivselt, alusel, kuid, kui see nii ei toimu, siis nendest tulenevadki probleemid. Suurimateks probleemideks ongi maksuhalduri suur tõendamiskoormus ning maksumaksja täitmata kaasaaitamiskohustus, ehk väga oluline on see, et maksukohustuslase ja maksuhalduri vaheline koostöö sujuks.

2.2 Revisjoniga seotud probleemide lahendamise võimalused

Revisjoni efektiivsemaks ning tõhusamaks muutmiseks on väga palju erinevaid lahendusi. Nii maksumaksja kui ka maksuhaldur peavad lähtuma paljudest menetlusnormidest, mis on mõlemale osapoolle koormavad. Samas, et menetlus oleks aus ja kiire, selleks peab maksuhaldur tegema väga palju tööd, kuid tihtipeale see ei tasu ennast ära, ehk revisjon ei pruugi lõppeda tulemuslikult.

Revisjoniga seotud probleemid raiskavad tihtipeale liialt maksumaksja aega. Revisjoni, kui maksumaksjat enim koormava menetluse suhtes MKS-is kehtestatud regulatsiooni (alguse ja

lõpu fikseerimine, etteteatamine, revisjoni ulatuse fikseerimine ja tulemuste siduvus, lubatavus jms) vältimiseks viitab maksuhaldur korralduses revisjoni sätete asemel üksikjuhtumi kontrolli normidele. Revisjon on maksumaksjat enim koormav menetlus ning see on reguleeritud tasakaalus koormusega, mis maksumaksjale langeb. Selle kohta, kas kontrollida üksikuid asjaolusid „mitterevisjoni“ korras või läbi viia revisjon, oleks kõrvalseisjal keeruline hinnangut anda. Ilmselge on aga see, kui maksuhaldur mõõdab kontrollimise läbiviimiseks vajalikku aega mõnede tööpäevade, nädalate või kuudega ning ei tohiks olla vähimatki kahtlust, et tegemist on revisjoniga. Maksukorralduse seaduse kohaselt võib revisjon olla piiritletud ka konkreetsete asjaolude väljaselgitamisega. Kiire ja efektiivse menetluse, kulutuste ja ebamugavuste vältimise nõue kehtib maksuhalduri põhikohustusena. Samas on selge aga see, et iga väline sekkumine, see tähendab maksuametniku sekkumine, paneb ettevõtjale täiendava koormuse ning röövib juhi ja raamatupidaja aega ja tähelepanu. Kõige selle juures häirib see ettevõtja eesmärgipärast tegutsemist ettevõtluse edendamisel. (Varend 23.03.2014)

„Riigikontrolli hinnangul on võimalik maksukontrolli korraldust mitmes valdkonnas parandada. Esiteks on maksukontrolli objektivalikul kasutatavad analüüsikriteeriumid suhteliselt üldised, mille tõttu on kannatanud kontrolli tulemuslikkus. Ühe isiku maksusumma võrdlemine üldise maksusumma keskmisega ei arvesta piisavalt erinevate ettevõtlussektorite ja piirkondade toimimisspetsiifikat. Ka ei võimalda praegu maksukohustuslaste kohta kogutavad andmed alati maksuriskide avastamiseks vajalike analüüside tegemist (nt maksukohustuslase põhi- ja kõrvaltegevuste eristamine; isiku tegeliku tegutsemiskoha väljaselgitamine; osalise ja täieliku töökoormusega töötajate eristamine).“ (Metsalu 30.05.2006)

Maksumaksja avalduse või kaebuse esitamise korral ei ole maksuhaldur selle läbivaatamisel seotud avalduse piiridega, vaid ta on kohustatud uurima kõiki asjaolusid täie põhjalikkusega. Sellest tulenevalt ei ole ka välistatud, et maksuvaidluse lahendamisel tehakse maksumaksja suhtes esialgselt ebasoodsam otsus. Teisest küljest on maksuhaldur kohustatud parandama ka maksumaksja poolt maksuhalduri kahjuks tehtud vead ja seda samuti ilma maksumaksja avalduseta. Mitte mingil juhul ei ole maksumenetluses võimalik kohaldada tsiviilprotsessi dispositiivsuse põhimõtteid, kus otsuste või toimingute tegemine on rangelt seotud huvitatud poole taotlusega. (Lehis 1997:128-136)

Läbi aastate on tegelikkuses revisjonide arv vähenenud, sest trend on lühemate kontrollide suunas, sest need on maksumaksjale vähem koormavad ja mõjutavad maksumaksja käitumist positiivsemalt. Järjest enam rakendatakse ka nn pehmeid meetmeid, milleks on märgukirjade, e-kirjade saatmine, telefonitsi maksumaksja mõjutamine, eesmärgiks maksumaksja vabatahtlik maksudeklaratsioonide korrigeerimine. (Jõesaar 2010)

„Üldjuhul ei satu korrektsed maksumaksjad kontrollimise alla, sest aluseks on maksuriskid. Kui aga maksukontroll on alanud, saab maksumaksja kontrolli kiireks ja efektiivseks läbi viimiseks ise kaasa aidata järgides põhimõtteid:

