

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Karola Kuum

**MAKSU- JA TOLLIAMETI MAKSUKONTROLLI TAKTIKA
MUUDATUSTE KOOSKÕLA ÕIGUSAKTIDEGA**

Lõputöö

Juhendaja:

Kaisa Liivas

MTA I kontrollitalituse juhataja

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

| | |
|---|---|
| Kolledž: Finantskolledž | Kuu ja aasta: mai 2014 |
| Töö pealkiri eesti keeles: Maksu- ja Tolliameti maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega | |
| Töö pealkiri inglise keeles: The constancy with the law of changes implemented in Estonian Tax and Customs Board's tactics of fiscal control | |
| Töö autor: Karola Kuum | Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri: |
| <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 47 leheküljest. Sisuline osa 39 lehekülge ja lisad 8 lehekülge. Lõputöö koostamisel on kasutatud 40 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne, sest kohus on arutanud nii menetluseta kontrolli kui reaallajas kontrolli läbiviimise seaduslikkust, kuid pole jõudnud üksmeelele, kas reaallajas kontroll on kehtivate õigusaktidega lubatud või mitte.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida MTA rakendatud maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega. Selleks, et töö eesmärki saavutada:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade maksumenetluse põhimõtetest.2. Antakse ülevaade maksumenetluse praktikast Eestis.3. Analüüsitakse erinevaid hinnanguid maksukontrolli taktika muudatustele.4. Analüüsitakse muudetud kontrollitaktika kooskõla õigusaktidega. <p>Lõputöös kasutatakse analüütilist meetodit ja võrdlevat meetodit. Allikatena kasutatakse eesti- ja ingliskeelset erialakirjandust, Eesti Kohtu lahendeid, artikleid, õigusakte, intervjuusid ja Kapar Raudla 2013. aastal Sisekaitseakadeemias kaitstud lõputööd.</p> <p>Analüüsi tulemusena tegi autor ettepaneku MKS-i § 59 lg 1 ja § 60 täiendamiseks selliselt, et seadus võimaldaks maksuhalduril menetluseta kontrolli ja reaallajas kontrolli läbiviimist.</p> | |
| Võtmesõnad: Maksu- ja Tolliamet, reaallajas kontroll, menetluseta kontroll | |
| Keywords: Estonian Tax and Customs Board, real-time control, checking without commencing a proceeding | |
| Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu | |
| Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Kaisa Liivas | Allkiri: |
| Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg | Allkiri: |

SISUKORD

| | |
|---|----|
| SISSEJUHATUS | 3 |
| 1. MAKSUKONTROLI LÄBIVIIMINE | 5 |
| 1.1. Maksumenetluse põhimõtted | 5 |
| 1.2. Maksumenetluse praktika Eestis | 11 |
| 2. MAKSUKONTROLI TAKTIKA MUUDATUSED | 19 |
| 2.1. Hinnangud maksukontrolli taktika muudatustele | 19 |
| 2.2. Muudetud kontrollitaktika kooskõla õigusaktidega | 26 |
| KOKKUVÕTE | 33 |
| SUMMARY | 35 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU | 36 |
| LISAD | 40 |
| LISA 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendik`uga | 40 |
| LISA 2. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti juriidilise osakonna peajurist Karolin Lorents`iga | 43 |
| LISA 3. Intervjuu Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Tanel Ruusmaa`ga | 47 |

SISSEJUHATUS

Maksuprobleemid on eksisteerinud alati. Ajalookogemustele tuginedes võib väita, et inimesed tasuvad makse kohusetundlikumalt, kui neile on maksude kogumise eesmärk teada. Kui inimesed aga tunnevad, et koormised on ebaõiglased või eesmärk pole arusaadav võib olla tulemuseks maksukohustuse vältimine. Maksuhalduri ülesandeks on sellises olukorras siiski jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras.

Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) on eelnevatel aastatel (2011-2013) kasutanud maksukontrolli läbiviimisel uut taktikat – viinud läbi reaalajas kontrollile ning teostanud nn menetluseta kontrollile ehk kogunud maksumaksjalt infot enne kontrolli alustamist.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest kohus on arutanud nii menetluseta kontrolli kui reaalajas kontrolli läbiviimise seaduslikkust, kuid pole jõudnud üksmeelele, kas reaalajas kontroll on kehtivate õigusaktidega lubatud või mitte. Reaalajas kontrolli puudutavat kohtupraktikat on veel vähe, sh ei ole selleteemalist Riigikohtu otsust ning uusi kohtuotsuseid on ilmumas veelgi. MTA näeb reaalajas kontrollide läbiviimises perspektiivikust, mistõttu pole nende läbiviimist täielikult lõpetanud.

Lõputöö on uudne, sest reaalajas kontrolli on maksukontrolli raames rakendatud alles lühikest aega ja keegi pole seda eelnevalt Eestis teadustöö raames uurinud. Kaspar Raudla analüüsis Sisekaitseakadeemias 2013. aastal kaitstud lõputöös „Maksukäitumise parandamise meetmete mõju ehitussektoris” MTA poolt läbiviidavat menetluseta kontrolli ehitussektoris. Autor kasutab lõputöös Kaspar Raudla tehtud järeldusi, et saada laiem ülevaade kontrollitaktika muudatustest, kuid keskendub oma töös enam reaalajas kontrollile.

Madala maksukuulekusega isikud kasutavad maksupettuste läbiviimiseks üha keerulisemaid skeeme, mistõttu on maksukontrolli läbiviimine üha problemaatilisem ja kauakestvam ning maksuhaldur peab maksudest kõrvalehoidmise tõestamiseks leidma uusi lahendusi.

Lõputöö probleem seisneb selles, et kontrollitaktika muudatuste õiguspärasust on maksuhaldur ja kontrollitavad tõlgendanud erinevalt, lisaks on erinevatel seisukohtadel ka Eesti kohtud.

Lõputöö eesmärk on analüüsida MTA rakendatud maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega. Selleks, et töö eesmärki saavutada:

1. Antakse ülevaade maksumenetluse põhimõtetest.
2. Antakse ülevaade maksumenetluse praktikast Eestis.
3. Analüüsitakse erinevaid hinnanguid maksukontrolli taktika muudatustele.
4. Analüüsitakse muudetud kontrollitaktika kooskõla õigusaktidega.

Lõputöös kasutatakse analüütilist meetodit ja võrdlevat meetodit. Töö valmimise käigus analüüsitakse eesti- ja võõrkeelseid teoreetilisi teadusallikaid, õigusakte ja kohtulahendeid. Seejärel viiakse läbi intervjuud ning võrreldakse omavahel erinevaid seisukohti, eesmärgiga saada probleemile lahendus ja saavutada seaduse ühene tõlgendamine.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jaguneb kahte alapeatükki. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade rahvusvahelistest maksumenetluse põhimõtetest. Teises alapeatükis käsitletakse maksumenetluse läbiviimist praktikas ning tuuakse välja, millised uuendused on MTA kontrollimenetluses kasutusele võtnud.

Teise peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade MTA kasutusele võetud menetluseta kontrolli ja reaajas kontrolli puudutavatest kohtulahenditest, tuues välja erinevate osapoolte seisukohad. Intervjuus täpsustab veel oma seisukohta MTA ja omapoolse hinnangu annab Rahandusministeerium. Teises alapeatükis analüüsitakse menetluseta kontrolli ning reaajas kontrolli läbiviimise õiguspärasust. Analüüsi tulemusel annab autor omapoolse hinnangu MTA rakendatud kontrollitaktika muudatuste seaduslikkusele.

Allikatena kasutatakse eesti- ja ingliskeelset erialakirjandust, Eesti Kohtu lahendeid, artikleid, õigusakte, Kapar Raudla kaitstud lõputööd ja intervjuusid.

Lisaks läbiviidud intervjuudele MTA ja Rahandusministeeriumi esindajatega soovis autor saada ülevaadet reaajas kontrolli ebaseaduslikuks pidavate institutsioonide või isikute seisukohtadest. Paraku pole Eesti Maksumaksjate Liit pidanud vajalikuks ametlikku seisukohta kujundada, sest tegemist on küsimusega, mis võib tulevikus muutuda kohtuvaidluse või seaduseelnõu teemaks ja see vajab pikemat läbitöötamist. Samuti ei soovinud intervjuu kaudu täiendavalt arvamust avaldada Äripäevas artikli „Reaajas kontroll rikub maksuseadust“ avaldanud vandeadvokaat Priit Raudsepp. Kuna ka Õiguskantsleri büroost pole keegi reaajas kontrolliga otseselt kokku puutunud ei osatud reaajas kontrolli õiguslikust vaatenurgast hinnata.

1. MAKSUKONTROLI LÄBIVIIMINE

1.1. Maksumenetluse põhimõtted

Maksuõigus kuulub avaliku õiguse hulka ning on haldusõiguse eriliik. Maksuõiguses tuleb kohaldada kõiki haldusõiguse ja haldusmenetluse üldprintsipe. Maksuõigus on tihedalt seotud ka teiste õigusharudega nagu riigiõigus, eelarveõigus, halduskohtumenetlus, täitemenetlus, pankrotimenetlus, karistusõigus, rahvusvaheline õigus ja pärimisõigus. Samas on maksuõiguses palju spetsiifilist, mida teistes haldusõiguse valdkondades ei esine.

Maksuõigus reguleerib näiteks riikike ja kohalike maksude kehtestamist, määramist ja sissenõudmist. Maksuõigussuhtest tekivad peamiselt rahalised nõuded ning kohustused. Maksuõiguse üldosa sätted on koondatud maksukorralduse seadusesse (edaspidi MKS). MKS on kõige olulisem maksuõiguse akt, mis fikseerib maksumenetluse korra, maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ja vastutuse.

Maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbiviidav protsess, mille käigus maksuhaldur, kas kontrollib maksumaksja esitatud maksuarvestuse õigsust, määrab tasumisele kuuluva maksusumma või nõuab sisse maksuvõla. Maksumenetluse ühe osana võib käsitleda ka vaidemenetlust kui maksuhalduri koostatud haldusaktide kohtuvälist vaidlustamist.¹ Haldusmenetlus on alati seotud poolte ebavõrdsusega ning seetõttu tuleb õiguslikul reguleerimisel erilist tähelepanu pöörata just nõrgema poole ehk maksukohustuslase õiguste kaitsele. Kuna maksuhalduri tegevuse tulemusena pannakse kodanikele rahalisi kohustusi, tekitavad ebaseaduslikud otsused ja toimingud selles valdkonnas ka otseselt materiaalselt kahju.²

Olulised haldusmenetluse seaduse (HMS) sätted ning üldpõhimõtted on selguse huvides ka MKS-is välja toodud. Kuid olenemata sellest tuleb arvestada kõigi põhiseaduslike õiguste ja vabadustega ning õigusriigi põhimõtetega. Riigikohus märkis 2002. aastal väljastatud riigikohtu lahendis, et maksuhaldur on kohustatud järgima haldusmenetluse põhimõtetest tulenevaid

¹ Pilv, A., Kergandberg, E. ja Lentsius, M., *Maksumenetlus*, (Äripäeva Kirjastus, 2006), lk 9.

² Lehis, L. „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128-136, lk 128.

maksumenetluse põhimõtteid hoolimata sellest, kas ja kui võrd need põhimõtted on sätestatud maksukorralduse seadusega või maksuseadusega³.

Eesti õigussüsteemi lahutamatuks osaks on ka rahvusvahelise õiguse üldtunnustatud põhimõtted ja normid. Haldusmenetluse seaduses on sätestatud, et toimingute sooritamise viisi, ulatuse, aja ning menetlemise korra määrab haldusorgan oma äranägemisel, järgides kaalutusõiguse piire ja võrdse kohtlemise ning proportsionaalsuse põhimõtteid⁴. Eelnimetatud ning ka mitmed edaspidi välja toodavad õigusriigi põhimõtted on võtnud Eesti kasutusele rahvusvaheliselt kehtivate ning paljude riikide poolt tunnustatud printsiipide eeskujul.

Euroopa Liidus kehtivad kodanikele ühtsed õigused, mille kohaselt peab olema tagatud kõigile kodanikele valitsuse vastane kaitse. Isiku- ja kollektiivse vabaduse tagamine tähendab, et valitsus ei tohi piirata kellegi õigust vabadusele põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste vastaselt.⁵ Tegemist on seaduslikkuse ehk legaalsuse põhimõttega, mis on samuti rahvusvaheliselt üldtunnustatud põhimõte ning mis väljendub maksuõiguses eelkõige MKS-i §-s 11 sätestatud uurimisprintsipi kaudu.

Maksuhaldur on maksude tasumise õiguse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii suurendavaid kui vähendavaid asjaolusid.⁶ Maksuhaldur, kelleks on riiklike maksude kogumisel Maksu- ja Tolliamet, on kohustatud tuvastama kõik maksuobjektid ja nõudma sisse kõik maksud. Eesti Vabariigi Põhiseaduse (PS) § 113 kohaselt sätestab riiklikud maksud seadus. Maksude kehtestamine on parlamendi suveräänne ja võõrandamatu õigus.

Teise olulise põhimõttena tuleb maksuõiguses järgida ühetaolise maksustamise põhimõtet, mille kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed.⁷ Võrdselt tuleb kohelda võrreldavates olukordades olevaid isikuid. See tähendab, et maksustamisel lähtutakse maksevõimelisusest. Maksumenetluses on keelatud maksumaksja eelistamine rahvuse, soo, usutunnistuse või muu tunnuse alusel.

³ Svetlana Mastovitš'i kaebus Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks, Riigikohtu halduskolleegiumi asi nr 3-3-1-26-02, 19.06.2002, lõik 14.

⁴ Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8, §107.

⁵ Peeters, B., *et al*, "The concept of tax", EATLP International Tax Series Volume 3 (Amsterdam: EATLP 2005) p 108.

⁶ Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150...RT I, 31.01.2014, 13, § 11 lg 1.

⁷ Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2, § 12.

Võrdsuspõhimõttest tulenevalt on tänapäeval üheks oluliseks maksustamise üldpõhimõtteks kujunenud veel maksevõimelisuse põhimõte. Kui näiteks Hispaania ja Itaalia põhiseaduses on see põhimõte kirjas siis Eestis tuletatakse see põhimõte võrdsuspõhimõtte klauslist. See tähendab, et maksukoormus on sõltuvuses maksumaksja potentsiaalsest maksevõimest ehk majanduslikust edukusest.⁸ Maksevõimelisuse põhimõte on õiglasem, sest kuus 355 eurot teeniv lapsi kasvatav üksikema ja kuus 1500 eurot teeniv vallaline isik ei ole võimelised võrdses summas maksu tasuma. Kõigele vaatamata on seda praktikas raske saavutada, sest on suuresti määratlemata, kui palju peaksid rikkad rohkem maksma, mille alusel valik tehakse ning miks⁹.

