

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Karin Kibuspu

HALDUSAKTI KÄTTETOIMETAMISE PROBLEEMID EESTI  
MAKSUÕIGUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Lillemets, MPA

Tallinn 2011

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011
Töö pealkiri: Haldusakti kättetoimetamise probleemid Eesti maksuõiguses	
Töö autor: Karin Kibuspu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
<p>Lühikokkuvõte: Lõputöö on kirjutatud teemal Haldusakti kättetoimetamise probleemid Eesti maksuõiguses. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 47 leheküljest (sisuline osa 44 lehekülge, lisad 3 lehekülge). Lõputöö koostamisel on kasutatud 33 allikat, millele on viidatud. Töö on aktuaalne, sest Maksu- ja Tolliametil on plaanis vähendada kliendi halduskoormust ja sealjuures hoida kulusid kokku. Nimelt halduskoormuse optimaalne tase kliendi jaoks tuleb saavutada nii, et ametnikud ülesandeid täites jääksid tulemuslikuks ja kulutõhusaks. Autorile teadaolevalt pole antud teema raames varasemaid uurimusi läbi viidud.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida haldusakti kättetoimetamisega tekkivaid probleeme Eesti maksuõiguses. Eesmärgi saavutamiseks autor:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Annab ülevaate haldusaktidest Eesti maksuõiguses.</li><li>2. Annab ülevaate haldusakti kättetoimetamise võimalustest.</li><li>3. Analüüsib antud valdkonnaga seotud kohtulahendeid.</li><li>4. Analüüsib haldusakti kättetoimetamisest tulenevaid probleeme Maksu- ja Tolliameti näitel.</li></ol> <p>Autor analüüsis haldusakti kättetoimetamisega seotud probleeme Eesti maksuõiguses ja jõudis töö tulemusena järelduseni, et maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamise tulemuslikumaks ning ökonoomsemaks muutmiseks on vaja õigusaktide regulatsiooni sätteid täiendada. Lõputöö eesmärk täideti.</p>	
Võtmesõnad: haldus, haldusõigus, haldusmenetlus, haldusakt, halduskoormus, maksuõigus, maksukorraldus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>administration, administrative law, administrative procedure, administrative act, administrative burden, tax law, tax systems</i>	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Kerly Lillemets	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. MAKSUHALDURI HALDUSAKTID JA NENDE KÄTTETOIMETAMISE VÕIMALUSED .....	6
1.1. Haldusaktid Eesti maksuõiguses.....	6
1.2. Haldusaktide kättetoimetamine lähtuvalt seaduse regulatsioonist.....	14
2. HALDUSAKTIDE KÄTTETOIMETAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID.....	23
2.1. Haldusaktide kättetoimetamisega seotud kohtulahendid.....	23
2.2. Haldusaktide kättetoimetamisest tulenevad probleemid.....	31
KOKKUVÕTE .....	38
SUMMARY .....	40
VIIDATUD ALLIKAD .....	41
LISAD.....	45
Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti ametnikuga nr 1 .....	45
Lisa 2. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti ametnikuga nr 2 .....	46

## SISSEJUHATUS

Era- ja avalik-õiguslike isikute omavaheliste suhete erimeelsused on Eesti õigussüsteemis tekitanud palju vaidlusi, mis avaldub Riigikohtu sellekohastes lahendite arvukuses. Nimelt on eelmisel kümnendil haldusajade, sealhulgas haldusakti kättetoimetamisega seotud haldusajade, menetlustaotluste arv võrreldes 1990ndate aastatega pea kolmekordistunud.

Töös keskendutakse Maksu- ja Tolliameti kui riikliku maksuhalduri ametnike poolt väljastatavatele haldusaktidele. Antud valdkonda reguleerivast maksukorralduse seadusest tulenevad täpsed nõuded haldusaktidele, ent paraku on dokumentide kättetoimetamise regulatsioon tekitanud probleeme haldusakti teatavakstegemisel adressaadile.

Töö teema on aktuaalne, sest Maksu- ja Tolliametil on plaanis vähendada kliendi halduskoormust ja sealjuures hoida kulusid kokku. Nimelt halduskoormuse optimaalne tase kliendi jaoks tuleb saavutada nii, et maksuhalduri ametnikud ülesandeid täites jääksid tulemuslikuks ja kulutõhusaks.

Lõputöö probleem seisneb selles, et kuidas muuta maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine resultatiivsemaks ja ökonoomsemaks.