1. Anna teavet kõigi maksustamisel tähendust omavate asjaolude kohta.
2. Aita kaasa maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisele, anna nende kohta teavet ja esita tõendid.
3. Korralda raamatupidamis- ja maksuarvestus nii, et mõistliku aja jooksul saab ülevaate tehingute toimumisest ja maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest.
4. Säilita maksuarvestuse aluseks olevaid dokumente.
5. Revidendi nõudmisel esita arvestuse tulemusel loodud dokumendid elektrooniliselt, kui on tegemist elektroonilise arvestuse pidamisega.
6. Luba revidendil takistamatult läbi viia menetlustoiminguid.“

(Jõesaar 2010)

Kunagi ei ole kindel, kas maksumaksja täidab kaasaaitamiskohustust ja kui palju on vaja maksuhalduril tõendeid koguda. Sellegipoolest võiks revisjonil kui kontrollil olla kindel ajaperiood, millal oleks efektiivne lõpetada, sest muidu on kartus, et kontroll muutub maksuhalduri ja ka maksumaksja jaoks liialt koormavaks. Liiga pikad kontrollid tegelikkuses raiskavad liialt riigi raha, oleks sätestatud kontrolli kindel ajaline piirang, siis arvatavasti teeniks sealt juba riik oma osa.

Maksu- ja Tolliamet on saavutanud tehnilise valmisoleku e-kontrolliks. E-kontroll on äriühingu poolt genereeritud elektrooniliste raamatupidamisandmete kontrollimine elektrooniliste vahenditega. Sellise viisi puhul esitab äriühing kontrolli läbiviimiseks maksuhaldurile raamatupidamisandmed elektrooniliselt ning maksuhaldur analüüsib saadud andmeid vastava tarkvara abil. Elektrooniliste andmete elektrooniliste vahenditega

kontrollimine on selgelt kiirem ning uusi võimalusi loov võrreldes paberkandjal esitatud andmete kontrolliga. (Aruste 2006:135)

„Maksuhaldur leiab, et elektrooniliste andmete elektrooniliste vahenditega kontrollimine on selgelt kiirem ning uusi võimalusi loov võrreldes paberkandjal esitatud andmete kontrolliga. Eelkõige on muudatused positiivsed maksukohustuslaste seisukohalt, kuna kontrolli läbiviimise aeg on lühem kui tavakontrolli puhul. Lisaks on e-kontroll kliendile vähemkoormavam, kuna kliendi poolt esitatud elektroonilisi andmeid töödeldakse ja analüüsitakse maksuhalduri ruumides, seega sekkub maksuhaldur minimaalselt kliendi igapäevasesse äritegevusse.“ (Pau 2007)

Maksumaksjad, kes viivitavad tõendite esitamisega rikuvad pidevalt kaasaaitamiskohustuse põhimõtet. Kaasaaitamiskohustuse põhimõte peaks olema iga maksumaksja südametunnistusel ning igaüks isiklikult peaks vastutama millegagi selle eest, kui ta rikub kaasaaitamiskohustuse täitmist. Sellest tulenevalt võibki revisjon väga pikaajaliseks kujuneda just tänu maksumaksjale.

Sageli ei otsusta kontrolli kestuse ja mahu üle ühe riigi maksuhaldur, vaid kontrolli maht ja seega ka otsus kontrolli liigi kohta tuleneb rahvusvahelisest koostööst. Et rahvusvaheline järelevalve alane koostöö sujuks, on oluline, et revidendid teadvustaksid endale, et nende omaalgatuslikult saadatud infol võib teise liikmesriigi jaoks olla väga suur tähtsus. (Komisjoni...2009)

Nõukogu määruses (EÜ) nr 2073/2004 artiklis 27 sätestatakse, et kui liikmesriigi pädev asutus saab näiteks teavet kolmandalt riigilt, siis võib ta selle teabe edasi anda selliste mis tahes liikmesriikide pädevatele asutustele, kes võivad olla sellest huvitatud, ja igal juhul kõikide seda taotlevate liikmesriikide pädevatele asutustele, kuivõrd see on asjaomase kolmanda riigiga sõlmitud abistamiskokkulepetega lubatud. Sellist teavet võib samuti edasi anda komisjonile, kui see on ühenduse huvides. (Nõukogu...2004)

Revisjonide probleemidest teadasaamiseks ning lahenduste leidmiseks koostas ühele ametnikule intervjuu küsimused (Lisa 3), kus esitasin kuus küsimust koos lahendusvõimalustega. Intervjuu viiakse läbi Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna III

kontrollitalituse juhataja Lia Annukiga. Seoses kiire elutempoga ja töötamisega sain intervjuu läbi viia vaid ühe ametnikuga.