Põhiseadus ei näe üldiselt ette mitte ühtegi menetlusnormi põhimõtet, ei maksuasjades ega õigusküsimustes. Maksumenetluse põhimõtted tõlgendatakse rahvusvaheliselt kehtivatest üldprintsipiidest, on määratud maksuseadustes või võivad tuleneda kohtupraktikast. Eesti poolt Euroopa Liidule esitatud raporti kohaselt ei mõjuta põhiõigused niivõrd märgatavalt maksumenetluse läbiviimist. Samuti ei esine erinevust põhiõiguste kaitse ja maksumaksjatele kehtiva õigusliku kaitse vahel, sest seadused lähtuvad eespool kirjeldatud legaalsus- ja võrdusprintsipiist.¹⁰

Reguleerimist vajavad kõikide menetlusosaliste õigused ja kohustused. Maksuhalduri õigused maksumaksja kontrollimisel ei saa olla piiramatud, nad peavad olema kooskõlas põhiseaduslike vabadustega, ei tohi ülemäära takistada maksumaksja tegevust ega põhjustada talle muul viisil liigseid ebamugavusi. Ka maksumaksja õigused ei ole piiramatud ning nende kohustused menetluses võivad olla nii aktiivset kui passiivset laadi. Peale maksuhalduri ja maksumaksja on maksuasjas menetlusosalisteks ka kolmandad isikud, kes on kohustatud andma maksumaksja kohta täiendavat infot.¹¹

Alates 2002. aastast kehtivas MKS-is on §-s 10-16 sätestatud ammendavamalt mitmed olulised haldusmenetluse põhimõtted, mida varem kohtud rakendasid üldpõhimõtetena. Esiteks sätestab MKS-i § 10 lg 3 maksumenetluse üle kõige olulisema ehk efektiivsuse põhimõtte, mille kohaselt peab maksuhaldur menetluse läbi viima võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavust maksumaksjale. Kuna maksumenetlus võib lõppeda

⁸ Lehis, L., *Maksuõigus*, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009), lk 77.

⁹ Kaplow, L., *The Theory of Taxation and Public Economics* (Princeton University Press, 2008), p 404-405.

¹⁰ Lang, M., *et al, Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2010), p 13-14.

¹¹ Lehis, L. „Maksumaksja õiguste kaitse maksuemenetluses“, *supra nota* 2 lk 128.

maksumaksja jaoks koormalt on MKS-is pööratud tähelepanu maksumaksja õiguste kaitsele¹². Selleks, et vältida kontrolli läbiviimisel liigseid kulutusi ja isikutele liigset ebamugavuste põhjustamist ei nõua maksuhaldur maksumaksjalt selliseid dokumente, mis on maksuhalduril endal olemas. Samuti ei peaks maksuhaldur kontrolli läbiviimisel lähenema lihtsalt lahendatavatele juhtumitele keerulisi lahendusi kasutades.

Väga oluline on järgida proportsionaalsuse põhimõtet, mis on välja kujunenud Euroopa Kohtu praktikas. Proportsionaalsuse printsiibi kohaselt tohib Euroopa Liidu riikides kehtestada eesmärgi saavutamiseks vaid kohustusi, mis on avalikkuse huvides. Selline põhimõte ühendab ja ühtlustab Euroopa Liidu sisest maksuõigust ning maksumenetlust.¹³

Proportsionaalsuse põhimõtte rakendamine võib igal konkreetsel juhul olla erinev, sõltudes suuresti kontekstist, kuid siinkohal kehtib tõdemus, et õiguses määrab kontekst kõik. Eesti kohtupraktikas tunnustatakse põhimõttest tulenevalt valdavalt kolme elementi, mis peavad olema eesmärgi saavutamiseks sobivad, vajalikud ja mõõdukad. Meede on sobiv ehk kohane kui ta aitab kaasa eesmärgi saavutamisele. Vajalikkuse põhimõtte kohaselt on meede lubatav ainult juhusel, kui konkreetse eesmärgi saavutamiseks ei esine leebemat, kuid sama efektiivset meetet. Mõõdupärasuse hindamine seisneb kaalumises, kas avalikes huvides rakendatud meetme kasulikkus kaalub üles isikute piiramise.¹⁴

Kui maksuhaldur peab uurimisprintsiibist ja kaalutusõigusest lähtuvalt teatud asjaolude tõttu vajalikuks ebamugavama ja kulukama menetlustoimingu valimist on õigus tal ka teisiti otsustada. Maksuhaldur on MKS §-ga 11 sätestatud uurimispõhimõtte kohaselt kohustatud maksude tasumise õiguse ja maksusumma määramisel kontrollima nii maksukohustust suurendavaid kui vähendavaid asjaolusid. Olukorras, kus maksukohustuslane on rikkunud kaasaaitamiskohustust, võib maksuhaldur jätta maksukohustust vähendava asjaolu arvesse võtmata.¹⁵ Samuti on maksuhalduril õigus kirjalike tõendite puudumisel teha tingimuslik maksuotsus või määrata maksusumma hindamise teel. Selliseid otsust ei saa aga teha ilma, et maksukohustuslase põhiõigused oleks kaitstud ja ta oleks teadlik, mis dokumente ta peab esitama.

¹² Randlane, K., *Maksukorraldus*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 32-33.

¹³ Romano, C., *Advance tax rulings and principles of law : towards a European tax rulings system?*, (Amsterdam : IBFD, 2002), p 439-440.

¹⁴ Triipan, M. „Proportsionaalsuse põhimõte ja Euroopa Liidu õigus“, *Juridica* (2006), nr 3, 151-158, lk 154-155.

¹⁵ Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ seisuga 01.04.2013, <www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> (27.02.2014).

Uurimispõhimõtte kohaselt on maksuhaldur kohustatud maksude tasumise õiguse kontrollimisel lähtuma nn heausksuse põhimõttest, sest lähtub maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase poolt esitatud deklaratsioonidest ja muust enda tegevuse kohta peetud arvestusest. Seejuures ei vaja maksuhaldur erinevate toimingute ettevõtmiseks maksumaksja initsiatiivi.¹⁶

Kaalutusõigus on maksuhaldurile antud õigus kaaluda oma volituste piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel. Arvestada tuleb oluliste asjaoludega ja kaaluda põhjendatud huve.¹⁷ Kontrollimenetluses tähendab see maksuhalduri õigust valida kontrollitoimingute liiki, ulatust, järjekorda, rakendatavat sunnivahendit jne. Kaalutusõiguse rakendamisel tuleb arvestada proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise printsiipi.¹⁸ Samuti peab maksuhaldur kaalutusõiguse rakendamisel motiveerima kõik koostatud haldusaktid veelgi põhjalikumalt kui teistel juhtudel. Seejuures ei välista uurimispõhimõtte maksuhalduri pädevust rakendada kaalutusõigust¹⁹.

Maksuhaldur on kohustatud ka igas menetluse etapis kuulama ära seda puudutava maksukohustuslase selgitused. Enne haldusakti andmist on isikul õigus esitada maksuhaldurile oma arvamus või vastuväited. Haldusorgan peab arvestama otsuse tegemisel ärakuulamise käigus selgunud asjaoludega. Maksumenetluses on oluline maksuhalduri kohustus võimaldada maksukohustuslasele talle seadusega pandud kaasaitamiskohustuse täitmine. Seejuures ei tohi maksuhaldur koguda teavet kolmandalt isikult enne, kui seda on nõutud maksukohustuslaselt, sest vastasel juhul pole maksukohustuslasel võimalust omapoolsete tõendite esitamiseks või kui need esitatakse siis liiga hilja – juba antud haldusakti vaidlustamisel.²⁰

Samuti on maksukohustuslasel õigus MKS-i § 14 alusel saada teavet tema poolt tasumisele kuuluvate maksude, maksusumma määramise ja arvutamise kohta. Maksuhaldur selgitab isikule tema õigusi ja kohustusi maksumenetluses. Maksuhalduripoolne nõustamine toimub eeldusel, et maksukohustuslane on vastava taotluse maksuhaldurile esitanud. Lisaks on isikul õigus tutvuda maksuhalduri poolt tema kohta kogutud andmetega ning teha neist koopiaid ja väljavõtteid. Maksuhalduril on õigus keelduda andmete esitamisest, kui see ohustaks tõe väljaselgitamist kriminaalmenetluses.

¹⁶ Randlane, K., *Maksukorraldus, supra nota 12*

¹⁷ Maksukorralduse seaduse § 12.

¹⁸ Maksu- ja Tolliamet, „Kontrolli hea tava“ seisuga 18.08.2010, lk 4.

¹⁹ Lehis, L., „Means Ensuring Protection of Taxpayers’ Rights in Estonian Tax Law“, (Juridica International 1999), nr 4, 100-107, p 103

²⁰ Maksukorralduse seaduse § 13; Maksukorralduse seaduse seletuskiri, *supra nota 15*, § 13.

Informatsioonile, mis puudutab maksukohustuslast ja maksumenetlust kehtib aga üldine maksusaladuse kaitse²¹. Maksusaladuse hoidmise kohustus tuleneb põhiseaduslikest privaatsfääri ja isiklike vabaduste kaitse printsiipidest ning proportsionaalsuse printsiibist. Maksumaksja, kelle majandustegevuse üksikasjad saavad teatavaks maksuhaldurile, on üldjuhul eluliselt huvitatud, et vastav informatsioon ei jõuaks tema konkurentideni. Maksusaladus laieneb infole, mida maksumaksja oli kohustatud andma ning mis tehti teatavaks ametlikus vormis, näiteks kontrollimenetluses avaldusega või koos protokollitud seletustega. Info mida maksumaksja edastas mitteametlike vestluste käigus või mille avaldamine ei olnud kohustuslik, ei ole maksusaladus. Maksusaladuse kui spetsiifilise isikuõiguste kaitse instituudi vajalikkus tuleneb maksumenetluse eripärast.²²

Maksusaladuse kaitse ei ole siiski absoluutne. Seaduses on toodud rida erandeid, millal avalikustamine ilma maksumaksja nõusolekuta on lubatud. Eestis on MKS-i alusel lubatud andmete avaldamine kohtutele ja politseile ning seda ükskõik millise kuriteo või haldusõiguserikkumise korral. Kuna Eestis ei ole saladust kohustatud hoidma mitte ainult ametnik, vaid ka asutus kui selline, siis asutusesisene infovahetus ei ole saladuse rikkumine.²³

Kokkuvõtlikult võib öelda, et maksuõigus on iseseisev õigusharu ja sellel on oma reguleerimisala. Samas ei loo maksuõiguse normid uut õigust vaid kirjeldavad teiste õigusharude valdkonda kuuluvaid põhimõtteid, millest tähtsaimad on koondatud MKS-i. Kuna maksuõigus on haldusõiguse eriosa tuleb maksumenetluse läbiviimisel austada kõiki haldusmenetluse üldpõhimõtteid, põhiseaduslikke õigusi ja vabadusi ning arvestada õigusriigi põhimõtetega. Maksuhaldur peab talle seadusega antud pädevust kasutades kontrollima maksude arvestamise ja tasumise õigsust, määrama tasumisele kuuluva summa või nõudma sisse maksuvõla. Seejuures tegema seda võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi ning pöörates tähelepanu maksumaksja kui nõrgema poole õiguste kaitsele.

²¹ Ros, V., „The principles of taxes administration“, <cks.univnt.ro/uploads/cks_2013_articles/index.php?dir=1_Juridical_Sciences%2F&download=cks_2013_law_art_088.pdf> (13.05.2014).

²² Lehis, L., „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *supra nota 2*, lk 134.

²³ Maksukorralduse seaduse § 11.

1.2. Maksumenetluse praktika Eestis

Maksumenetluse reeglid on kehtestatud maksukorralduse seadusega. MKS määrab Eesti maksusüsteemi, maksuseadustele esitatavad nõuded, maksumaksja, maksu kinnipidaja, maksukohustuslase ja maksuhalduri õigused, kohustused ja vastutuse, maksumenetluse korra ning maksuvaidluste lahendamise korra.

Esimene, perioodil 07.01.1990 – 05.01.1994 kehtinud Eesti NSV maksukorralduse seadus, andis Eesti iseseisva maksusüsteemi üldalused, sisaldades maksuliikide kirjeldust ja olulisemaid menetlussätteid. Teine, perioodil 06.01.1994 – 30.06.2006 kehtinud MKS, reguleeris ainult maksuõiguse üldosa ja maksumenetluse sätteid. Kolmas, 01.07.2002 vastu võetud ja praegu kehtiv MKS, on oluliselt mahukam ja detailsem. Uue seaduse koostamisel lähtuti eesmärgist panna seadusesse kirja varasemate aastate haldus- ja kohtupraktika käigus välja kujunenud põhimõtted.²⁴

Maksuseadustes tehtavad muudatused tulenevad koalitsioonilepingus sätestatust ning on vajalikud Euroopa Liidu õigusaktidest tulenevate eesmärkide saavutamiseks, maksupettuste vähendamiseks ja maksukoormuse alandamiseks.²⁵ Ükski maksuseadus ega maksuõigus tervikuna ei ole ega saa kunagi olema kõikehõlmav ja täiuslik. Seadusandja ei saa iialgi välja mõelda ja õiguslikult ära reguleerida kõiki elus ettetulevaid nähtusi ja protsesse. Peale selle on sõnad sageli mitmetähenduslikud või on seaduse olulised mõisted üldse õiguslikult määratlemata.²⁶ Taoline olukord annab inimestele võimaluse maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks.

Maksudest kõrvalehoidumise võimalused ei ole ainult illegaalsed. Heal maksuõiguse tundjal on maksudest võimalik kõrvale hoiduda ka seaduslikul viisil, kasutades ära maksuseadustes olevaid auke või maksuparadiise, sest juriidiliselt on kõik korrektne. Makroökonoomiliselt mõjub nii seaduslik kui ebaseaduslik maksudest kõrvalehoidumine negatiivselt riigieelarvele. Seega peaks iga riik tegelema ka legaalseste maksupettuste vähendamisega.²⁷ Tähtis ei ole see, kui palju erinevaid makse on kehtestatud, vaid kuidas on korraldatud maksude kogumine. Maksudest kõrvalehoidumine, sh maksukohustuse täitmata jätmine legaalseid või illegaalseid vahendeid

²⁴ Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 8, lk 30.

²⁵ Vallaste, V., *Maksuseadus ja praktika* (Tallinn: K-kirjastus 2001), lk 12.

²⁶ *Ibid*, lk 43.

²⁷ Lillemets, K., „Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana“, <www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10478> (27.02.2014).

kasutades, ei kao kuhugi, küsimus on vaid selles, kui hästi suudavad maksumaksjad, poliitiline ideoloogia ja administratiivsed meetodid piirata selle mõju riigi haldussuutlikkusele ja finantsjõule.²⁸

Maksude tasumise kontrollimise ja maksupettuste vähendamise ning kõrvaldamisega tegeleb Eestis maksukontrolli raames ja riiklike maksude ulatuses Maksu- ja Tolliamet. Tulenevalt eelloetletud tegevustest on asutuse ülesandeks ühiskonna ning majanduse kaitsmine ja ettevõtluse hõlbustamine. MTA-l on õigus kontrollida kodu- ja välismaiseid füüsilisi ja juriidilisi isikuid ning nende staatust maksumaksjana²⁹.

Maksukontroll on kui üksteisele järgnevate ja omavahel seotud toimingute ahel, mis algab kontrollitava isiku valimisega ja lõpeb ametniku poolt tuvastatud faktide ja asjaolude kohta kontrollakti koostamisega ja kontrolli lõpetamise teate vormistamisega või vajadusel maksuotsuse väljastamisega³⁰. Läbiviidavat kontrollimenetlust reguleerivad olulised sätted on koondatud MKS-i § 43 – 50 ja 59 – 81.