Töö eesmärgiks on analüüsida haldusakti kättetoimetamisega tekkivaid probleeme Eesti maksuõiguses.

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitatud uurimisülesanded on järgmised:

1. Antakse ülevaade haldusaktidest Eesti maksuõiguses.
2. Antakse ülevaade haldusakti kättetoimetamise võimalustest.
3. Analüüsitakse antud valdkonnaga seotud kohtulahendeid.
4. Analüüsitakse haldusakti kättetoimetamisest tulenevaid probleeme Maksu- ja Tolliameti näitel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade maksuhalduri poolt väljastatavatest haldusaktidest ja nende kättetoimetamisest.

Teises peatükis analüüsitakse haldusakti kättetoimetamisega seotud probleeme kohtupraktika ja Maksu- ja Tolliameti näitel ning pakutakse lahendusi antud valdkonna täiustamiseks.

Lõputöös kasutatakse teoreetilisele uurimusele omast metoodikat, mis seisneb olemasoleva teabe analüüsis ning mida seotakse autori seisukohtadega. Kasutatakse materjale, mis antud valdkonda reguleerivad ehk 09.05.2011 seisuga õigusaktide redaktsioone ning selle valdkonna alast teabekirjandust.

Empiirilise uuringu andmekogumismeetodina kasutatakse kvalitatiivset meetodit. Lõputöö valmimise käigus viiakse läbi kvalitatiivsed poolstruktureeritud intervjuud maksuhalduri ametnikega. Lisaks sellele analüüsitakse Riigikohtu lahendeid, mis puudutavad haldusakti kättetoimetamisega seotud probleeme. Andmeanalüüsi osa on kvalitatiivne tekstianalüüs.

# 1. MAKSUHALDURI HALDUSAKTID JA NENDE KÄTTETOIMETAMISE VÕIMALUSED

## 1.1. Haldusaktid Eesti maksuõiguses

Eesti maksuõigust reguleerivas maksukorralduse seaduses (*edaspidi* MKS) on detailselt sõnastatud haldusakti mõiste ning olemus. Lisaks on fikseeritud haldusaktide erinevad vormid ja liigid. Haldusaktiks võib olla nii otsus, korraldus, nõue või ettekirjutus. Haldusõiguses üldiselt kasutatakse haldusakti terminina riigi õigussüsteemi parandavaid akte, nagu näiteks avalik-õiguslike toiminguid reguleerivate seaduste ja määruste kehtetuks tunnistamine või uuendamine. Ent sellega ei piirdu Eesti õigussüsteemis kehtivad haldusaktid, sinna valdkonda kuuluvad veel Maksu- ja Tolliameti kui riikliku maksuhalduri haldusaktid.

Haldusakti on erinevates teooriates püütud määratleda väga erineval moel. Üldiselt võib öelda, et haldusakt on täitevvõimu õigusakt. Sellisest üldisest määratlusest nähtub, et haldusakt kuulub üldisesse õigusaktide süsteemi, mis oluliselt lihtsustab tema liigitamist. Nii võib haldusaktid liigitada lähtuvalt õigusaktide liigitusest õigustloovateks haldusaktideks ja halduse üksikaktideks. Õigustloovaks haldusaktiks on määrus, üksikaktiks korraldus. Omapäraseks haldusakti liigiks on käskkiri, mis võib olla nii õigustloovaks haldusaktiks kui üksikaktiks.<sup>1</sup>

Haldusakti mõiste on määratletud haldusmenetluse seaduse (*edaspidi* HMS) § 51 lg 1, mis sätestab, et haldusakt on haldusorgani poolt haldusülesannete täitmisel avalik-õiguslikus suhtes üksikjuhtumi reguleerimiseks antud, isiku õiguste või kohustuste tekitamisele, muutmisele või lõpetamisele suunatud korraldus, otsus, ettekirjutus, käskkiri või muu õigusakt<sup>2</sup>. Haldusakt on üldmõiste. See tähendab, et dokumendi käsitlemine haldusaktina ei sõltu dokumendi nimetusest (nt ettekirjutus, otsus, korraldus või käskkiri), vaid sisust.

---

<sup>1</sup> Sõlg, R., „Haldusaktid“ (1999), <[www.riigikantselei.ee/arhiiv/atp/Koolitus/oppematerjal/haldusaktid.html](http://www.riigikantselei.ee/arhiiv/atp/Koolitus/oppematerjal/haldusaktid.html)> (20.03.2011).