Esimeseks küsimuseks oli, et, kui raske on tõendite leidmine maksuhaldurile, kas see on üks suurimaid probleeme revisjoni läbiviimises ning kuidas saaks seda probleemi vähendada (Kas nt maksumaksja ei ole kättesaadav, ei too dokumente). Sellele küsimusele vastas ametnik, et tõendite leidmise keerukus oleneb sellest, kuidas maksumaksjad ja kolmandad isikud teevad koostööd maksuhalduriga. See ei pruugi olla väga keeruline, aga võib osutuda keeruliseks, kui näiteks maksumaksja esitab puudulikud dokumendid ja selgitused või jätab nad üldse esitamata. Paljasõnalised dokumentaalselt tõendamata seletused ei ole õigeks tõendiks. Lahendusena oleks see, kui küsida maksumaksjalt kindlaid dokumente, mitte lihtsalt öelda, et andke näiteks kõik algdokumendid. Lahenduseks oleks ka see, kui suuliste vestluste ettevalmistus oleks juba enne maksumaksjaga kohtumist tehtud ja, et ka taustainfo analüüs oleks tehtud enne maksumaksjaga kohtumist. Samas, küsimused, mida vestluse käigus maksumaksjalt küsitakse, peavad olema väga hästi juba eelnevalt läbi mõeldud.

Teiseks küsimuseks oli, et kas oleks midagi, mida saaks nõ töökorralduses muuta, et revisjone saaks efektiivsemalt läbi viia. Vastaja arvas, et hea planeerimine, läbi mõtlemine ning põhjalik ettevalmistus tagab ka hea tulemi. Ametnik arvas, et maksuhaldur peaks ikka olema see, kes paneb tähtajad ja reeglid paika, mitte ei tee seda maksumaksja. Et revisjone efektiivsemalt läbi viia, siis tuleks maksuhalduril otsida kohe uusi tõendeid.

Kolmas küsimus oli, et kuidas on teie isiklik arvamus, kas revisjonid võiks asendada üksikjuhtumi kontrolliga (nii, et revisjone üldse enam läbi ei viidaks). Vastus ametnikul oli, et põhimõtteliselt võiks asendada, otseselt selle vastu kindlasti ei ole. Tegevused on tegelikult suhteliselt samad, nii revisjonil kui ka üksikjuhtumi kontrollil, näiteks kontrolli nõuded on suhteliselt samad. Revisjoniga ei tohi kattuda sama periood ja sama maks, sest revisjonil peab kõik asjaolud välja selgitama. Üksikjuhtumi kontrollil võib sama perioodi sama maksu osas kontrollida, sest, kui maksuhaldur näeb uut asjaolu, siis tal on õigus kontrollida uuesti. Revisjoni ajal maksusumma määramise aegumine peatub ja sellepärast teatud juhtudel tehaksegi revisjon, mitte üksikjuhtum. Oleks hea, kui maksusumma määramise aegumine peatuks, sest üldjuhul on see positiivne, eelkõige vana maksustamisperioodi osas revisjoni läbiviimisel.

Neljandaks küsimuseks oli, et milline on tavapärase esmamulje maksumaksjal, kelle juures alustatakse revisjoni. Sellele vastas ametnik, et maksumaksja hakkab uurima, millest kontroll on tingitud, kas tehti vihje või kaebus tema suhtes, aga üldiselt on nad üllatunud ning mõni isegi näitab pahameelt. Suurem osa maksumaksjatest teeb alguses koostööd, aga see ei pruugi lõpuni kulgeda hästi. Kui tekib arusaam, kuhu maksuhaldur oma küsimustega sihhib, siis muutuvad nad natuke kartlikuks, ettevaatlikuks ja ei tee enam nii hästi koostööd ning hakkavad ka oma tegemisi rohkem läbi mõtlema. Enam nii kergekäeliselt ei ütle ausalt midagi, on isegi olukordi, kus maksumaksjad lepivad kolmandate isikutega kokku, et nad annavad samad ütlused ning esitavad ka samad dokumendid ning seda kõike tehakse loomulikult ainult maksuhalduri eksitamiseks.

Viies küsimus oli, et kas sunniraha määramine on efektiivne meede ning kas see mõjutab maksumaksjaid tõendeid esitama. Mis oleks parim lahendus, kus maksumaksjad teeksid koostööd kaasaaitamiskohustuse põhimõttest tulenevalt. Vastus oli, et enamasti on efektiivne, aga on ka selliseid maksumaksjaid, keda ei kõiguta isegi väärteomenetlus. Kui aga näiteks sunniraha hoiatus on korralduses sees, siis üldjuhul tehakse kohe koostööd. Lahenduseks ongi sunni- ja väärteomenetluse rakendamine, sest kui maksumaksjad ei tee koostööd maksuhalduriga, siis rakendame sundi ja ka vastavaid karistusmeetmeid. Tegelikult peakski neid rohkem rakendama, sest muidu maksumaksja ei hakkagi koostööd tegema.