Esimene maksumenetluse etapp, mida võib nimetada tuvastusmenetluseks, võib toimuda deklaratsiooni esitamise teel või maksuhalduri poolt tõendite kogumise kaudu. Maksuhalduril on õigus saada maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist või kirjalikku teavet. Maksuhalduril on õigus nõuda maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult tema valduses olevate asjade ja esitajaväärtpaberite ettenäitamist ning dokumentide esitamist.³¹

MKS-i § 59 lõige 2 sätestab täpselt, et maksuhalduril õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente, samuti teha kaupade, materjalide ja muu vara ning tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi. On maksuhalduri subjektiivne otsustusõigus, kas maksumenetlus viiakse läbi kui üksikjuhtumi kontroll või kui revisjon ehk üldkontroll. Maksuhaldur otsustab talle seadusega pandud ülesandeid ja kaalutusõigust järgides, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks menetluse käigus koguda.

²⁸ Lillemets, K, „Maksumoraal, selle mõjutegurid, hindamise võimalused ja probleemid Eesti näitel“, <www.mattimar.ee/publikatsioonid/majanduspoliitika/2010/39_Kerly_Lillemets.pdf> (27.02.2014).

²⁹ Maksu- ja Tolliamet, *Kontrolli hea tava, supra nota 18*, lk 2.

³⁰ *Ibid*, lk 2.

³¹ OÜ TAO MV kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 25.04.2012 kirja nr 12.2-4/22898-1 tühistamise nõudes, haldusasi nr 3-12-1089, Tallinna Halduskohus, 17.08.2012, lõik 5 punkt 3.

Seadusandja ei ole kummagi kontrolli mõistet sõnaselgelt selgitanud. Peamine erinevus seisneb kontrollitavate maksude arvus ja kontrolliperioodi pikkuses. Revisjoni ja üksikjuhtumite kontrolli kohta on täpsemaid selgitusi andnud erinevate kohtulahendite kaudu Riigikohus. Maksuhalduri eesmärgiks on valida maksukohustuslase suhtes vähemkoormav kontrolli liik, milleks on üksikjuhtumi kontroll. Selle käigus kinnitatakse või lükatakse ümber juba teadaolev asjaolu.

Üksikjuhtumi kontroll võib seisneda kas ühes või mitmes MKS-i § 60 - 71 nimetatud toimingus, milleks on näiteks maksukohustuslaselt teabe nõudmine, dokumentide nõudmine või vaatluse läbiviimine. Revisjoni eesmärgiks on aga kontrollitava maksukohustusega seotud asjaoludest põhjaliku ülevaate saamine. Tegemist on kogu maksuarvestuse kontrolliga, nii ühe kui ka mitme maksu kaupa pikema ajavahemiku jooksul. Revisjon viiakse enamasti läbi maksumaksja juures ning revisjoni alustamisest on vaja teatada ette seitse päeva.³²

Juhul kui revisjoni läbiviimisest ja selle ulatusest ette teatamine ohustab revisjoni eesmärki, ei pea maksuhaldur revisjonikorraldust enne kontrolli algust kätte toimetama. Revisjoni eesmärk loetakse ohustatuks, kui maksuhalduril on põhjendatud alus kahtlustada, et revisjonist etteteatamise korral maksukohustuslane takistab juurdepääsu enda majandus- või kutsetegevusega seotud dokumentidele või esemetele, hävitab, võltsib või kahjustab muul viisil dokumente või esemeid. Sama erand kehtib ka üksikjuhtumi kontrolli läbiviimisel. Näiteks ei teavitata vaatluse läbiviimisest ette, kui see võib ohustada vaatluse eesmärgi täitmist.³³

Olenemata sellest, kas maksuhaldur teatab maksukohustuslasele kontrollist ette või mitte alustatakse maksumenetlust alati korraldusega. Korraldus on haldusakt, mis tekitab õigussuhte ja on koormava sisuga. Korralduse saab koostada teabe nõudmiseks ja tõendite kogumiseks, aga näiteks ka maksuvõla sissenõudmiseks ja sunniraha määramiseks.³⁴ MKS-i § 46 kohaselt peavad haldusakti adreassaadi õigusi piiravad ja talle kohustusi panevad haldusaktid olema kirjalikud ning põhjendatud.

Samuti peavad maksumenetlust alustavas korralduses olema piiritletud kontrollitavad maksud, kontrolli periood ning vaidlustamise tingimused. Maksumaksjat peab teavitama tema õigustest

³² Maksu- ja Tolliamet, *Kontrolli hea tava, supra nota 18*; Riigikontrolli kontrolliaruanne, „Maksukontrolli korraldus“ (2006), <www.riigikontroll.ee/tabid/215/Audit/1935/WorkerTab/Audit/WorkerId/97/language/et-EE/Default.aspx> (14.04.2014).

³³ Maksukorralduse seaduse § 72, § 75.

³⁴ Pily, *Maksumenetlus, supra nota 1*, lk 19.

ning õigusest teabe andmisest ja tõendite esitamisest keelduda.³⁵ Nii maksuhalduri antavad korraldused, otsused kui muud haldusaktid peavad olema adressaadile üheselt mõistetavad ja võimaldama isikul talle tekkinud kohustustest aru saada.

Varasemast suurema hulga maksumaksjate maksukäitumise parandamiseks otsustas MTA võtta 2011. aastal kasutusele ja jätkata 2012. aastal taktikalise muudatusega, milleks oli märgukirjade saatmine. Muudatus seisnes selles, et MTA hakkas saatma maksukohustuslastele kirju, milles palus kontrollida raamatupidamise ja maksudega seonduvaid andmeid ning anda seejärel teada oma majandustegevuse näitajatest. Toimingut tehes ei alustatud isikute osas maksumenetlust, vaid teostati ennetavat kontrollieelset tegevust ning seetõttu nimetab autor toimingut ka menetluseta kontrolliks.

Märgukirjadega anti menetluseta kontrolli raames vaatluse alla võetud äriühingutele võimalus oma maksukäitumist kindla aja jooksul parandada, kuid samas küsiti oma seisukohtade tõestamiseks selgitusi või dokumente. Nende suhtes, kes pärast kirja saamist oma maksualast käitumist ei parandanud ega suutnud põhjendada oma majandustegevust selliste majandusnäitajatega, alustati maksude tasumise ja arvestamise kontrollimist.³⁶

MTA kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendik täpsustas lõputöö raames läbiviidud intervjuus, et maksuhalduril on õigus juhtida maksumaksjate tähelepanu võimalikele valeandmetele deklaratsioonides, paludes deklaratsioon üle vaadata ja esitada parandus. Näiteks kui MTA andmetel on äriühing müünud metsa 5000 euro eest, kuid tulu pole deklareeritud. Seejuures ei ole õigust dokumente või selgitusi millegi tõendamiseks küsida, sest tegemist ei ole kontrolli läbiviimisega.³⁷ Tulenevalt MKS § 85 lg 3 on maksuhalduril õigus saata äriühingutele meeldetuletusi või juhtida maksukohustuslase tähelepanu deklaratsiooni tähtajale ehk teostada toiminguid, mida ei saa käsitleda revisjoni ega üksikjuhtumi kontrollina.

2011. aastal väljastatud MTA pressiteates toodi välja, et märgukirjade saatmine oli üks meede MTA kontrolli tegevussuunas ja mitteametlike palgade maksmise tõkestamises. Menetluseta kontrollide läbiviimise peamine eesmärk oli maksumaksjaid mitte liigselt süvakontrollidega koormata ja anda võimalus neil endil deklaratsioone parandada ning esitada selgitusi ja

³⁵ Haldusasi nr 3-12-1089, *supra nota 31*, lõik 5 punkt 4.

³⁶ Maksu- ja Tolliamet, „Maksuhaldur annab 1300 ettevõttele võimaluse parandada oma maksukäitumist“ (2011), www.emta.ee/index.php?id=31405, (29.03.2014).

³⁷ Lisa 1.

tõendeid, et tõestada maksuhalduri kahtluste mitte paika pidavust. Lisaks oli eesmärgiks maksuseaduste rikkumiste ennetamine ja maksumaksjate õiguskuulekuse kasvatamine.³⁸

Äripäevas ilmunud vastulauses tõid advokaat Monika Nõlv ja vandeadvokaat Vahur Kivistik välja, et MTA idee oli kiiduväärt, kuid tegelikkuses oli tegemist isikute otsese koormamisega. Kuna kehtivas seaduses puudub alus eelkontrolliks ehk menetluseta kontrolliks oli saadetud kirjade puhul tegemist maksumenetluse ebaseadusliku läbiviimisega. Saadetud märgukirjade sisu oli nende hinnangul omane maksukontrollile, puudusid vaid viited maksumaksja õigustele ning õigusele vaidlustada maksuhalduri tegevus, mis maksukontrolli läbiviimisel on kohustuslikud.³⁹

Menetluseta kontrolli raames teabe küsimise juhtumid vaidlustati halduskohtus ja väljastatud kohtulahendid olid MTA kahjuks. MTA lõpetas menetluseta kontrollide läbiviimise ning tegeleb edaspidi vaid maksumaksjate tähelepanu juhtimisega võimalikele valeandmetele esitatud deklaratsioonis⁴⁰. Kuna menetluseta kontroll oli kiirem ja lihtsam viis maksumaksjate kohta andmete kogumiseks ja vajadusel kontrolli alustamiseks, vähenes selle õigusevastaseks tunnistamisega oluliselt maksumaksjate hulk, kelleni maksuhaldur jõudis.

Maksumenetluseta kontrolli kohta on koostatud eelnevalt Sisekaitseakadeemias üks lõputöö pealkirjaga „Maksukäitumise parandamise meetmete mõju ehitussektoris“. Eelnimetatud lõputöö autor, Kaspar Raudla, ei analüüsitud Maksu ja Tolliametist saadud andmete põhjal mitte MTA rakendatavate meetmete seaduslikkust vaid menetluseta kontrolli rakendamisest tekkinud mõju isikute maksukäitumisele. Käesoleva lõputöö autor keskendub MTA poolt läbiviidava kontrollitaktika muudatuste kooskõlale õigusaktidega, mistõttu analüüsib lühidalt veel töö teises peatükis menetluseta kontrolli õiguslikke probleeme ja vastavasisulisi järeldusi, milleni Kaspar Raudla oma lõputöös jõudis.

Seni viis MTA läbi vaid menetlusi, mille käigus kontrollis äriühingute eelnevate ja juba deklareeritud perioodide majandustegevust. Autor nimetab selliseid maksumenetlusi edaspidi tavakontrollideks. Juurdepääs maksustamise seisukohast olulistele või tähendust omavatele tõenditele võib aga olla raskendatud või mõningal juhul isegi võimatu ning tavakontrolli

³⁸ Maksu- ja Tolliamet, *1300 ettevõttele võimalus parandada oma maksukäitumist*, supra nota 38; Lisa 1.

³⁹ Nõlv, M. ja Kivistik, V., „Maksuhaldur nõuab ebaseaduslikult andmeid“, *Äripäev*, 03.01.2012, <www.aripaev.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=A0227F6C-8983-4103-BFFE-3B65E897913B> (29.03.2014).

⁴⁰ Lisa 1.

läbiviimine võib tekitada keerukaid ja kulukaid vaidlusi⁴¹. Kuna maksukohustuslane on alati nõu sammuke ees ja iga maksumenetlus kujuneb aina pikemaks, otsustas MTA maksumenetluse efektiivsuse tõstmiseks võtta kasutusele uue taktikalise viisi, reaalamas kontrolli.

Reaalamas kontrolli käigus kontrollitakse perioodi, mille kohta pole esitatava maksudeklaratsiooni tähtaeg veel saabunud. Maksukohustuslase majandustegevusega tutvutakse jooksvalt ning tegeletakse maksuõigusrikkumiste ennetamise ja tuvastamisega. Eesmärgiks on koguda informatsiooni tegevuskohas viibivate isikute ja äriühingute kohta. Vaatluse raames võetakse tegevuskohas viibivatelt töötajatelt selgitusi ja kogutakse informatsiooni tegeliku olukorra fikseerimiseks⁴².

Vajadus reaalamas kontrolli järgi tekkis seetõttu, et pettuste vastu võitlemisel ning tagantjärgi kontrollimisel ei olnud mõju. Sel hetkel, kui oli maksudeklaratsiooni esitamise aeg, oli pettus juba ära tehtud ning ajaks, kui maksuhaldur oli oma kontrolliga lõpule jõudnud ja teinud äriühingule määramise, ei olnud äriühingul enam varasid ja riik oli maksuraha kaotanud. Reaalamas kontrolli hakati läbi viima eesmärgiga hoida ära võimalik tekkiv maksukahju. Reaalamas kontrolli eelis tavakontrolli ees on operatiivsus ja tehingute toimumise või töö tegemise juures olemine ning vahetu kontroll. Olenemata ressursimahukusest, on reaalamas kontroll MTA hinnangul suurte pettuste puhul vajalik. Selline kontroll ei võimalda tehingute tegemist ainult paberil, vaid eeldab ka kauba füüsiliselt ette näitamist, mis muudab pettuse läbiviimise oluliselt raskemaks.⁴³ Samuti võimaldab reaalamas kontroll olukorra kiiremat ja efektiivsemat lahendamist ning deklaratsiooni kohest õiget esitamist.

Enam viiakse reaalamas kontrolli läbi näiteks ehitussektoris, kus valitseb ümbrikupalga maksmise risk ning toitlustus- ja majutussektoris, kus valitseb nii ümbrikupalga maksmise kui käibe varjamise risk⁴⁴. Esimesel juhul kontrollitakse, kas kõik isikud töötavad äriühingus ametlikult ning kas neile makstav töötasu on täielikult deklareeritud. Teisel juhul kontrollitakse sularaha liikumist, et vältida sularaha käibe varjamist ehk majandustegevuse varjamist. Peale reaalamas kontrolli läbiviimisega alustamist on kasvanud toitlustussektori käibed 2-4 korda ja ehitussektoris on fikseeritud 26% töötajaid, keda 3 kuud varem pole olnud ühelgi maksudeklaratsioonil palgasaajatena märgitud⁴⁵.

⁴¹ Maksu- ja Tolliamet „Ehitusvaldkonna kontroll“, <www.emta.ee/index.php?id=14753>, (29.03.2014).

⁴² *Ibid.*

⁴³ Lisa 1.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

Samuti viiakse läbi reaalamajanduse kontrollid kõigi muude sektorite ja kaupade kontrollimiseks, et vältida fiktiivsete arvete kasutamist. MTA-l on kogemus, kus kütusefirma lõpetas MTA revidentide juuresolekul plastikgraanulite ostmise ja hiljem Läti tagasi viimise.⁴⁶ Reaalamajanduse kontrollid teostatakse veel näiteks suhkru ja kullaga tehtavate tehingute kontrollimiseks. Oluline on võimalus fikseerida, kas kauba üleandmine tegelikkuses toimub või mitte.

Kui valitseb ümbrikupalga maksmise ja käibe varjamise risk, alustatakse reaalamajanduse kontrolli enamasti etteteatamata vaatlusega. Nagu tavakontrolli puhul järgitakse reaalamajanduse kontrolli puhul MKS-i sätteid ning maksukontroll algab korralduse väljastamisega. Vaatluse eesmärgiks on näiteks toitlustusega tegelevas äriühingus kindlaks teha, kas ja kuidas toimub käibe arvestus, sularaha sissetuleku ja väljamaksu arvestus kassas ning kuidas toimub tehingute dokumenteerimine. Samuti koguda andmeid maksude arvestamise ning tasumise õigsuse kindlakstegemiseks.