<sup>2</sup> Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 58, 354...RT I 2009, 27, 164, § 51 lg 1.

Isegi tavaline kiri võib teataval juhul osutada haldusaktiks. Teiste sõnadega, tuleb kontrollida, kas esinevad HMS-i § 51 lõikest 1 tulenevad järgmised tunnused: 1. dokumendi on andnud haldusorgan; 2. haldusorgan tegutseb avalik-õiguslikus suhtes, st teostab täidesaatvat võimu.<sup>3</sup>

HMS-i sama § lõikes 2 on fikseeritud, et üldkorraldus on käsitletav kui haldusakt. See on suunatud üldiste tunnuste alusel kindlaksmääratud isikutele või asja avalik-õigusliku seisundi muutmisele<sup>4</sup>. Üldkorraldus on üldmõiste, nagu seda on haldusakt ning üldkorralduse tunnustega akt võib kanda ja praktikas ilmselt kannabki hoopis teistsugust nime. Kuna üldkorraldus loetakse haldusaktiks, siis olemuslikuks tunnuseks, mis eristab teda üldaktist, on see, et ta reguleerib üksikjuhtumit.<sup>5</sup>

Üldkorralduse eristamise tähtsus seisneb selles, et üldkorralduse võib isik nagu muugi haldusakti vaidlustada halduskohtus, üldaktile aga kohaldatakse põhiseaduslikkuse järelvalve menetlust, mida isik algatada ei saa. Sellest tulenevalt on erisuguselt reguleeritud vaidlustamistähtaeg: üldkorralduse puhul kohaldatakse halduskohtumenetluse seadustikku, kuid üldaktil see tähtaeg puudub. Lisaks erinevad üld- ja üksikaktide vastuvõtmise menetlused ja üld- ja üksikaktide andmise pädevus.<sup>6</sup>

HMS-i § 52 annab võimaluse muuta järjepidev haldusmenetlus astmeliseks. See tähendab, et juba enne menetluse lõppemist saab haldusorgan teatud küsimused otsustada eelnevalt. Otsustatud küsimus muutub nii haldusorgani enda kui menetluses osalejate suhtes õiguslikult siduvaks.<sup>7</sup> Osahaldusakti ja eelhaldusakti suhtes kohaldatakse haldusakti sätteid. HMS-i § 52 lg 1 sätestab, et haldusorgan võib enne asja lõplikku lahendamist lahendada asja osaliselt, mida nimetatakse osahaldusaktiks; ning teha õiguslikult siduvalt kindlaks asja lõplikul lahendamisel tähtsust omava asjaolu, mis on eelhaldusakt<sup>8</sup>. Osa- ja eelhaldusakti suhtes kohaldatakse haldusakti kohta kehtestatud menetlus- ning sisu- ja vorminõudeid. Sellest tulenevalt on eelhaldusaktil ja lõplikul haldusaktil reeglina erinev

---

<sup>3</sup> Parrest, N. ja Aedmaa, A., *Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest* (Tallinn Eesti Vabariigi Riigikantselei, 2005), lk 25.

<sup>4</sup> Haldusmenetluse seadus, *supra nota 2*, § 51 lg 2.

<sup>5</sup> Parrest ja Aedmaa, *Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest, supra nota 3*, lk 26.

<sup>6</sup> Parrest ja Aedmaa, *Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest, supra nota 3*, lk 26.

<sup>7</sup> Parrest ja Aedmaa, *Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest, supra nota 3*, lk 27.

<sup>8</sup> Haldusmenetluse seadus, *supra nota 2*, § 52 lg 1.

kaebetähtaeg ja haldusakti vaidlustamisel võib eelhaldusaktis sisalduva vaidlustamise tähtaeg olla möödunud.<sup>9</sup>

Maksuhaldur kui riiklike ja kohalike maksude kogujana puutub igapäevaselt kokku erinevate haldusaktidega. Nimelt väljastades kas maksuotsuseid või tehes korraldusi võlgade tasumiseks. Haldusaktide sisulised nõuded tulenevad põhiliselt MKS-ist ja HMS-ist. Veel tulenevad seaduse sätetest haldusakti mõiste ning selle väljaandmiseks pädeva organi kriteerium. Haldusakti väljastamisega algatatakse haldusmenetlus, kus on nii väljaandjal kui saajal menetluslikud õigused ja kohustused. Kuid enne menetluse alustamist, peab täpselt teadma, milline haldusakt koostada ning kuidas see isikule kättesaadavaks teha.