Kuuendaks ehk viimaseks küsimuseks oli, et mis on kõige probleemsem koht revisjoni läbiviimisel (maksumaksja, tõendid, dokumendid jt) ning kuidas saaks seda parandada. Vastuseks oli, et suurimaks probleemiks ongi maksuhalduri ja maksumaksja koostöö. Kui ikka maksumaksja ei tee koostööd ja takistab menetluse läbiviimist, siis revisjon muutub mõlemale osapoollele väga koormavaks ja venib pikaajaliseks. Kui aga näiteks maksumaksja ja kolmas isik on teineteisega seotud, siis samamoodi ka kolmas isik annab valesid ütlusi ja mängib maksumaksjaga kokku, et maksuhalduril oleks raske näiteks tõendite leidmisega.

Ametnike arvates, et revisjone saaks efektiivsemalt läbi viia, oleks üldiselt lahenduseks see, kui maksuhalduril oleksid seadusest tulenevad suuremad õigused, sest hetkel väärteost menetlus edasi ei lähe. Abiks oleks kindlasti ka see, kui sunniraha piirmäära suurendatakse või, kui väärteomenetluse trahvimäära suurendada.

Nii küsimustikust kui ka intervjuust lähtuvalt on revisjonil tekkivad probleemid ning lahendused üsna sarnased. Üldiselt on maksuhaldurid sellega rahul, et revisjone enam ei viida nii palju läbi ja üldiselt on kontrollide arv üksikjuhtumi kontrollides suurenenud. Paljud probleemid on seotud sellega, et maksuhalduril on liialt suur tõendamiskoormus, mille tõttu olekski tõhus, kui maksuhaldurid saaks rohkem õigusi maksumaksja üle. Mainiti ka seda, et maksuhaldur peaks koheselt panema maksumaksjaga piirid paika. Samas, kui maksuhaldur läheb kuskile kontrolli tegema, peaks ta eelnevalt kindlaks tegema, mida ta küsib ja mis ta eesmärgiks on, sest sellise tegevusega jätab maksuhaldur endast maksumaksjale kohusetundlikuma mulje.

Revisjoni kui üldkontrolli asendamine üksikjuhtumi kontrollidega ei ole ainus ja õige valik. Suuremahulised kontrollid ja pikal ajaperioodi kontrollid peaksid olema siiski revisjonid, mitte üksikjuhtumid. Mõned maksumaksjad, kes kogu aeg petavad, nende suhtes ei ole mõtet kontrollida üksikjuhtumi korras ainult näiteks kolme kuud, sest ülejäänud üheksa kuud aastast nad ikkagi petavad ja võivad rohkem, kui kolme kuuga kaotavad. Näiteks, kui maksumaksja petab aasta jooksul 120 000 eurot ning Maksu- ja Tolliamet kontrollib lühidalt näiteks kolme kuud, siis saab kätte 30 000 eurot või 20 000 eurot, siis maksumaksja kasu on suurem, kui kaotus. Enne kõike seda maksumaksja mõtlebki, kas petta või mitte, oleneb kuidas talle endale kasulik on.

Küsimustikust ja intervjuust lähtuvalt mainisid ametnikud lahenduseks ühe asjana näiteks seda, et ettevõtet kontrollides peaks olema kindel põhimõte ning enne kontrollimist peaksid olema kõik sammud läbi mõeldud ja analüüsitud. Heaks tavaks oleks võib olla selline situatsioon, kus Maksu- ja Tolliametis viiks revisjone läbi ainult üks kindel grupp/tiim. Teatud tiimis peaksid olema väga kompetentsed ametnikud ning nad peaksid samm-sammult teadma väga hästi, kuidas nii suuremahulist kontrolli läbi viia. Ühe revisjoni kontrolliga võiks tegeleda mitu ametnikku samaaegselt, sest ikka on nii, et keegi oskab midagi parmini, kui teine ning seetõttu saaks revisjone ka kiiremini ning edukamalt läbi viia. Selline tava võiks täpselt panna paika reeglid, mida teatud tiim peab teadma ning kuidas peaks tegutsema mingis olukorras.

Maksumaksja ja maksuhaldur peavad lähtuma paljudest erinevatest menetlusnormidest, aga samas revisjon ei pruugi ikkagi lõppeda tulemuslikult. Riigikontroll arvab, et revisjonide

läbiviimist saab parandada küll, aga esmalt peaks maksukontrolli objektivalikul kasutatavat analüüsikriteeriume muutma, sest praeguse seisuga on nad liiga üldised. Elektrooniliselt andmete esitamine ja kontrollimine on parem ja kiirem ning uusi võimalusi loov võrreldes paberkandjal esitatud andmete kontrolliga. Hea lahendus oleks ka see, kui MTA ametnikest koosneks üks grupp, kes tegeleb ainult revisjonidega. Nad peaksid olema väga kompetentsed ning ühte revisjoni võiks läbi viia näiteks kaks ametnikku, siis arvatavasti saaks revisjone kiirelt, lihtsalt ja efektiivselt läbi viia.

KOKKUVÕTE

Revisjon kui üldkontroll on suhteliselt keeruline ning aeganõudev kontrolli liik. Revisjoni viib läbi maksuhaldur, kelleks on Maksu- ja Tolliamet. Revisjoni läbiviimisel peab maksuhaldur olema väga korrektne ning järgima erinevate menetlusnõuete kriteeriume.