Teisalt tekitab küsimusi reaalamajanduse kontrolli rakendamise õiguslikkus – kas reaalamajanduse kontroll on kooskõlas haldusmenetluse üldpõhimõtetega ja tagab menetlusosaliste õiguste kaitse? Lisaks maksukohustuslastele on mitmed vandeadvokaadid on seisukohal, et MTA-l puudub seaduslik alus niisugust kontrolli läbi viia. Ollakse arvamusel, et andmete nõudmine enne maksudeklaratsiooni esitamist on maksukohustuslase jaoks liialt koormav ning põhjustab üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi⁴⁷. Tulenevalt seaduslikkuse põhimõttest on avaliku võimu kandjale lubatud vaid see, mis on otseselt seadusega ette nähtud ning antud juhul seadus reaalamajanduse kontrolli võimalust ette ei näe⁴⁸.

Kui menetluseta kontrolli osas asus kohus mitme negatiivse lahendiga MTA tegevuse osas seisukohale, et selline kontrollitaktika on seadusega vastuolus, siis reaalamajanduse kontrolli osas valitseb õigusselgusetus. Eesti erinevad kohtud pole leidnud ühist arusaama, kas selline kontroll on seadusega kooskõlas või mitte. Nimelt on Eesti esimese astme kohtud väljastanud kaks lahendit, mille kohaselt rikub MTA seadust ning teise astme kohus väljastanud ühe lahendi, mille kohaselt on MTA tegevus seadusekohane. Ühtegi riigikohtulahendit lõputöö koostamise hetkeks samas asjas antud pole.

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ Nõlv, M. ja Kivistik, V., „Maksu- ja tolliamet tahab tulevikku kontrollida“ (2013), <www.aripaev.ee/default.aspx?publicationid=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=a8aa7612-efb2-48ec-8fb5-fe3c696584cd>, (29.03.2014).

⁴⁸ Raudsepp, P., „Reaalamajanduse maksukontroll on seaduse rikkumine“ (2013), <www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/uudiskiri.Maksu-ja-tolli%C3%B5igus.2013-06-11.est.html>, (29.03.2014).

Kokkuvõtlikult võib väita, et maksukontrolli läbiviimine on kujunenud üha aeganõudvamaks ja keerulisemaks ning tagantjärgi kontrollimine on kaotanud pettuste vastu võitlemisel oma mõju. Selleks, et jõuda suurema arvu maksumaksjateni võttis MTA kasutusele menetluseta kontrolli ja vahetu kontrolli saavutamiseks reaajas maksumenetluse. Mõlema taktikalise uuenduse eesmärk on menetluse kiirem ja efektiivsem lõpetamine ning kulude vähendamine, koormates võimalikult vähe ausat maksumaksjat ning keskendudes maksupetturite kontrollimisele. Probleeme tekitab aga kontrollitaktika muudatuste kooskõla õigusaktidega. Seda, milles täpsemalt erinevate osapoolte arvates vastuolu seisneb ning kuidas peaks nende hinnangul seadust tõlgendama, analüüsitakse järgnevas peatükis.

2. MAKSUKONTROLI TAKTIKA MUUDATUSED

2.1. Hinnangud maksukontrolli taktika muudatustele

Maksu- ja Tolliamet koostab iga nelja aasta tagant strateegilise plaani ehk arengukava, kus määratleb maksuhalduri tegevuse põhieesmärgid. MTA arengukava aastateks 2013-2016 näeb ühe eesmärgina ette ausa konkurentsi tagamist. Sellest tulenevalt pööratakse neil aastail erilist tähelepanu maksukuulekust tõstva kontrollitaktika uuendamisele ja suurendamisele.

Esimene MTA arengukavas seatud eesmärk kontrolliosakonnale on vähendada ehitussektori maksuauku. Kuna ehitussektorist saamata jääv maksutulu on pikemat aega olnud esimese kolme suurima maksukahju tekitava tegevusvaldkonna seas, on oluline suunata suur osa kontrolliressursist ehitusturu korrastamisele. Seeläbi on võimalik võidelda ümbrikupalga maksmise ja käibemaksupettustega. Arengukava kohaselt peab ehitussektorist saamata jääva maksutulu osakaal võrreldes laekunud maksutuluga vähenema.⁴⁹

Praeguses arengukavas sõnastatud kontrollitaktika uuendamisega hakati praktikas tegelema juba varem. Seda nii ehitus- kui teistes majandussektorites, kui 2011. aastal võeti kasutusele menetluseta kontrolli taktika. Kontrollitaktikas tehtud muudatus ei võimaldanud pikaajaliselt ümbrikupalga maksmise ja käibemaksupettuste vastu võidelda, sest halduskohus tunnistas menetluseta kontrolli raames teabe küsimise seadusega vastuolus olevaks.

Menetluseta kontrolli alustati üldjuhul MTA saadetud kirjaga, kus küsiti informatsiooni kontrollivajaduse väljaselgitamiseks. Näiteks paluti esitada OÜ-l TAO MV (edaspidi OÜ) kahe nädala jooksul kirjalik informatsioon ja koopiad dokumentidest, sest MTA hinnangul tegutses OÜ liialt väikese kasumilikkusega ja jättis deklareerimata töötajatele tehtavad väljamaksed. OÜ hinnangul polnud aga MTA tegevus kooskõlas kehtivate seadustega ja enda õiguste kaitsmiseks pöörduti halduskohtusse. Kaebuse esitaja oli seisukohal, et MTA nõudis informatsiooni ja dokumente õigusvastaselt, sest kehtivas seaduses puudub alus eelkontrolliks ehk menetluseta

⁴⁹ Maksu- ja Tolliamet, „Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016“ (2013), <www.emta.ee/doc.php?34037> (08.04.2014).

kontrolliks. Seejuures ei vastanud kiri haldusaktis esitatud nõuetele, kuigi selle sisu oli omane maksukontrollile ning vastas oma olemuselt maksumenetluses tõendite kogumisele.⁵⁰

MTA oli seisukohal, et tegemist on ennetava tegevusega, kus maksumaksjalt kogutakse informatsiooni menetluse eelselt ja vabatahtlikkuse alusel. Seepärast esitas MTA vastuväite, milles tõi välja, et maksuhalduril on õigus teostada toiminguid, mida ei saa käsitleda revisjoni ega üksikjuhtumi kontrollina. Näiteks tulenevalt MKS § 85 lg-st 3 on õigus juhtida maksukohustuslase tähelepanu deklaratsiooni tähtajale. Ennetava tegevuse eesmärk on kontrollimenetlust ja täiendavate tõendite kogumist läbiviimata suunata maksukohustuslane vabatahtlikult deklaratsiooni korrigeerima. Samas arvestatakse sellega, et maksukohustuslane ei soovi MKS-is nimetatud kohustusi täita ning sel juhul ei saa teda selle eest karistada ega tema suhtes sunnivahendeid rakendada.⁵¹

Konkreetne vaidlus lahendati 2012. aasta augustikuise otsusega nr 3-12-1089, kui Tallinna Halduskohus tunnistas seadusevastaseks maksuhalduri poolse ennetava tegevuse, millega koguti informatsiooni kontrollivajaduse väljaselgitamiseks. Kohtu hinnangul puudub kehtivas seaduses alus menetluseta kontrolliks ning sellest tulenevalt on tegemist maksumenetluse ebaseadusliku läbiviimisega. Seejuures ei näe MKS ette väljaspool MKS § 59 lg 2 sätestatud kontrollimenetluste (revisjon ja üksikjuhtumi kontroll) eelkontrollimenetluse teostamist. Maksuhalduril on küll õigus teostada toiminguid, mida ei saa käsitleda revisjoni ega üksikjuhtumi kontrollina, kuid antud juhul ei saa pidada kirjaga maksukohustuslaselt teabe ja dokumentide nõudmist MKS § 85 lg-s 3 lubatud ennetavaks tegevuseks.⁵²

Eelnev kohtulahend annab menetluseta kontrolli puudutavatest kohtulahenditest ning osapoolte ja kohtu seisukohtadest hea ülevaate. Kohtule esitatud kaebaja ja vastustaja väited on ka teistes lahendites analoogsed, tuginedes üldjuhul samadele MKS-i ja HMS-i paragrahvidele. Samuti on jõudnud kohus samale otsusele, et MTA-l puudub menetluseta kontrolli läbiviimiseks õiguslik alus.

MTA lõpetas menetluseta kontrollide läbiviimise, kuid võttis selle asemel kasutusele reaajas kontrolli. Eesmärgiga tagada aus konkurents ning uuendada maksukuulekuse tõstmiseks kontrollitaktikat, tegutses MTA juba 2013. aatal kehtima hakkava arengukava eesmärke täites. MTA kasutusele võetud reaajas kontrolli läbiviimise seaduslikkusest ühtne arusaamine on

⁵⁰ Haldusasi nr 3-12-1089, *supra nota* 31, lõik 1, 3, 4 ja 5.

⁵¹ *Ibid*, lõik 9 ja 11.

⁵² *Ibid*, lõik 18 ja 21.

paraku keerulisem, sest jõus on vastuolulised kohtulahendid. Seejuures on maksukohustuslased esitanud halduskohtule kümneid analoogilisi kaebusi⁵³. Kuni Riigikohus pole oma seisukohta avaldanud valitseb õigusselgusetus.

Reaalajas kontrolli puudutava esimese kohtulahendi väljastas Tallinna halduskohus 2013. aasta aprillis ning see oli MTA suhtes negatiivne. Kaasus sai alguse sellest, kui MTA esitas kulla kokkuostu ning investeerimiskulla müügiga tegelevale Unico Gold OÜ-le 01.10.2012 korralduse vaatluse läbiviimiseks ja dokumentide ning teabe saamiseks. Kontrolli alustati samal päeval ning oktoobrikuu vältel sooviti äriühingult põhjalikku teavet nii soetatavate väärismetallide kui väärismetallivalandite, tehingupartnerite ja laoseisu kohta. Unico Gold OÜ otsustas aga korraldust mitte täita ja esitas kohtule kaebuse.

Kaebuses põhjendati, et tulenevalt PS § 3 lg-s 1 toodud seaduslikkuse põhimõttest võib õigusriigis teostada avalikku võimu vaid seadusest tuleneva õigusnormi alusel. MKS-is puuduvad sätted, mis annavad maksuhaldurile pädevuse ja volituse kontrollida maksustamisandmeid enne maksukohustuse deklareerimise ja täitmise tähtaja saabumist ehk viia läbi reaalajas kontrolli. Kaebaja toob veel välja, et talle korraldusega pandud kohustused on ebaoproportsionaalselt koormavad.⁵⁴

MTA sõnul polnud korraldus üleliia koormav, sest maksuhaldur ei nõudnud selliseid andmeid, mida maksukohustuslasel ei saanud olla. Samuti oli korraldus koostatud õiguslikult ja faktiliselt motiveeritult ning oli seega õiguspärane. Sellest nähtus selgelt, et maksuhalduri ajend on seotud maksustamisperioodil (oktoober 2012) pöördmaksustamise rakendamise õigsuse kontrollimisega ning maksustamise seisukohalt tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisega. Unico Gold OÜ asus põhjendamatult kitsendama ka maksuhalduri õigusi leides, et MKS § 10 lg 2 järgi puudub maksuhalduril pädevus äriühingu majandustegevuse kontrollimiseks enne maksudeklaratsiooni esitamise tähtaega ja toimuvate sündmuste fikseerimiseks maksustamisperioodi kestel.⁵⁵

Halduskohtu otsuse nr 3-12-2240 kohaselt on MTA poolt deklareeritava perioodi jooksul teostatav kontroll sisuliselt eelkontroll ning seda MKS ette ei näe. Seaduse mõttest tulenevalt

⁵³ Nõlv, M., „Maksuhaldur viib läbi reaalajas kontrolle“ (2013), <www.hansalaw.com/maksuhaldur-viib-labi-reaalajas-kontrolle-2/> (29.03.2014).

⁵⁴ *Unico Gold OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 01.10.2012 korralduse nr 12.2-3/10736-1, 15.10.2012 korralduse nr 12.2-3/10736-2 ja 16.10.2012 korralduse nr 12.2-3/10736-3 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-12-2240, Tallinna Halduskohus, 15.03.2013, lk 3 ja 5.

⁵⁵ *Ibid*, lk 6 ja 8.

teostab maksuhaldur eelkõige järelkontrolli, kuigi teatud juhtudel ei ole välistatud ka nn eelkontroll. Antud juhul ei lasu tõendamis- ja põhjendamiskoormus mitte maksukohustuslasel vaid just maksuhalduril, kes peab suutma põhjendada ja tõendada, et tal on erandlik vajadus ja seaduslik alus viia läbi reaajas kontroll veel enne kui maksukohustuslane on ise maksud arvutanud ja deklareerinud.⁵⁶

Seega nähtub esimesest kohtulahendist, et maksuhaldur peab korralduses põhjendama, miks ta otsustas kontrolli teostada reaajas, ning tõestama, millised sätted annavad õiguse menetluse käigus, veel enne deklaratsiooni esitamise tähtaega, dokumente ja seletusi nõuda ning vaatlust läbi viia. Antud juhul maksuhaldur seda korralduses ei teinud ning MTA kohtus ei suutnud.

Veenvamalt suutis MTA oma seisukohta kaitsta teises, Nimeta Management OÜ poolt kohtusse kaevatud kaasuses, kuid ka sellest ei piisanud kohtu veenmiseks, sest vaidlustatud korralduses esines teatavaid puudusi. Haldusasja nr 3-12-2434 kohaselt jättis maksuhaldur kontrolliperioodi laiendamise korralduses põhjendamata, miks on vaja hakata kontrollima käibemaksu arvestust, kui eelneva korralduse kohaselt valitses ainult ümbrikupalga maksmise risk. MTA pole kohtu arvates ka põhjendanud, miks on vaja enne maksudeklaratsioonide esitamist sisuliselt revisjoniga sarnanevat kontrolli.

Kaebaja tõi välja, et sarnaselt Unico Gold OÜ haldusasjale ei esinenud sel korral erandlikke asjaolusid eelkontrolli läbiviimiseks. Vaidlustatud korraldus on ebaproportsionaalne, sest ilma asjakohaste põhjenduste ja kaalutluseta on maksukohustuslasele pandud kohustus alluda arusaamatule eelkontrollile ja jagada maksuhaldurile teavet enne, kui on saabunud aeg nimetatud perioodi kohta maksuhaldurile seaduses ettenähtud korras teavet anda.⁵⁷

MTA möönab, et kaasustes esinevad mõned ühised asjaolud, kuid äriühingute erineva tegevusala tõttu on menetluse käik ja korralduse eesmärk siiski erinevad. MKS § 10 lg-s 2, § 60 lg-s 1, § 62 lg-s 1 ja §-s 72 pole tõepoolest sõnaselgelt kirjas, et kontrolli võiks teostada reaajas, kuid MKS § 10 näol on tegemist üldsõnalise, määratlemata õigusmõisteid sisaldava õigusnormiga, mida saab sisustada kaalutlusõiguse kaudu. Vastustaja arvates võimaldavad MKS § 10 lg 1 ja 2 kontrolli jooksva perioodi kohta, st koguda tulevikus maksustamisel oluliseks osutada võivaid tõendeid. Ka MKS § 82 toetab reaalkontrolli võimalust, sätestades, et nii minevikus tekkinud maksukohustuse täitmise kontrollimisel kui ka tulevikus maksu määramisel,

⁵⁶ *Ibid*, lk 16-18.

⁵⁷ *Nimeta Management OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 07.11.2012 korralduse nr 12.2-3/10035-3 tühistamise nõudes*, haldusasi nr 3-12-2434, Tallinna Halduskohus, 16.09.2013, lõik 7.

lähtub maksuhaldur eelkõige, kuid mitte ainult, esitatud deklaratsioonidest, raamatupidamisarvestusest ja muust maksukohustuslase enda peetud arvestusest.⁵⁸

Reaalajas kontroll on MTA praktika pinnalt mitmes ärivaldkonnas põhimõtteliselt ainuke võimalus riigil kahju tekkimist vältida ehk üldse ainus viis tagada maksude efektiivne laekumine. Sealhulgas tõkestada ning ennetada maksuseaduste rikkumisi. Antud üksikjuhtumi kontrolli asjaolusid arvestades ei saa väita, et oleks mõni muu meede, mis tagaks vähemalt sama efektiivse maksude laekumise ja oleks isiku tavapärasest majandustegevust vähem koormav. Praktikast ei ole paljudel juhtudel tulemuslik töjõumaksude kontroll ja ennetav ümbrikupalkade vastu suunatud tegevus ilma reaalajas objekti kontrollimiseta üldse võimalik. Seetõttu on tekkinud ka suur vajadus kalduda kõrvale tavapärasest kontrollimenetlusest.⁵⁹

Kohus on haldusakt nr 3-12-2434 seisukohal, et ükski MTA esitatud seaduse paragrahvidest ei taga maksuhaldurile õigust teostada eelkontrolli ehk reaalajas kontrolli. MKS §-st 82 loeb pigem välja, et üldjuhul teostab maksuhaldur järelkontrolli. Isegi kui MTA on leidnud, et tulenevalt MKS § 10 lg 1 ja lg 2 on tuvastamismenetlus võimalik, märgib kohus, et eelviidatud normidest tulenevate ülesannete täitmiseks vaidlustatud korraldusega maksuhaldurile konkreetseid õigusi ei tulene. Koostatud haldusakt on ebaproportsionaalselt koormav ning maksukohustuslasele pandud koormus sarnaneb antud juhul pigem revisjonile.

Kui kaks korda tunnistas Tallinna Halduskohus MTA tegevuse ebaseaduslikuks, siis Tartu Ringkonnakohus tunnistas kolmanda kohtusse jõudnud MTA poolt läbiviidava reaalajas kontrolli juhtumi seadusega kooskõlas olevaks. Tegemist oli LucasOilTrans OÜ kaebusega korralduse suhtes, mille alusel kontrolliti käibemaksu arvestamise, deklareerimise ja tasumise õigsust. Kaebust ei rahuldanud esimese ega teise astme kohus.

Antud kaasuses tuli välja üks seisukoht, mida pole ükski kaebaja varem reaalajas kontrollide õigustühisuse põhjendamiseks kohtus kasutanud. Nimelt see, et kohus rikkus materiaalõigusnormi, mis tõi kaasa ebaõige lahendi⁶⁰. LucasOilTrans OÜ tõi küll välja, et MKS-is puuduvad sätted, mis annavad maksuhaldurile pädevuse eelkontrolli läbiviimiseks, kuid ei selgitanud täpsemalt, milles seisneb materiaalõigusnormi ebaõige kohaldamine ehk milline kohtu poolne tegu või otsus polnud konkreetselt lubatud.

⁵⁸ *Ibid*, lõik 8.

⁵⁹ *Ibid*, lõik 8.

⁶⁰ *LucasOilTrans OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 26.03.2012. a korralduse nr 12.2-3/7044-1 tühistamiseks*, haldusakt nr 3-12-870, Tartu Ringkonnakohus, 21.11.2013, lõik 4.

Kohus asus esimest korda seisukohale, et maksuhaldur võib alustada kontrollimisega seotud toiminguid ja nõuda dokumente ka enne seda, kui saabub konkreetse maksustamisperioodi maksudeklaratsiooni esitamise ja maksu tasumise tähtpäev. Seadusandja pole reguleerinud, millal täpselt konkreetse maksu ja maksustamisperioodiga seotud dokumente ja seletusi maksukohustuslaselt nõuda tohib. Veel toob Ringkonnakohus välja, et materjalidest nähtuvalt polnud LucasOilTrans OÜ¹ mingit takistust maksuhalduri nõutud dokumentide esitamiseks korralduses märgitud ajaks ning maksuhalduril ei olnud mingeid takistusi nende dokumentide kontrollimiseks üksikjuhtumi kontrolli käigus. Samuti oli kaebaja esindajal võimalik korralduses märgitud ajal anda seletusi raamatupidamisdokumentide ja äriühingu majandustegevuse kohta.⁶¹

MTA on suutnud muuta oma tegevuse seaduslikkust tõendavad selgitused igas järgnevas kohtusse jõudnud kaasuses põhjalikumaks ja motiveeritumaks. Sellest tulenevalt on ilmselt suudetud ka kohust veenda, et MKS-i paragrahve on võimalik tõlgendada selliselt, et reaajas kontroll on seadusega lubatud. Kõige konkreetsemalt selgitas maksuhalduri õiguslikku alust reaajas kontrolli läbiviimiseks aga läbiviidud intervjuus MTA juriidilise osakonna peajurist Karolin Lorents.

Karolin Lorents tõi välja, et MTA hinnangul tuleneb maksuhalduri õigus reaajas kontrolli teostamiseks MKS-i § 10 koostoimes §-dega 59, 60, 61, 62 ja 72. MTA pädevust reaajas kontrolli teostamiseks tuleb hinnata just MKS § 10 valguses, kus MKS § 10 lg 1 järgi kontrollib maksuhaldur MKS-i ja maksuseaduste täitmist, kasutades talle selleks seadusega antud õigust. MKS § 10 lg 2 sätestab maksuhalduri ülesandeid ja lg 3 kohaselt viib maksuhaldur menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi. Seejuures peab jälgima haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagama menetlusosaliste õiguste kaitse.⁶²

MKS § 10 ja § 82 näol on tegemist määratlemata õigusmõisteid sisaldavate õigusnormidega, mida saab sisustada kaalutusõiguse kaudu ning mis võimaldavad MTA hinnangul maksuhalduril koguda tõendeid jooksva perioodi kohta. MKS § 82 sätestab, et nii maksukohustuse täitmise kontrollimisel kui ka maksu määramisel lähtub maksuhaldur eelkõige esitatud deklaratsioonidest, raamatupidamisarvestusest ja muust maksukohustuslase enda peetud arvestusest.⁶³ Määratlemata õigusmõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja

⁶¹ *Ibid*, lõik 8.

⁶² Lisa 2.

⁶³ *Ibid*.

loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegeerides normi täpsustamise seaduse rakendajale⁶⁴.

MTA leiab, et eelviidatud õigussätetes sisalduvat määratlematust nagu „kontrollib“ (MKS § 10), „eelkõige“ (MKS § 82) ja „maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks“ (MKS § 61 lg 1, § 62 lg 1, § 56 lg 1) tuleb tõlgendada reaajas kontrolli võimaldavaks. Teistsuguse tõlgenduse korral, st näha sätteid reaaja kontrolli mitte võimaldavatena, välistaks see ebamõistlikus ulatuses võimaluse täita mitmeid maksuhaldurile asetatud ülesandeid, nagu ennetada, tõkestada ning avastada maksuseaduste rikkumisi ja muu eespool osutatu.⁶⁵

Rahandusministeeriumi hinnangul on maksuhalduril MKS §-de 10 ja 59 kohaselt õigus enne maksudeklaratsiooni esitamist läbi viia üksikjuhtumi kontrolli. MKS ei sätesta, millisel ajahetkel võib maksuhaldur maksukohustuslase maksuarvestust kontrollima hakata. Reaajas kontrolli läbiviimiseks kasutatavad meetmed on toodud MKS 6. peatükis ja ka sealt ei leia ajalist piirangut, mis keelaks maksuhalduril nõuda tõendeid või teha muid toiminguid enne deklaratsiooni esitamist või annaks õiguse seda teha üksnes pärast deklaratsiooni esitamist.⁶⁶

Kokkuvõtlikult on MTA valitud kontrollperioodi kohtule põhjendades olnud seisukohal, et osasid valdkondi, peamiselt sularahas arveldavad sektoreid, ja toiminguid ei saa operatiivselt ja tõhusalt tagasiulatuvalt kontrollida, mistõttu on vaja kontroll läbi viia reaajas. Maksukohustuslased on seevastu seisukohal, et MKS-is puuduvad sätted, mis annavad maksuhaldurile õiguse kontrollida maksumaksja tegevust enne maksustamisperioodi maksudeklaratsiooni esitamise ja maksu tasumise tähtpäeva. Lõputöö koostamise hetkeks on avalikustatud kolm reaajas kontrolli puuduvat kohtulahendit, milles on kohtutel maksuhalduri õigustest ja õigusaktide seaduslikkuse tõlgendamisest erinev arusaam. Lahenditest kõrgeim on Ringkonnakohtu väljastatud otsus, mis tunnustab Maksu- ja Tolliameti seisukohta. Sellegipoolest ei taga olemasolevad kohtulahendid veel reaajas kontrolli osas õiguselgust ning seetõttu on oluline selleletemalise vaidluse jõudmine Riigikohtusse.

⁶⁴ *Õiguskantsleri taotlus Kuressaare Linnavalikogu 27.mai 2004. a määruse nr 17 punkti 1 kehtetuks tunnistamiseks, põhiseaduslikkuse järelevalve asi nr 3-4-1-5-05, põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 13.06.2005, lõik 16.*

⁶⁵ Lisa 2.

⁶⁶ Lisa 3.

2.2. Muudetud kontrollitaktika kooskõla õigusaktidega

Ideaalses maailmas arvestaksid, deklareeriksid ja tasuksid isikud oma makse õigeaegselt ja probleemideta. Reaalses olukorras peab aga MTA pidevalt kontrollima, kas isikud täidavad oma kohustusi ja tegutsema selle nimel, et keegi maksude tasumisest kõrvale ei hoiaks. Selleks, et maksumaksjad hakkaksid koheselt deklaratsioone õigesti esitama ja makse õigesti ning õigeaegselt tasuma, otsustaski MTA muuta maksukontrolli taktikat ja katsetada menetluseta kontrolli ning reaalses kontrolli läbiviimist.

Lõputöö esimese peatüki teises alapeatükis toodi välja, et seadusandja ei saa kunagi õiguslikult ära reguleerida kõiki elus ettetulevaid nähtusi ja protsesse. Kõikide situatsioonide korruga väljamõtlemine ja lõplik reguleerimine pole lihtsalt võimlik.

MTA juriidilise osakonna peajurist lisas intervjuus veel, et see tähendaks seadusandluse kivistumist, mis ei arvestaks asjaoluga, et meid ümbritsev elu on pidevas muutumises. Samamoodi arenevad erinevad maksupettuste viisid ning praktikas tuleb ette probleeme, mida seadusandjal ei olnud võimalik õigusakti loomisel ette näha. Samas ei pruugi pettuste lahendamiseks olla alati vajalik maksuseaduse muutmine, vaid tegemist võib olla olukorraga, kus piisab maksuhalduri praktika muutmisest.⁶⁷

Menetluseta kontroll täitis MTA eesmärgi, sest antud kontrollitaktikat kasutades jõuti oluliselt suurema arvu maksumaksjateni, neid samal ajal süvakontrollidega koormamata.⁶⁸ Menetluseta kontrolli raames ehk ilma kontrolli alustamata teabe küsimine on maksukohustuslase jaoks lihtsam ja vähemkoormav, kui tema suhtes maksumenetluse läbiviimine. Menetluseta kontrolli teostades küsib maksuhaldur informatsiooni esile kerkinud maksuriski kinnitamiseks või ümberlükkamiseks, juhib tähelepanu võimalikele vigadele maksuarvestuses või nõustab muude kahtlusttekitavate eksimuste parandamisel. Kuna maksuhaldur ei pea menetluseta kontrolli rakendades näiteks vaatlust teostama on toiming ka maksuhalduri jaoks lihtsam, odavam ja vähem aeganõudev.

Teisalt jäeti menetluseta kontrolli rakendamisel tähelepanuta seaduslik külg ning autor nõustub sellega, et MTA on teostanud toiminguid, mis pole kehtiva seadusega kooskõlas. MTA palus äriühingutele saadetud kirjas anda tagasiside oma majandustegevust puudutavate näitajate kohta,

⁶⁷ Lisa 2.

⁶⁸ Lisa 1.

ilma et oleks maksumenetlust alustanud. Olenemata sellest, et MTA tahtis teostada toimingut maksumaksja vabatahtlikkuse alusel, tunnistas kohus, et kirjade sisu oli omane maksukontrollile. Koostatud kirjad ei vastanud aga haldusaktile esitatud nõuetele, sest MTA polnud lisanud viidet maksumaksja õigustele. Sealhulgas ei viidatud õigusele maksuhalduri tegevus vaidlustada.

Kohtu seisukohad olid veenvad ning väljastatud otsuste kohaselt saab tõendeid koguda vaid maksumenetluses. Maksuhalduril on õigus ainult MKS-i §-st 59 lg 2 tuleneva üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni teostamiseks. Maksuhalduril on küll pädevus teostada toiminguid, mida ei saa käsitleda revisjoni ega üksikjuhtumi kontrollina, kuid kirjaga maksukohustuslaselt teabe ja dokumentide nõudmist ei saa kohtu hinnangul pidada MKS § 85 lg-s 3 lubatud ennetavaks tegevuseks.

Kui MTA soovib maksumaksjalt informatsiooni tema majandustegevuse kohta, siis ta seda ka küsib ja maksukohustuslane on kohustatud seda andma. Hetkel kehtiva MKS-i kohaselt saab maksuhaldur andmeid ja dokumente küsida pärast maksumenetluse alustamist. Maksuhaldurile menetluseta kontrolli läbiviimise õiguse andmine tähendaks sisuliselt ühte lisa kontrolliliiki, mille vahel saab maksuhaldur toiminguid alustades valida. Sellest tekiks pigem maksumaksjale võimalus, et tema suhtes teostatav toiming viiakse läbi kiiremini ja soodsamalt.

Kaspar Raudla analüüsis oma lõputöös pealkirjaga „Maksukäitumise parandamise meetmete mõju ehitussektoris“ mõjude hindamise läbiviimiseks 300 äriühingu maksukäitumise muutusi, mis olid tingitud nende osas menetluseta kontrolli taktika rakendamisest. Mõjude hindamise meetod on heaks viisiks, kuidas õigusregulatsiooni täiendada ning saada ülevaade täiendamise vajalikkusest. Analüüsist selgus, et perioodil märts – november 2012 laekus menetluseta kontrolli tagajärjel ühe äriühingu kohta enam makse 210,18 eurot. Samuti jõuti analüüsi tulemusel seisukohale, et maksumenetluse eel on maksumaksjalt teabe ja dokumentide küsimine teatud olukordades õigustatud, kuna riskid vajavad kinnitust või ümberlükkamist. Kindlasti ei tohi aga teabe ning dokumentide küsimine muutuda maksumaksjale koormavaks.⁶⁹

Arvestades Kaspar Raudla analüüsi tulemusi ja asjaolu, et MTA hinnangul oli menetluseta kontrolli teostamine eesmärgipärane nõustub autor sellega, et MKS-i tuleks lisada kontrollieelset dokumentide küsimise võimalust kinnitav säte. Autor toetab Kaspar Raudla tehtud ettepanekut

⁶⁹ Raudla, K., „Maksukäitumise parandamise meetmete mõju ehitussektoris“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia Finantskollidž (2013), lk 38, 40 ja 41.

täiendada MKS §-i 60 punktiga, mille kohaselt on maksuhalduril enne maksumenetluse alustamist õigus küsida teavet, mis aitab otsustada menetluse vajaduse üle⁷⁰.