Töö aktuaalsus seisneb selles, et maksurevisjone viiakse Maksu- ja Tolliameti Kontrolliosakonna poolt aina vähem läbi. Aktuaalsus seisneb ka selles, et revisjon on väga pikaajaline kontrolli liik ning seetõttu tihti ka maksumaksja jaoks üsna koormav.

Uudsus tulenes sellest, et töö oli üles ehitatud nii kohtulahenditele, teooriale, küsimustikule kui ka intervjuule tuginedes.

Töö probleemseks kohaks oli, et revisjon ei toimu alati õigeaegselt ning revisjone viiakse aasta-aastalt aina vähem läbi. Probleemid võivad tuleneda nii õiguslikust regulatsioonist kui ka revidendi või maksumaksja tegevusest.

Töö eesmärgiks oli välja selgitada võimalikud olulisemad probleemid maksurevisjoni läbiviimisel. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Töö esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade revisjoni üldistest alustest. Seal jõuti järelduseni, et revisjon on liialt pikk protsess ning koormav nii maksumaksja kui ka maksuhalduri jaoks. Maksumaksjal lasub kaasaaitamiskohustus, kus ta peab olema maksuhaldurile alati kättesaadav ning õigeaegselt dokumente esitama. Maksuhalduril lasub aga tõendamiskoormus, mis on ametniku jaoks üsna koormav ning mis suuresti sõltub ka maksukohustuslase koostööst maksuhalduriga. Samas kehtib ka proportsionaalsuse põhimõte, kus maksuhalduril on kohustus menetlus läbi viia võimalikult kiirelt, lihtsalt ja efektiivselt, tihti sõltub aga ka see tegevus maksumaksja kaasaaitamiskohustuse täitmisest. Maksuhaldur peab täitma maksusaladuse kaitsest tulenevat nõuet, et kõik maksumaksja ja menetlusega seotud teave on salastatud ning seda ei tohi maksuhaldur kuskil rääkida ning ka pärast teenistuse lõppemist kehtib see nõue. Revisjon on oluline kontrolli liik, sest suuremahulised ja pikaajalised kontrollid on vajalikud, et saaks kontrollida ettevõtteid rohkem kui ainult mõned kuud aastast.

Töö teine uurimisülesanne oli anda ülevaade revisjoni läbiviimisest. Töö käigus selgus, et revidendil algab töö protsess sellega, et saab tööülesandeks kontroll läbi viia ning seejärel hakkab revident esmaanalüüsi tegemiseks maksumaksja kohta informatsiooni koguma. Üleüldiselt algab revisjon maksuhalduri teavitusega maksukohustuslasele ning seejärel hakatakse kontrollima maksukohustuslase dokumente ning muid kogutavaid tõendeid. Revisjon lõppeb siis, kui ei leitud ühtegi tõendit, mis oleks maksumaksja vastu, ning ka siis, kui kontrollaktis on olemas tasumisele kuuluv maksusumma ja vajalikes deklaratsioonides on juba läbi viidud muudatused. Revisjon ja üksikjuhtumi kontroll erinevad teineteisest suuresti koormavuse järgi, revisjon on maksumaksjale siiski kõige koormavam kontrolli liik. Tulenevalt nii õnnemängu mudelist kui ka mänguteooriast on maksumaksjal võimalus otsustada, kuidas ta oma otsuseid pettuste osas langetab ning kuidas oma võimalikku kasulikkust maksimeerida. Seadus kahjuks ei sätesta täpselt aga seda, kui kaua võib revisjon kesta. Revisjonide arvu järsk vähenemine võib tekitada pikaajaliste ja ulatuslike pettuste hulga suurenemise, kui võtta arvesse mudelmõtlemise loogikat. Samas, eeldatavasti maksumaksjad ei mõtle enamasti vaid mudelipõhiselt ja neile on olulised mitmed muud aspektid. Seetõttu, kuni pole märke pikaajaliste pettuste hulga olulisest suurenemisest, võib maksuhaldur lähtuda lihtsuse, kiiruse ja efektiivsuse printsiibist ning viia revisjone vähe läbi.

Töö kolmas uurimisülesanne oli analüüsida revisjoniga seotud probleeme. Seal toodi välja erinevad kohtulahendid, kus näiteks maksuhaldur on rikkunud põhimõtet- lihtsalt, kiirelt, efektiivselt. Revisjoni läbiviimisest tulenevad probleemid on välja toodud tabeli ning kontrolliosakonna statistika abil. Sealt järeldub, et revisjone viiakse aina vähem läbi, mis tähendab, et järelikult on revisjon siiski maksumaksjale ja maksuhaldurile liiga koormav kontrolli liik. Maksuhaldurite poolt usutakse üksikjuhtumi kontrolli efektiivsusesse rohkem kui revisjonidesse. Küsitluse tulemustest nähtus, et maksuhalduril on raske leida tõendeid, kui maksumaksja ei pea kinni kaasaaitamiskohustusest, tihti ka maksumaksja valetab ning ei anna ausaid seletusi. Probleemiks on ka see, et sunniraha üldjuhul maksumaksjaid tegutsema ei pane. Revisjonide läbiviimisel tekib palju erinevaid probleeme ja tegelikult on mingil määral mõistlik, kui revisjonid asendatakse üksikjuhtumi kontrolliga. Samas, revisjonide täielik ära jätmine ei ole kindlasti mõistlik, sest suuremahulised ja pikaajalised kontrollid peaksid siiski olema revisjonid, mitte üksikjuhtumite kontrollid.

Töö neljas uurimisülesanne oli analüüsida revisjoniga seotud probleemide lahendamise võimalusi. Töö käigus jõuti järelduseni, et revident peab revisjoni läbiviimiseks tegema liialt palju tööd ning leidma piisavalt tõendeid. Maksu- ja Tolliamet on aga hakanud tegema e-kontrolle, kus maksumaksjal on väga mugav esitada oma dokumendid kõik elektrooniliselt ning ka maksuhalduril on lihtsam elektrooniliselt saadud dokumente kontrollida. Revisjonid tegelikkuses raiskavad ka liialt palju maksumaksja aega, sest üldjuhul revisjonid venivad suhteliselt pikaajaliseks kontrolliks. Intervjuust lähtuvalt tuli välja, et revisjonide hea planeerimine, läbi mõtlemine ning põhjalik ettevalmistus tagab ka kontrollil hea tulemi. Tavapärane esmamulje maksumaksjal, kelle juures alustatakse revisjoni on üllatus ja imestus ning vahel ka uuritakse, kas keegi tegi tema kohta vihje. Üldiselt, kui maksumaksja ei tee maksuhalduriga koostööd ja takistab menetluse läbiviimist, siis on raske kontrolli edukalt lõpuni viia. Intervjuust tulenevalt arvas ametnik, et lahendusteks oleks seadusest tulenevad suuremad õigused maksuhaldurile ning sunniraha piirmäärade suurendamine, sest loodetavasti paneks see maksumaksjaid kaasaaitamiskohustust täitma. Üsna hea meede aga revisjonide paremaks läbiviimiseks oleks see, kui Maksu – ja Tolliameti kontrolliosakonnas üks ametnikest koosnev grupp tegeleks revisjonide läbiviimisega. Gruppi peaksid kuuluma väga kompetentsed ametnikud ning nad peaksid teadma täpselt, kuidas menetlus algusest lõpuni läbi viia. Ühte revisjoni võiks läbi viia korraga mitu ametnikku, sest koos meeskonnaga läbi viia ühte kontrolli on kergem ning arvatavasti saaks ka revisjone seetõttu viia kiiremini ja ressursse raiskamata läbi.

Edaspidi vajab täiendavat uurimist ja prognoosimist see, kas revisjonidega määratud summadest laekub määratud maksusummast oluliselt väiksem osakaal riigieelarvesse kui üksikjuhtumite kontrollidega määratud summadest. Uurida võiks ka seda, kas revisjonide hulga vähenedes on maksude määramiste ja laekumiste suhe pigem paranenud või halvenenud. Veel võiks uurida, kas maksumaksjad kardavad rohkem üksikjuhtumite kontrolle või revisjone ning sealt tuletada see, kas revisjon hirmutab maksumaksjat üksikjuhtumite kontrollist enam ja aitab seega kaasa maksukuulekuse survestamisel.

SUMMARY

The title of this graduation thesis is „Problems Related to the Conducting Tax Audit.“ The graduation thesis is written in Estonian. The main part of the graduation theses is 43 pages, with extras 48 pages.

The author of the graduation thesis analyzed the problems conducting tax audit. The problems are mainly caused by the fact that audits are conducted less often each year. The most important problems were found based on theory, court cases and also on conducted interviews and surveys.

Main problems were caused by the cooperation of taxpayers and tax manager. The tax manager has to prove everything during the audit and the taxpayers don't want to collaborate honestly with tax managers. Conducting an audit is can be troublesome and really time-consuming, which often makes it uncomfortable for both partys.

The author of the graduation thesis found out that audits should be carried out by one group from the Tax and Customs Administration control department, who would be competent in their profession. Audits should not be cancelled and replaced with single case controls. Audits should rather be conducted by a group of people at the time, what would make it easier for officials and taxpayers.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aruste, V. 2006. Siseaudit ja revisjon. Hansa Äriteenuste OÜ, Haabneeme.

Haldusmenetluse seadus 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 58, 354... RT I, 23.02.2011, 8. Elektroonilise Riigiteataja andmebaasist.

<https://www.riigiteataja.ee/akt/123022011008> Välja otsitud 10.12.2013

Hindriks, J., Myles, G.D. 2006. Intermediate Public Economics. Cambridge, Massachusetts Institute of Technology.