Autorile teadaolevalt MTA Rahandusministeeriumile menetluseta kontrolli puuduvat seadusemuudatuse ettepanekut ei esitanud ning lõputöö kirjutamise hetkeks on menetluseta kontrollide läbiviimine sellisel kujul lõpetatud. Kui maksuhaldur tahab juhtida tähelepanu võimalikele valeandmetele deklaratsioonis, siis teeb ta seda MKS § 85 lg 3 alusel maksmaksjat teavitades ja dokumente küsimata. Kui maksuhaldur soovib maksukohustuslaselt saada ka dokumente, siis alustab ta maksukontrolli. Peale menetluseta kontrollide läbiviimise lõpetamist võttis MTA kasutusele reaalajas kontrolli, mille käigus küsib maksuhaldur dokumente ja muid andmeid ning viib läbi ka reaalajas vaatlust ehk teostab kontrolli enne deklaratsiooni esitamise ja tasumise tähtpäeva.

Reaalajas kontrolli puhul on tegemist ressursimahuka, kuid efektiivse ja eesmärgipärase taktikaga, sest maksukohustuslane pannakse kohe kontrollitava perioodi deklaratsiooni õigesti täitma. Reaalajas kontroll võimaldab paremini tõestada ümbrikupalga maksmist või selle vastupidi ümber lükata. Näiteks probleemse ehitussektori puhul on võimalik fikseerida töö tegijad antud ajamomendil, samas kui teostada järelkontrolli ehk minna kontrollima pärast deklaratsiooni kuupäeva, võib objekt juba valmis olla ja tegelikke ehitajaid ei pruugigi teada saada⁷¹. Samuti võimaldab reaallajas kontroll fikseerida, kas äriühing teostab tehingud päriselt või tehakse neid fiktiivselt. Näiteks Unico Gold OÜ-d puudutavas lahendis võimaldanuks reaallajas kontroll fikseerida, kas kulla ost toimus või mitte.

MTA kontrolliosakonna juhataja asetäita Kaido Lemendik tõi intervjuus välja, et reaallajas kontrolli läbiviimise tulemusena on kasvanud toitlustusettevõtete käibed 2-4 korda. Ehituses on fikseeritud 26% töötajaid, kes pole 3 kuud varem olnud ühelgi maksudeklaratsioonil palgasaajatena märgitud. Samuti ei osta kütusefirma enam plastikgraanuleid ja ei vii neid enam tagasi Lätti, kui maksuhaldurid kohapeal on.⁷²

Eelnevast nähtub, et reaallajas kontrolli läbiviimine on eesmärgipärane ja efektiivne, kuid taaskord on toimingu seaduslikkus vaieldav. Eraõiguses kehtib põhimõte: „kõik see, mis pole keelatud, on lubatud“ ning sellest tulenevalt ei tekitaks reaallajas kontrolli lubatavus kahtlust. MKS ei sätesta üheski paragrahvis, et maksuhaldur ei tohi kontrollida maksukohustuslast enne

⁷⁰ *Ibid*, lk 38 ja 41.

⁷¹ Lisa 1.

⁷² *Ibid*.

deklaratsiooni esitamise ja tasumise tähtpäeva. Avalikus õiguses on tulenevalt legaalsuse põhimõttest riigiametnike ja riigiasutuste pädevus aga rangelt reguleeritud ja kehtib põhimõte: „kõik see, mis pole seadusega lubatud, on keelatud“. Teisisõnu on maksumenetluses keelatud kõikide toimingute või ülesannete täitmine, milleks pole seadusega õigust antud.

Analüüsitud kolmes kohtulahendis tuginesidki maksukohustuslased reaajas kontrolli läbiviimise õigusvastasust põhjendades eelkõige PS § 3 lg-s 1 sätestatud legaalsuse põhimõttele. Täiendavalt toodi välja veel mitmeid MKS-i paragrahve, sh MKS-i §-d 10, 59, 82, mis ei anna maksuhaldurile volitust kontrollida äriühingu majandustegevust ja tehinguid enne maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja saabumist. Kontrollimine saab maksukohustuslaste hinnangul toimuda üksnes järelkontrollina.

Maksukohustuslastega sama seisukohta jagavad vandeadvokaadid on avaldatud artiklites välja toonud, et avaliku võimu kandjale on lubatud vaid see, mis on otseselt seadusega ette nähtud. Seadus sätestab järelkontrolli võimaluse ning eelkontrolli saab läbi viia vaid erandjuhtudel. Erandjuhiks on näiteks tollieeskirjadega seonduv.⁷³ Maksuseadused sätestavad maksudeklaratsiooni esitamise tähtjad, et maksukohustuslane saaks koondada, süstematiseerida ja korrastada enda maksualaseid andmed, koguda kokku vajalikud dokumendid. Maksukohustuslane on õigustatud eeldama, et maksuhaldur teda enne maksudeklaratsiooni esitamist ei tülitata ning annab võimaluse täita maksukohustuse vabatahtlikult seaduses sätestatud korras ja tähtajal. Kui deklaratsiooni esitamise tähtaeg ei ole saabunud, siis ei saa olla maksuhalduril ka veel kahtlust, et maksukohustuslase poolt esitatud andmed ei vasta tõele.⁷⁴

MTA on seevastu kindlal seisukohal, et reaajas kontroll on eesmärgipärane ning olenemata sellest, et MKS-is ei ole maksuhalduri õigust reaajas kontrolli läbiviimiseks sõnaselgelt välja toodud, on see ikkagi võimalik. Õigus reaajas kontrolli teostamiseks tuleneb § 10 koostoimest §-dega 59, 60, 61, 62 ja 72. Eelnevast tulenevalt ei ole ka asjakohane viidata põhimõttele „kõik see, mis pole seadusega lubatud, on keelatud“.⁷⁵

Õigusakti tõlgendamisel ei saa lähtuda üksnes grammatiliselt tõlgendamisest; tuleb kasutada ka teleoloogilist, samuti süstemaatilist ja muid tõlgendamismeetodeid. Antud küsimuse kontekstis tähendab see seda, et reaajas kontrolli võimalikkust tuleb hinnata seadusandja eesmärki ja MKS-i süsteemset ülesehitust silmas pidades. Iga konkreetse kaasuse õiguslik alus sõltub ka

⁷³ Raudsepp, *Reaalajas maksukontroll on seaduse rikkumine, supra nota 48*

⁷⁴ Nõlv, *Maksuhaldur viib läbi reaajas kontrolli, supra nota 53*

⁷⁵ Lisa 2.

sellest, kas korraldus on adresseeritud maksukohustuslasele või kolmandale isikule ning millise toimingu teostamiseks.⁷⁶

Analüüsinud kolme reaalajas kontrolli puudutavat lahendit, on MTA suutnud iga järgneva kohtusse jõudnud kaasusega muuta oma tegevuse seaduslikkust tõendavad selgitused üha põhjalikumaks ja motiveeritumaks. Sellest tulenevalt on ilmselt suudetud ka kohust veenda, et MKSi paragrahve on võimalik tõlgendada selliselt, et reaalajas kontroll on seadusega lubatud. Kuid teisalt pole autor kindel, kuivõrd on mõjutanud kohust hoopis esinenud puudused, näiteks ebapiisavalt põhjendatud korraldus või hoopis korralduse täitmata jätmine.

Esimese kohtulahendi puhul ei vastanud Unico Gold OÜ-le tehtud korraldus kohtu hinnangul sisu- ega vorminõuetele, sh oli märgitud korraldusele valesti sunnivahend ja MTA selgitas alles vastuses kaebusele, miks kontrolli alustati. Seega võis olla MTA suhtes koostatud negatiivse kohtulahendi osas suuresti süüdi ebakorrektselt koostatud korraldus. Äripäevas ilmunud artiklis tõi MTA juriidilise osakonna juhataja koguni välja, et viidatud kohtuotsus ei keskendunud sellele, kas reaalajas kontrollid on lubatavad, vaid leidis, et vaidlustatud korraldus oli ebapiisavalt põhjendatud⁷⁷. Antud lõputöös käsitletakse seda endiselt esimese reaalajas kontrolli kohta tehtud kohtuotsusena ega lasta end eelneval arvamusel liialt mõjutada.

Ka teise lahendi käik oli analoogne, sest MTA koostatud korralduses Nimeta Management OÜ-le esines puudusi. Nimelt jättis maksuhaldur kontrolliperioodi laiendamise korralduses põhjendamata, miks on vaja hakata kontrollima käibemaksu arvestust, kui eelneva korralduse kohaselt valitses ainult ümbrikupalga maksmise risk. MTA suutis kohtus oma seisukohta ja reaalajas kontrolli seaduslikkust veenvamalt põhjendada, kuid kohtu seisukoha muutmiseks sellest ei piisanud.

Kolmanda lahendi puhul jättis LucasOilTrans OÜ korralduse täitmata, sest kontroll taheti läbi viia Jõhvis, mitte Tallinnas, kuhu äriühing on registreeritud. OÜ-l oli seadusest tulenev õigus taotleda menetluse läbiviimist Tallinnas, kuid otsustas seda mitte teha ja jättis korralduse hoopis täies ulatuses täitmata. MTA koostatud korraldus oli sel korral igati korrektne ja motiveeritud. Kuna puudused esinesid selle kaasuse puhul maksukohustuslase tegevuses ja MTA põhjendas samal ajal oma seisukohta veenvalt, võis see mõjutada kohust eelnevaga võrreldes vastupidiselt ning tegema otsust MTA kasuks.

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ Paade, R., "Maksuamet lähtub seadusest" (2013), <www.aripaev.ee/Print.aspx?PublicationId=6c8d104c-1ece-4063-ad86-7044b5013dea> (12.04.2014).

Intervjuu käigus Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialistiga sai autor teada, et ilmunud on ka neljas reaalarajas kontrolli puudutav kohtulahendeid. Kuna lõputöö koostamise hetkeks polnud antud lahendit veel jõustunud, polnud seda võimalik ka analüüsida. Rahandusministeerium avalikustas vaid, et lahendi koostas ringkonnakohus ning see on tehtud MTA kasuks⁷⁸.

Nagu eelnevas peatükis sai välja toodud, on Rahandusministeerium seisukohal, et maksuhalduril on tulenevalt MKS §-dest 10 ja 59 kohustus ja pädevus kontrollida maksuseaduste täitmist ükskõik millise maksukohustuslase poolt ning saada selleks teavet ja dokumente maksukohustuslaselt endalt ja teatud seaduses nimetatud tingimustel ka kolmandatelt isikutelt. Seejuures ei sätesta MKS, millisel ajahetkel võib maksuhaldur hakata maksukohustuslase maksuarvestust kontrollima. MKS 6. peatükis on toodud kontrolli läbiviimiseks kasutatavad meetmed ja ka sealt ei leia ajalist piirangut, mis keelaks maksuhalduril nõuda tõendeid või teha muid toiminguid enne deklaratsiooni esitamist või annaks õiguse seda teha üksnes pärast deklaratsiooni esitamist.⁷⁹ Teisisõnu on MTA-l reaalarajas kontrolli läbiviimiseks seaduslik õigus.

Analüüsinud reaalarajas kontrolli eesmärki, kohtulahendeid ja erinevate isikute ning asutuste seisukohti jõuti seisukohale, et reaalarajas kontrolli läbiviimine on suurte pettuste korral vajalik. Tagantjäreli kontrollimine on oma mõju kaotanud ja eriti vajavad enne deklaratsiooni esitamist kontrollimist toitlustus- ja majutus sektor, kus valitseb ümbrikupalga ja käibe varjamise risk, ehitusektor, kus valitseb ümbrikupalga risk ja teised sektorid, kus võidakse kasutada fiktiivseid arveid⁸⁰.

Reaalarajas kontrolli läbiviimine ei ole maksukohustuslase suhtes ka liialt koormav. Kui ametnik viibib näiteks kauba üleandmise, töötaja tööl olemise või sularaha vastuvõtmise juures tuleb ka hilisemaid vaidlusi vähem ette. Reaalarajas kontrolli võimaldamiseks peab äriühing sisuliselt võimaldama vaid MTA ametnikule tavapärase töö juures viibimise. Samas, kui tavakontrolli teostades on vaja uurida tehingu kohta mõlemalt osapoolelt ning tihtipeale veel teistelt asjasse puutunud isikutelt, näiteks kolleegilt või laotöötajalt. See on palju aeganõudvam, tekitab oluliselt rohkem küsimusi ning nõuab kontrollitavalt rohkemate tõendite esitamist. Kui äriühing tegutseb ausalt ei tekita reaalarajas kontrolli läbiviimine talle lisatööd. Tegemist on koormava kontrolliga kui äriühing kasutab maksupettuse läbiviimiseks teatud skeeme, kuid selliste

⁷⁸ Lisa 3.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ Lisa 1.

tehingute läbiviimist üritataksegi ausa konkurentsi ning ettenähtud maksutulude kättesaamise nimel tõkestada.

Kuna maksumaksjatel ja MTA-l on reaajas kontrolli läbiviimise seaduslikkuse osas väga erinev arusaam ja ka kohus pole suutnud ühest seisukohta võtta oleks vaja jõuda mõne lahendiga riigikohtuni, et edaspidi nende poolt väljastatavast lahendist juhinduda. Veel parem oleks aga autori hinnangul õigusselguse huvides seadust korrigeerida.

Ka MTA on kohtumisel Rahandusministeeriumiga väljendanud seisukohta, et MKS-i regulatsiooni oleks otstarbekas täiendada suurema õigusselguse ja õiguskindluse huvides reaajas kontrolli instituuti reguleerivate sätetega.⁸¹ Kuna Rahandusministeeriumi hinnangul on maksuhalduril MKS §-de 10 ja 59 kohaselt õigus enne maksudeklaratsiooni esitamist viia läbi üksikjuhtumi kontrolli, siis ei pea ministeerium MKS-i regulatsiooni täiendamist põhjendatuks.⁸²

Olenemata Rahandusministeeriumi seisukohast jääb lõputöö autor oma seisukohale kindlaks ning teeb ettepaneku MKS-i § 59 lg 1 täiendamiseks. Selle kohaselt võiks täiendada MKS § 59 lg-t 1 lausega: maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutlusõigusest, milline on kontrollitav periood, sõltumata sellest, kas maksustamisperioodi kohta esitatava maksudeklaratsiooni esitamise ning maksu tasumise tähtaeg on saabunud.

Kokkuvõtlikult analüüsi menetluseta kontrolli seaduslikkust ning jõuti järeldusele, et teostatav toiming oli vastuolus kehtivate õigusaktidega. Praeguseks enam mitte sooritatava toimingu läbiviimine oli aga praktikas tulemuslik, mistõttu võiks MKS-i § 60 viia sisse täienduse, mille alusel oleks see lubatud. Analüüsid reaalajas kontrolli seaduslikkust jõudis autor arusaamale, et eelnimetatud kontrollitaktika reguleerimine kehtivas seaduses on olulisem. Reaalajas kontrolli läbiviimist pole täies ulatuses lõpetatud, kohtud on jõudnud kontrollitaktika seaduslikkust analüüsid erinevate otsusteni ning kohtulahendeid on ilmumas veelgi. Mõne lahendiga oleks vaja jõuda riigikohtuni. Veel parem oleks aga õigusselguse huvides täiendada MKS-i § 59 lg-t 1 sättega, mis annaks maksuhaldurile õiguse reaajas kontrolli teostamiseks.