Jõesaar, M. 2010. Maksukontrolli areng ja nõuandeid ettevõtjatele. Eesti majanduse teataja nr 7/8. Välja otsitud 7.01.2015

Kohtuasi OÜ Ofset kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 27. juuni 2008. a maksuotsuse nr 12-5/615 tühistamiseks ning Põhja maksu- ja tollikeskuse 28. mai 2008. a korralduse nr 12-2./16873 õigusvastasuse tuvastamiseks. Riigikohtu halduskolleegiumi 5.05.2011 kohtuotsus nr 3-3-1-17-11. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-17-11> Välja otsitud 5.04.2014

Kohtuasi AS Baltazar Trading kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse peale. Riigikohtu halduskolleegiumi 13.10.2008 kohtuotsus nr 3-3-1-36-08. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-36-08> Välja otsitud 13.04.2014

Kohtuasi Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse taotlus Aleksandr Fjodorovi ja Vladimir Turbini nimel registrisse kantud kinnisasjade ning Vladimir Turbini nimel registrisse kantud sõiduki suhtes täitmist tagavate toimingute sooritamise loa andmiseks. Riigikohtu halduskolleegiumi 14.05.2013 kohtumäärus nr. 3-3-1-7-13. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-7-13> Välja otsitud 12.03.2014

Kohtuasi OÜ XXXXX XXXXX kaebus Ida Maksukeskuse 15. juuni 2005. a maksuotsuse nr 12-5/69 tühistamiseks. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.09.2006 kohtuotsus nr. 3-3-1-47-06. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-47-06> Välja otsitud 28.04.2014.

Kohtuasi AS Boschwechter kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 6. septembri 2005. a maksuotsuse nr 12-5/426 tühistamiseks. Riigikohtu halduskolleegiumi 14.11.2007.a kohtuotsus nr 3-3-1-47-07 <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-47-07>
Välja otsitud 22.04.2014

Kohtuasi OÜ TrioCorp kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 30. juuli 2008. a maksuotsuse nr 12-5/380 tühistamiseks. Riigikohtu halduskolleegiumi 13.10.2009 kohtumäärus nr 3-3-1-65-09. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-65-09> Välja otsitud 22.04.2014

Kohtuasi A.L. kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21. märtsi 2011. a vastutusotsuse nr 13- 7/96- 8 tühistamise nõudes. Riigikohtu halduskolleegiumi 12.12.2012 kohtuotsus nr 3-3-1-23-12. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-23-12> Välja otsitud 5.04.2014

Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. 2009. Euroopa ühenduse komisjoni kodulehelt <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2009/ET/1-2009-428-ET-F1-1.Pdf>
Välja otsitud 10.05.2015

Kähri,M. 2004. Tõendamiskoormus maksumenetluses. Juridica 1, 53-62. Välja otsitud 15.12.2014

Lehis,L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 5, 239-253. Välja otsitud 15.03.2014.

Lehis,L. 1997. Maksu maksja õiguste kaitse maksumenetluses. Juridica 3, 128-136. Välja otsitud 28.04.2014.

Lehis,L. 2012. Maksuõigus. Kirjastus Juura.

Lopman,V. 2012. Maksuseadused nõuavad praktilisemaid muudatusi. Äripäev. Välja otsitud 21.01.2015

Maksu- ja Tolliamet. 18.08.2010. Kontrolli hea tava. Välja otsitud 10.12.2013.

Maksudkorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150... RT I, 31.01.2014,14. Elektroonilise Riigiteataja andmebaasist.

<https://www.riigiteataja.ee/akt/131012014013> Välja otsitud 10.12.2013.

Maksu- ja Tolliamet. 2014. Kontrolliosakonna statistika kontrollide ja vaiete suhtes.

Metsalu,I. 30.05.2006. Kontrolliaruanne. Maksukontrolli korraldus.

<http://www.riigikontroll.ee/tabid/215/Audit/1935/WorkerTab/Audit/WorkerId/97/language/et-EE/Default.aspx> Riigikontrolli kodulehelt. Välja otsitud 22.04.2014

Nõukogu Määrus (EÜ) nr 2073/2004, mis käsitleb halduskoostööd aktsiisimaksude valdkonnas, jõustunud 1. juulil 2005. Kodulehelt <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?qid=1431275615858&uri=CELEX:32004R2073> Välja otsitud 10.05.2015

Pau,A. 2007. Maksuhaldur aktsepteerib e-arveid ja on alustamas uudseid e-kontrolle. <http://www.emta.ee/2348> Välja otsitud 8.02.2015.

Plakk,L. E-kontroll muudab maksurevisjonid kiiremaks ja efektiivsemaks. Maksu- ja Tolliamet. <http://www.emta.ee/?id=2540> Välja otsitud 13.04.2014.

Riigikontroll. Majandusaasta aruanne 2006. Välja otsitud 12.03.2014.

Riigikontroll. 2009. Revisjonikomisjoni tegevuse, teenistusliku järelevalve ning siseauditi korraldus valdades ja linnades. Eesti. Lk 1-45. <http://www.digar.ee/arhiiv/et/raamatud/46474> Välja otsitud 31.10.2014.

Sarv,J. 2005. Mõningatest haldus(kohtu)menetluse ja süüteomenetluse paralleelsusega seotud probleemidest.Juridica5,308-320.Välja otsitud 10.12.2013.

Tingas,R. 14.07.2006. Maksurevisjon ettevõttes. <http://www.raamatupidaja.ee/181832art>. Välja otsitud 8.02.2015.

Urm,A. 22.11.2012. Tõendamiskohustus maksumenetluses.

<http://www.raamatupidaja.ee/article/2012/11/22/toendamiskohustus-maksumenetluses>. Välja otsitud 15.12.2014.

Varend,Õ. Maksurevisjon Saksa moodi ehk võõrsil mõõtu võtmas. Maksumaksjate Liit.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=303> Välja otsitud
24.03.2014.

LISAD

Lisa 1. Revisjonide läbiviimise protsent kogu kontrollide arvust

$X = 255/1907 * 100\% = 13,4\%$ (2005 aasta)

$X = 19/2010 * 100\% = 0,9\%$ (2013 aasta)

Lisa 2 Revidentide küsitluse ankeet selgitamaks välja revidentide hinnanguid revisjoni kui kontrolliliigi keerukusele ja tulemuslikkusele.

Palun hinnake järgmisi omadusi revisjoni kohta*

1. Revisjoni läbiviimine on keeruline ning aeganõudev

- väga oluline probleem
- oluline probleem
- tuleb vahel ette
- pigem ei ole oluline
- esineb harva

2. Pidev menetlusnõuete järgimine ning täiendamine on revisjoni ajal probleemiks

- Väga oluline probleem
- Oluline probleem
- Tuleb vahel ette
- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

3. Revisjon on väga koormav (üldjuhul maksumaksja jaoks)

- Väga oluline probleem
- Oluline probleem
- Tuleb vahel ette
- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

4. Maksuhalduril on väga suur tõendamiskoormus / tõendite leidmise osatähtsus

- Väga oluline probleem
- Oluline probleem
- Tuleb vahel ette
- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

5. Revisjoni üheks probleemiks on pidev kontrollitähataja ületamine / pikendamine

- Väga oluline probleem
- Oluline probleem
- Tuleb vahel ette

- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

6. Revisjonid on vähese tulemuslikkusega

- Väga oluline probleem
- Oluline probleem
- Tuleb vahel ette
- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

7. Kontrollide vähene planeerimine on revisjoni läbiviimisel probleemiks

- Väga oluline probleem
- Oluline probleem
- Tuleb vahel ette
- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

8. Revisjoni läbiviimisel tihti eksitakse põhimõtte, Lihtsus, kiirus, efektiivsus, vastu

- Väga oluline
- Oluline
- Tuleb vahel ette
- Pigem ei ole oluline
- Esineb harva

9. Maksumaksjad pidevalt valetavad maksuhaldurile

- Tuleb tihti ette
- Tuleb vahel ette
- Esineb harva
- Ei esine kunagi

10. Maksumaksjad pole tihti kättesaadavad

- Tuleb tihti ette
- Tuleb vahel ette
- Esineb harva
- Ei esine kunagi

Palun põhjendage järgmisi küsimusi paari lausega*

11. Kui raske on tõendite leidmine maksuhaldurile ? Mis liiki tõendeid on kõige raskem hankida (dokumente; ütlushi; muid tõendeid) ? Miks on raske ja kus probleemsed kohad täpselt asuvad (maksumaksja pole kättesaadav; ei too dokumente; võltsitakse dokumente) ?

12. Kas oleks midagi, mida saaks nõ. töökorralduses muuta, et revisjone saaks rohkem ning tulemuslikumalt läbi viia ?

13. Milline on esmane maksumaksja reaktsioon tavapäraselt ?

14. Kui sageli tuleb maksumaksjaga ette probleeme tõendite esitamisega ?

15. Milline on teie kogemus sunniraha määramisega - kas tegemist on efektiivse meetmega, kas see mõjutab maksumaksjaid tõendeid esitama ?

Lisa 3. Suulise intervjuu ametnikule, saamaks teada revisjonil tekkivad suurimad probleemid ning leida neile lahendus(ed).

1. Kui raske on tõendite leidmine maksuhaldurile, kas see on üks suurimaid probleeme revisjoni läbiviimises ning kuidas saaks seda probleemi vähendada ? (Kas nt maksumaksja ei ole kättesaadav, ei too dokumente?)
2. Kas oleks midagi, mida saaks nõ töökorralduses muuta, et revisjone saaks efektiivsemalt läbi viia ?
3. Kuidas on teie isiklik arvamus, kas revisjonid võiks asendada üksikjuhtumi kontrolliga ? (Nii, et revisjone üldse enam läbi ei viidaks)
4. Milline on tavapärase esmamulje maksumaksjal, kelle juures alustatakse revisjoni ?
5. Kas sunniraha määramine on efektiivne meede ? Kas see mõjutab maksumaksjaid tõendeid esitama ? Mis oleks parim lahendus, kus maksumaksjad teeksid koostööd kaasaaitamiskohustuse põhimõttest tulenevalt ?
6. Mis on kõige probleemsem koht revisjoni läbiviimisel (Maksumaksja, tõendid, dokumendid jt) ? Kuidas saaks seda parandada ?