⁸¹ Lisa 2.

⁸² Lisa 3.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli Maksu- ja Tolliameti maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega. Teema on aktuaalne, sest kohus on arutanud nii menetluseta kontrolli kui reaalses kontrolli läbiviimise seaduslikkust, kuid pole jõudnud üksmeelele, kas reaalses kontroll on kehtivate õigusaktidega lubatud või mitte. Probleem seisneb selles, et kontrollitaktika muudatuste õiguspärasust on maksuhaldur ja kontrollitavad tõlgendanud erinevalt, samuti on erinevatel seisukohtadel ka Eesti kohtud.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida MTA rakendatud kontrollitaktika muudatuste kooskõla õigusaktidega. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksumenetluse põhimõtetest. Kuna maksuõigus on haldusõiguse eriosa tuleb maksumenetluse läbiviimisel austada kõiki haldusmenetluse üldpõhimõtteid, põhiseaduslikke õigusi ja vabadusi ning arvestada õigusriigi põhimõtetega. Maksuhaldur peab talle seadusega antud pädevust kasutades kontrollima maksude arvestamise ja tasumise õigsust, määrama tasumisele kuuluva summa või nõudma sisse maksuvõla. Seejuures tegema seda võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulusi ja ebamugavusi ning pöörates tähelepanu maksumaksja kui nõrgema poole õiguste kaitsele.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksumenetluse praktikast Eestis. Maksukontroll on kujunenud üha aeganõudvamaks ja keerulisemaks ning tagantjäreli kontrollimine on kaotanud pettuste vastu võitlemisel oma mõju. Selleks, et viia maksumenetlus läbi kiiremini ja efektiivsemalt, keskendudes maksupetturite kontrollimisele ning koormates võimalikult vähe ausat maksumaksjat võttis MTA kasutusele menetluseta kontrolli ja reaalses maksumenetluse.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida erinevaid hinnanguid maksukontrolli taktika muudatustele, sealhulgas menetluseta kontrolli ja reaalses kontrolli puudutavaid kohtulahendeid. MTA on olnud seisukohal, et mõningaid valdkondi, peamiselt sularahas arveldavad sektoreid, ja toiminguid ei saa operatiivselt ja tõhusalt tagasiulatuvalt kontrollida, mistõttu on vaja kontroll läbi viia reaalses. Maksukohustuslased on seevastu seisukohal, et MKS-is puuduvad sätted, mis

annavad maksuhaldurile õiguse kontrollida maksumaksja tegevust enne maksustamisperioodi maksudeklaratsiooni esitamise ja maksu tasumise tähtpäeva. Lõputöö koostamise hetkeks on avalikustatud kolm reaalajas kontrolli puudutavat kohtulahendit, milles on kohtutel maksuhalduri õigustest ja õigusaktide seaduslikkuse tõlgendamisest erinev arusaam. Kõrgeim, Ringkonnakohtu väljastatud otsus, tunnustab Maksu- ja Tolliameti seisukohta, kuid sellegipoolest ei taga olemasolevad kohtulahendid veel reaalajas kontrolli osas õigusselgust.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida muudetud kontrollitaktika koosõla õigusaktidega. Menetluseta kontrolli seaduslikkuse analüüsimisel jõuti järeldusele, et toimingu rakendamine oli vastuolus seadustega, kuid praktikas tulemuslik. Analüüsid reaalajas kontrolli seaduslikkust jõuti arusaamale, et eelnimetatud kontrollitaktika reguleerimine kehtivas seaduses on olulisem. Reaalajas kontrolli läbiviimist pole täies ulatuses lõpetatud, kohtud on jõudnud kontrollitaktika seaduslikkust analüüsid erinevate otsusteni ning kohtulahendeid on ilmumas veelgi. Mõne lahendiga oleks vaja jõuda riigikohtuni, või veel parem, täiendada õigusselguse huvides seadust sättega, mis annaks maksuhaldurile õiguse reaalajas kontrolli ja ka menetluseta kontrolli teostamiseks.

MTA rakendatud menetluseta kontrolli ja reaalajas kontrolli õiguslikkuse analüüsimise järel tehti kaks ettepanekut seaduse täiendamiseks. Esiteks tunnustab autor varem Kaspar Raudla poolt kaitstud lõputöös tehtud ettepanekut täiendada MKS §-i 60 punktiga, mille kohaselt on maksuhalduril enne maksumenetluse alustamist õigus küsida teavet, mis aitab otsustada menetluse vajaduse üle. Teiseks tuleks reaalajas kontrolli õigusselguse suurendamiseks täiendada MKS-i § 59 lg 1. Autor täiendaks antud punkti lausega: maksuhaldur otsustab, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutusõigusest, milline on kontrollitav periood, sõltumata sellest, kas maksustamisperioodi kohta esitatava maksudeklaratsiooni esitamise ning maksu tasumise tähtaeg on saabunud.

Tulenevalt sellest, et lõputöö käsitles vaid maksukontrolli taktika õiguslikkuse analüüsi, saaks edaspidi uurida, kui suurt mõju avaldab reaalajas kontrolli läbiviimine maksukohustuslasele pikemas perspektiivis. Kuivõrd suurenevad ressursimahukuse tõusust tulenevad kulud võrreldes tavakontrolliga ja kui palju enam laekub makse ühe maksukohustuslase kohta.

SUMMARY

The title of the graduation thesis is „The constancy with the law of changes implemented in Estonian Tax and Customs Board’s tactics of fiscal control“. It is written in Estonian and consists of 47 pages, including 8 pages of appendixes. The author has used 40 sources, which are all referred to in the text.

The subject is vital because the Estonian court has taken into discussion the legality of real-time control and checking without commencing a proceeding. As of today the courts have not reached a verdict if real-time control is a valid legislation.

The thesis aims to analyse the implemented fiscal control method and the consistency of legislations in the Estonian Tax and Customs Board’s. In order to achieve the purpose of the thesis, the author has set the following research assignments:

1. To give an overview of the principles of tax proceedings.
2. To give an overview of the practice of tax proceedings in Estonia.
3. To analyse the various assessments of changes in the fiscal control tactics.
4. To analyse the consistency of legislations in the changed control tactics.

The goal of the thesis was reached. As a result of the thesis author made two proposals to supplement the Taxation Act. Firstly, Taxation Act § 60 should be supplemented with a new point that gives the tax authority the right to ask for information before starting a tax proceeding to help determine whether it is necessary to start the procedure above. Next, in order to give easier understanding of real-time control the Taxation Act § 59 (1) should be supplemented with the following sentence: the tax authority decides on the basis of the law the nature of the controlled period, regardless of the fact whether the deadline for filing a tax return declaration and the date for the year’s tax payment has passed or not.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 – RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.
2. Haldusmenetuse seadus, 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8.
3. *Korteriühistu Tiiru Tosin kaebus Keila Linnavolikogu otsuse tühistamise ja detailplaneeringu kehtestamiseks kohustamise nõudes*, haldusasi nr 3-3-1-62-02, Tallinna Halduskohus, 06.11.2002.
4. Lang, M., et al, *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2010).
5. Lehis, L., *Maksuõigus*, teine trükk, (Tallinn: Juura, 2009).
6. Lehis, L. „Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses“, *Juridica* (1997), nr 3, 128-136.
7. Lehis, L., „Means Ensuring Protection of Taxpayers' Rights in Estonian Tax Law“, (*Juridica International* 1999), nr 4, 100-107.
8. Lemendik, K., *Intervjuu „Maksu- ja Tolliameti maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega“*, teemal *Maksu- ka Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitjaga*. (Intervjuu viis läbi Karola Kuum, 13.03.2014 Tallinnas).
9. Lillemets, K. „Maksumoraal maksukuulekuse mõjutajana“, <www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10478> (27.02.2014).
10. Lillemets, K. „Maksumoraal, selle mõjutegurid, hindamise võimalused ja probleemid Eesti näitel“, <www.mattimar.ee/publikatsioonid/majanduspoliitika/2010/39_Kerly_Lillemets.pdf> (27.02.2014).

11. Lorents, K., *Intervjuu „Maksu- ja Tolliameti maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega“ teemal Maksu- ka Tolliameti juriidilise osakonna peajuristiga* (Intervjuu viis läbi Karola Kuum, 18.03.2014 Tallinnas).
12. Kaplow, L., *The Theory of Taxation and Public Economics* (Princeton University Press, 2008).
13. *LucasOilTrans OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 26.03.2012.a korralduse nr 12.2-3/7044-1 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-12-870, Tartu Ringkonnakohus, 21.11.2013.
14. Maksu- ja Tolliamet „Ehitusvaldkonna kontroll“, <www.emta.ee/index.php?id=14753>, (29.03.2014).
15. Maksu- ja Tolliamet, „Kontrolli hea tava“ seisuga 18.08.2010.
16. Maksu- ja Tolliamet, „Maksuhaldur annab 1300 ettevõttele võimaluse parandada oma maksukäitumist“ (2011), <www.emta.ee/index.php?id=31405>, (29.03.2014).
17. Maksu- ja Tolliamet, „Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016“, <www.emta.ee/doc.php?34037> (08.04.2014).
18. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus, 06.10.2008 nr 29 - RTL 2008, 84, 1168 ... RT I, 07.01.2014, 19.
19. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 31.01.2014, 13.
20. *Nimeta Management OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 07.11.2012 korralduse nr 12.2-3/10035-3 tühistamise nõudes*, haldusasi nr 3-12-2434, Tallinna Halduskohus, 16.09.2013.
21. Nõlv, M ja Kivistik., V., „Maksuhaldur nõuab ebaseaduslikult andmeid“, *Äripäev*, (2012), <www.aripaev.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=A0227F6C-8983-4103-BFFE-3B65E897913B> (29.03.2014).

22. Nõlv, M. ja Kivistik, V., „Maksu- ja tolliamet tahab tulevikku kontrollida“ (2013),
<www.aripaev.ee/default.aspx?publicationid=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&paperarticleid=a8aa7612-efb2-48ec-8fb5-fe3c696584cd>, (29.03.2014).
23. Nõlv, M., „Maksuhaldur viib läbi reaalajas kontrolle“ (2013),
<www.hansalaw.com/maksuhaldur-viib-labi-reaalajas-kontrolle-2/> (29.03.2014).
24. OÜ TAO MV kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 25.04.2012 kirja nr 12.2-4/22898-1 tühistamise nõudes, haldusasi nr 3-12-1089, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus, 17.08.2012.
25. Paade, R., „Maksuamet lähtub seadusest“ (2013),
<www.aripaev.ee/Print.aspx?PublicationId=6c8d104c-1ece-4063-ad86-7044b5013dea>
(12.04.2014).
26. Peeters, B., *et al*, „The concept of tax“, EATLP International Tax Series Volume 3 (Amsterdam: EATLP 2005) p 108.
27. Pilv, A., Kergandberg, E. ja Lentsius, M., *Maksumenetlus*, (Äripäeva Kirjastus, 2006).
28. Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ seisuga 01.04.2013,
<www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> (27.02.2014).
29. Randlane, K., *Maksukorraldus*, (Tallinn : Sisekaitseakadeemia, 2006).
30. Raudla, K., „Maksukäitumise parandamise meetmete mõju ehitussektoris“, lõputöö, Sisekaitseakadeemia Finantskolledž (2013).
31. Raudsepp, P., „Reaalajas maksukontroll on seaduse rikkumine“ (2013),
<www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/uudiskiri.Maksu-ja-tolli%C3%B5igus.2013-06-11.est.html>, (29.03.2014).
32. Riigikontrolli kontrolliaruanne, „Maksukontrolli korraldus“ (2006),
<www.riigikontroll.ee/tabid/215/Audit/1935/WorkerTab/Audit/WorkerId/97/language/et-EE/Default.aspx> (14.04.2014).
33. Romano, C., *Advance tax rulings and principles of law : towards a European tax rulings system?*, (Amsterdam : IBFD, 2002).

34. Ros, V., „The principles of taxes administration“,
<cks.univnt.ro/uploads/cks_2013_articles/index.php?dir=1_Juridical_Sciences%2F&download=cks_2013_law_art_088.pdf> (13.05.2014).
35. Ruusmaa, T., *Intervjuu „Maksu- ja Tolliameti maksukontrolli taktika muudatuste kooskõla õigusaktidega“ teemal Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialistiga* (Intervjuu viis läbi Karola Kuum, 29.03.2014 Tallinnas).
36. Svetlana Mastovitš'i kaebus Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks, Riigikohtu halduskolleegiumi asi nr 3-3-1-26-02, 19.06.2002.
37. Triipan, M. „Proportsionaalsuse põhimõte ja Euroopa Liidu õigus“, *Juridica* (2006), nr 3, 151-158.
38. Unico Gold OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 01.10.2012 korralduse nr 12.2-3/10736-1, 15.10.2012 korralduse nr 12.2-3/10736-2 ja 16.10.2012 korralduse nr 12.2-3/10736-3 tühistamiseks, haldusasi nr 3-12-2240, Tallinna Halduskohus, 15.03.2013.
39. Vallaste, V., *Maksuseadus ja praktika* (Tallinn: K- kirjastus 2001).
40. *Õiguskantsleri taotlus Kuressaare Linnavolikogu 27. mai 2004. a määruse nr 17 punkti 1 kehtetuks tunnistamiseks, põhiseaduslikkuse järelevalve asi nr 3-4-1-5-05, põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 13.06.2005, lõik 16.*

LISAD

LISA 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendik`uga

Tallinnas, 13. märts 2014

Karola Kuum: Miks otsustas Maksu- ja Tolliamet hakata reaalamet kontrolli läbi viima?

Kaido Lemendik: Reaalamet kontrolli vajadus tekkis seetõttu, et pettuste vastu võitlemisel ning tagantjärele kontrollimisel ei olnud mõju. Sel hetkel, kui oli maksudeklaratsiooni esitamise aeg oli pettus juba ära tehtud ning ajaks, kui maksuhaldur oli oma kontrolliga lõpule jõudnud ja teinud äriühingule määramise ei olnud äriühingul enam varasid ja riik oli maksuraha kaotanud.

Karola Kuum: Mis on reaalamet kontrolli eelised juba deklareeritud perioodi (edaspidi tavakontrolli) ees?

Kaido Lemendik: Eeliseks on operatiivsus ja tehingute tegemise/töö tegemise juures olemine ja vahetu kontroll. Eesmärgiks on ära hoida võimalik tekkiv maksukahju. Sellise kontrolli juures ei ole võimalik ainult paberi peal tehinguid teha vaid peab füüsiliselt ka kaupa ette näitama ja seetõttu on pettus oluliselt raskendatud. Ümbrikupalga maksmise kahtluse puhul on võimalik fikseerida tegelikud töö tegijad antud ajamomendil (nt ehituses, kui minna kontrollima pärast deklaratsiooni kuupäev, võib objekt juba valmis olla ja tegelikke ehitajaid ei pruugigi teada saada).

Karola Kuum: Kas läbiviidavad reaalamet kontrollid on olnud siiani tulemuslikumad kui tavakontrollid, kulutades vähem ressursse ning teiselt poolt vähendades maksupettuste arvu ja suurendades maksutulu?

Kaido Lemendik: Reaalamet kontrollid on ressursimahukad, kuid suurte pettuste puhul vajalikud kuna pettus muutub raskemini läbiviidavad ja oleme näinud ka olulist mõju (nt toitlustuses kasvavad käibed 2-4 korda, ehituses fikseerime 26% töötajaid, kes pole 3 kuud varem olnud ühelgi maksudeklaratsioonil palgasaajatena, kütusefirma ei osta enam millegipärast plastikgraanuleid ja ei vii neid enam Lätti, kui me kohal olema jne)

Karola Kuum: Kas MTA teostab reaalamet kontrolle ka praegu?

Kaido Lemendik: Seoses kohtuvaidlustega ja õigusselguse saabumiseni teostame reaajas kontrolli vaid väga üksikudel juhtudel. Viimased kohtulahendid on samas olnud meile positiivsed, kuid need vaidlused ei ole veel lõplikud vaid on Ringkonnakohtu tasemel.

Karola Kuum: Milliste maksuriskide maandamiseks, milliste maksude osas ja millises valdkonnas reaajas kontrolli kõige enam läbi viiakse?

Kaido Lemendik: Sektoritest toitlustus- ja majutus (ümbrikupalk ja käibe varjamine), ehitus (ümbrikupalk) ja kõik muud sektorid/kaubad (fiktiiivsete arvete kasutamine).

Karola Kuum: Enne reaajas kontrolli rakendamist viis MTA läbi ka menetluseta kontrolli ehk kogus maksumaksjatelt menetluseväliselt eelinfot, otsustamaks kas alustada maksukontrolli või mitte. Selle toiminguga osas väljastatud kohtulahendid olid MTA suhtes negatiivsed. Kas MTA palub endiselt sel või uuendatud viisil enne maksukontrolli alustamist isikutel teavet ja dokumente esitada?

Kaido Lemendik: Ei. Kui küsime dokumente või selgitust millegi tõendamiseks, siis on tegu kontrolliga. Küll juhime endiselt maksumaksjate tähelepanu võimalikele valeandmetele deklaratsioonides, kuid seda ilma dokumentide ja vastuste küsimiseta (nt meie andmetel olete müünud metsa 5000 euro eest, kuid te pole saadud tulu deklareerinud. Palume üle vaadata ja esitada deklaratsiooniparandus)

Karola Kuum: Milline oli menetluseta kontrollide läbiviimise peamine eesmärk?

Kaido Lemendik: Mitte koormata liigselt maksumaksjaid süvakontrollide läbiviimisega ning anda võimalus neil endil deklaratsioone ise parandada ning esitada selgitusi ning tõendada maksuhalduri kahtluste mitte paika pidavust. Seeläbi jõudsime oluliselt suurem hulga maksumaksjateni.

Karola Kuum: Kas menetluseta kontrollid täitsid oma eesmärgi ning andsid soovitud tulemuse? Kui jah, siis millise?

Kaido Lemendik: Jõudsime oluliselt suurema arvu maksumaksjateni ning ei koormanud neid kontrollidega, kus sooviksime paljude tehingute osas selgitusi.

Karola Kuum: Kas Teil on lisaks vastustele eelnevatele küsimustele jagada täiendavalt infot uuenduslike kontrollimetoodikate, sh reaajas ning menetluseta kontrolli kohta?

Kaido Lemendik: Ei

Karola Kuum: Kas MTA on võtnud lisaks menetluseta kontrollile ja reaalajas kontrollile kasutusele veel mõne uuendusliku kontrolli taktika?

Kaido Lemendik: Ei

LISA 2. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti juriidilise osakonna peajurist Karolin Lorents`iga

Tallinnas, 18. märts 2014

Karola Kuum: Seadus ei näe otseselt ette õigust kontrollida maksustamisperioodi, mille kohta on deklaratsioon veel esitamata. Kuidas tõlgendada haldusmenetluse seaduse põhimõtet „kõik, mis pole seadusega otseselt lubatud on keelatud“ antud juhul MTA tegevuse kasuks ning mitte kahjuks?

Karolin Lorents: Leiame, et maksukorralduse seadusest (MKS) tuleneb maksuhalduri õigus nn reaalarajas kontrolli teostamiseks (MKS § 10 koostoimes §-dega 59, 60, 61 ja 62).

Õigusakti tõlgendamisel ei saa lähtuda üksnes grammatiliselt tõlgendamisest. Tuleb kasutada ka teleoloogilist, samuti süstemaatilist ja muid tõlgendamismeetodeid. Antud küsimuse kontekstis tähendab see seda, et reaalarajas kontrolli võimalikkust tuleb hinnata seadusandja eesmärki ning MKS süsteemset ülesehitust silmas pidades.

MKS § 10 lg 1 järgi kontrollib maksuhaldur MKS ja maksuseaduste täitmist, kasutades talle selleks seadusega antud pädevust. MKS § 10 lg 2 sätestab maksuhalduri ülesanded: 1) kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras; 2) arvestada ja määrata seadusega sätestatud juhtudel tasumisele kuuluv maksusumma ja intress ning tagastada enammakstud või hüvitatavad summad; 3) nõuda sisse maksuvõlad; 4) kohaldada maksuseaduste rikkujate suhtes seadusega lubatud sunnivahendeid ja karistusi. MTA ülesanne on mh kaitsta ühiskonda ja seaduslikku majandustegevust; jälgida maksude tasumist; tõkestada kaupade ebaseaduslikku käitlemist ja ennetada, tõkestada ning avastada maksualaseid süütegusid. Sealhulgas on kontrolliosakonnal ülesanne ennetada ja tõkestada MKS-i ja maksuseaduste rikkumisi.⁸³ MTA pädevust reaalarajas kontrolli teostamiseks tuleb hinnata just eelneva valguses.

Maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades

⁸³ Maksu- ja Tolliameti põhimäärus, 06.10.2008 nr 29 - RTL 2008, 84, 1168 ... RT I, 07.01.2014, 19, § 6, § 7 p-d 2, 6 ja 8

menetlusosaliste õiguste kaitse (MKS § 10 lg 3). Selleks, et kontroll oleks võimalikult efektiivne, tuleb seda alustada ajahetkel, mis on võimalikult lähedane maksustatavatele sündmustele. Üksnes nii on MTA-l võimalik täita võimalikult efektiivselt eelnevalt toodud talle seadusega pandud ülesandeid.

Mööname, et MKS § 10 lg-s 2, § 60 lg-s 1, § 62 lg-s 1 ja §-s 72 ei ole *expressis verbis* välja toodud, et kontrolli võiks teostada ka reaajas. Samas märgime, et MKS § 10 näol on tegemist määratlemata õigusmõisteid sisaldava õigusnormiga, mida saab sisustada kaalutusõiguse kaudu. Määratlemata õigusmõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegerides normi täpsustamise seaduse rakendajale⁸⁴. MTA arvates võimaldavad MKS § 10 lg 1 ja 2 kontrolli jooksva perioodi kohta, st koguda tulevikus maksustamisel oluliseks osutada võivaid tõendeid. Ka MKS § 82 toetab reaalkontrolli võimalust, sätestades, et nii (minevikus tekkinud) maksukohustuse täitmise kontrollimisel kui ka (tulevikus) maksu määramisel lähtub maksuhaldur eelkõige (kuid mitte ainult) esitatud deklaratsioonidest, raamatupidamisarvestusest ja muust maksukohustuslase enda peetud arvestusest. Seega on ka selle sätte näol tegemist määratlemata õigusmõisteid sisaldava õigusnormiga, mis samuti võimaldab MTA hinnangul maksuhalduril koguda tõendeid jooksva perioodi kohta.

MTA leiab, et eelviidatud õigussätetes sisalduvat määratlematust nagu „kontrollib“ (MKS § 10), „eelkõige“ (MKS § 82) ja „maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks“ (MKS § 61 lg 1, § 62 lg 1, § 56 lg 1) tuleb tõlgendada reaalaja kontrolli võimaldavaks. Teistsuguse tõlgenduse korral, st näha sätteid reaalaja kontrolli mitte võimaldavatena, välistaks see ebamõistlikus ulatuses võimaluse täita mitmeid maksuhaldurile asetatud ülesandeid, nagu ennetada, tõkestada ning avastada maksuseaduste rikkumisi ja muu eespool osutatu.

Sedastades, et MKS ei sätesta sõnaselgelt reaajas kontrolli instituuti, tuleb samas tähele panna, et MKS ei sisalda sõnaselgelt ka järelkontrolli instituuti. MKS eristab vaid üksikkontrolli ja revisjoni (MKS § 59 lg 2). Teisiti öeldes, MKS ei erista sõnaselgelt ega ka seaduse struktuuri tasandil kontrolli liike sõltuvalt sellest, millisel ajahetkel need on alustatud. Seega ei ole

⁸⁴ Õiguskantsleri taotlus Kuressaare Linnavalikogu 27.mai 2004. a määruse nr 17 punkti 1 kehtetuks tunnistamiseks, põhiseaduslikkuse järelevalve asi nr 3-4-1-5-05, põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 13.06.2005, lõik 16

seadusandja pidanud vajalikuks piirata maksuhalduri pädevust üksnes deklaratsiooni esitamise järgse perioodiga.

MKS sätetest ei tulene piirangut, millise ajaperioodi osas on maksuhalduril õigus maksukohustuslast kontrollida. MKS sätestab aegumistähtaja, mille jooksul on isikut õigus kontrollida (MKS § 98). Kontrollipädevus ei ole MKS tasandil seotud deklaratsiooni esitamise hetkega.

Tulenevalt MKS §-dest 10 ja 59 on maksuhalduril kohustus kontrollida maksuseaduste täitmist ükskõik millise maksukohustuslase poolt ning saada selleks teavet ja dokumente maksukohustuslaselt endalt ja teatud seaduses nimetatud tingimustel ka kolmandatelt isikutelt. Selline teabe küsimise õigus ei ole MKS-s ajalise piiranguna deklaratsiooni esitamisest sõltuvusse seatud. Maksuhalduril on menetluse läbiviimise osas kaalutusõigus (MKS § 12). Sealjuures arvestab maksuhaldur, et mida ulatuslikum on diskretsiooniruum ja keerukam õiguslik ning faktiline olukord, seda põhjalikum peab olema menetluse läbiviimist põhjendava korralduse motivatsioon.⁸⁵

Eelnevast tulenevalt ei ole siinkohal asjakohane ka viidata põhimõttele „kõik, mis pole seadusega otseselt lubatud on keelatud“, sest maksuhaldurile tuleneb MKS-st õigus reaalajas kontrolli läbiviimiseks.

Karola Kuum: Eesti kohtud on olnud siiani vastuolulisel seisukohadel, kas MTA poolt läbiviidav reaalajas kontroll on seaduspärane või mitte. Millistele seaduse paragrahvidele on MTA reaalajas kontrolle läbi viies tuginenud?

Karolin Lorents: Leiame, et MKS-st tuleneb maksuhalduri õigus nn reaalajas kontrolli teostamiseks (MKS § 10 koostoimes §-dega 59, 60, 61, 62 ja 72). Konkreetne õiguslik alus sõltub ka sellest, kellele (nt kas maksukohustuslane või kolmas isik) ja milliseks toiminguks (nt dokumentide esitamine või vaatlus) on korraldus adresseeritud.

Karola Kuum: Kas olete nõus väitega, et seadusandja ei saa iialgi välja mõelda ja õiguslikult ära reguleerida kõiki elus ettetulevaid nähtusi ja protsesse ning sellest tulenevalt on maksupettuste vähendamiseks maksuseadustes tehtavad muudatused/täiendused vajalikud?

⁸⁵ *Korteriühistu Tiiru Tosin kaebus Keila Linnavolikogu otsuse tühistamise ja detailplaneeringu kehtestamiseks kohustamise nõudes*, haldusasi nr 3-3-1-62-02, Tallinna Halduskohus, 06.11.2002, lõik 8

Karolin Lorents: Leiame, et ühe korraga ja lõplikult ei saa iialgi välja mõelda ja õiguslikult ära reguleerida kõiki elus ettetulevaid nähtusi ja protsesse. See tähendaks seadusandluse kivistumist, mis ei arvestaks asjaoluga, et meid ümbritsev elu on pidevas muutumises.

Samamoodi arenevad erinevad maksupettuste viisid ning praktikas tuleb esile probleeme, mida seadusandjal ei olnud võimalik õigusakti loomisel ette näha. Samas ei pruugi pettuste lahendamiseks olla alati vajalik muuta maksuseadust, vaid tegemist võib olla ka olukorraga, kus piisab maksuhalduri praktika muutmisest.

Uute pettuste ilmsikstulekul tuleb alati kaaluda, kas probleemi lahendamiseks on muid viise peale õigusakti muutmise. Kui teised efektiivsemad ja isikut vähem koormavad meetmed puuduvad ning õigusakti muudatusel on eeldatavalt soovitud mõju, on põhjendatud õigusakti muutmine.

Karola Kuum: Kas seoses taktikaliste uuendustega (menetluseta kontroll ja reaalamal kontroll) on MTA teinud ettepanekuid seaduse muutmiseks/täiendamiseks? Kui jah, siis palun võimaluse korral täpsustada.

Karolin Lorents: Oleme kohtumistel Rahandusministeeriumiga väljendanud seisukohta, et MKS-i regulatsiooni oleks otstarbekas täiendada suurema õigusselguse ja õiguskindluse huvides reaalamal kontrolli instituuti reguleerivate sätetega.

LISA 3. Intervjuu Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Tanel Ruusmaa`ga

Tallinnas, 29. märts 2014

Karola Kuum: Kas Rahandusministeeriumi hinnangul on kehtiva MKS-i järgi alust reaalamajanduse perioodi osas maksukontrolli läbi viia?

Tanel Ruusmaa: Rahandusministeeriumi hinnangul on maksuhalduril õigus enne maksudeklaratsiooni esitamist läbi viia üksikjuhtumi kontrolli. Maksukorralduse seadus (edaspidi MKS) ei sätesta, millisel ajahetkel võib maksuhaldur hakata kontrollima maksukohustuslase maksuarvestust. MKS annab maksuhaldurile üldiselt õiguse kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras (MKS § 10 lg 2 p 1). Sellise kontrolli läbiviimiseks kasutatavad meetmed on toodud MKS 6. peatükis ja ka sealt ei leia ajalist piirangut, mis keelaks maksuhalduril nõuda tõendeid või teha muid toiminguid enne deklaratsiooni esitamist või annaks õiguse seda teha üksnes pärast deklaratsiooni esitamist. Maksuhalduril on õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente (MKS § 59 lg 2). Eeltoodust tuleneb, et maksuhalduril on MKS §-dest 10 ja 59 tulenevalt kohustus ja pädevus kontrollida maksuseaduste täitmist ükskõik millise maksukohustuslase poolt ning saada selleks teavet ja dokumente maksukohustuslaselt endalt ja teatud seaduses nimetatud tingimustel ka kolmandatelt isikutelt. Meie seisukohta toetavad kaks ringkonnakohtu otsust, millest üks ka jõustunud (Tartu Ringkonnakohtu 21.11.2013 otsus nr 3-12-870).

Karola Kuum: Kas peate vajalikuks õigusselguse huvides MKS-i regulatsiooni täiendamist selliselt, et maksuhalduril oleks õigus reaalamajanduse perioodi osas maksukontrolli läbi viia?

Tanel Ruusmaa: Kuna maksuhalduril on Rahandusministeeriumi hinnangul MKS §-de 10 ja 59 kohaselt õigus enne maksudeklaratsiooni esitamist läbi viia üksikjuhtumi kontrolli, siis ei pea põhjendatuks täiendada MKS-i regulatsiooni.