Maksuhaldur annab talle seadusega pandud ülesannete täitmiseks korraldusi, otsuseid ja muid haldusakte<sup>10</sup>. Haldusakt on õiguspärane, kui see on antud pädeva haldusorgani poolt selle andmise hetkel kehtiva õiguse alusel ja sellega kooskõlas, proportsionaalne, kaalutusvigadeta ning vastab vorminõuetele. Haldusaktid võivad olla suulised või kirjalikud. Haldusakti adressaadi õigusi piiravad ning talle kohustusi panevad haldusaktid peavad olema kirjalikud ja motiveeritud.<sup>11</sup>

MKS-i § 95 on kirjeldatud maksuhalduri ühte haldusakti, milleks on maksuotsus. Sellega määratakse ja nõutakse sisse maksusumma. Lisaks võidakse maksuotsusega otsustada enammakse tagastamata jätmine.<sup>12</sup> MKS-i § 95 lõigetes 2, 3 ja 6<sup>13</sup> on sätestatud, et maksuotsusest peab selguma, kuidas on tasumisele kuuluv maksusumma määratud. Maksukohustuslase esitatud tõendite täielik või osaline arvestamata jätmine maksusumma määramisel tuleb maksuotsuses motiveerida. Kui maksusumma tasumise eest vastutab solidaarselt mitu maksukohustuslast, on maksuhalduril õigus teha neile ühine maksuotsus. Maksuhaldur võib maksuotsuses esitada maksukohustuslasele veel kõrvalkohustuse täitmise nõude. Ühises maksuotsuses võib esitada lisaks nõude juhul, kui see ei ole suunatud kõigile maksukohustuslastele. Sellisel juhul märgitakse haldusaktis, kelle vastu

---

<sup>9</sup> Parrest ja Aedmaa, *Ülevaatlük õppematerjal haldusõigusest, supra nota 3*, lk 27.

<sup>10</sup> Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150...RT I 2009, 62, 405, § 46 lg 1.

<sup>11</sup> Lillemets, K., *Maksukorraldus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 43.

<sup>12</sup> Lillemets, *Maksukorraldus, supra nota 11*, lk 43.

<sup>13</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota 10*, § 95 lg 2-4 ja 6.



see nõue on esitatud. Maksuotsuse kohta sätestatu laieneb haldusaktidele, mis on antud maksusoodustuse või -vabastuse kohaldamiseks, kui seadusega ei ole sätestatud teisiti.

Maksuotsusega on oma sisult sarnane intressi määramise otsus. Otsuse sisuks on intresside määramine vastavalt MKS-i §-le 115. Tegemist on õigussuhet tuvastava haldusaktiga, sest MKS-i § 115 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane kohustatud ise intresse arvutama ja tasuma. Intressinõuet võib esitada iseseisva haldusaktina või muu haldusakti osana. Valik sõltub sellest, kas intresside arvutamise aluseks olnud maksusumma on tasunud või mitte. Sellest sõltub lisaks veel aegumistähtaeg. Täitemenetluse ajal arvestatud intressi sissenõudmiseks ei tule esitada eraldi intressinõuet.<sup>14</sup> MKS-i § 115 ja 119<sup>15</sup> sätestavad, et kui maksuseaduses ei ole sätestatud teisiti, siis intressinõuet ei esitata, kui intressisumma on väiksem kui 10 eurot. Alammäära ei kohaldata intressi tasaarvestamisel tagastusnõudega ega sundtäitmisel. Kui maksukohustuslane ei ole tasunud intressi, esitab maksuhaldur intressinõude, milles näidatakse viivitatud päevade arv, intressimäär, tasumisele kuuluv intressisumma ja tasumise tähtaeg. Tähtaeg ei või olla lühem kui 10 päeva. Intressinõudele kohaldatakse maksuotsuse kohta käivaid sätteid. Intressinõude võib esitada maksuotsuses, vastutusotsuses, tagastusnõude täitmise otsuses või hoiatuses üheaegselt maksusumma määramise või sissenõudmisega. Kui maksuvõlg nõutakse sisse sundtäitmise korras, arvestab intressi täitemenetlust läbiviiv maksuhaldur või kohtutäitur. Intressi tasumisel tagastusnõude tasaarvestamisega või täitemenetluse ajal ei rakendata intressinõude tasumise tähtaja nõuet ega alammäära ning tasumine toimub jooksvalt.

Lisaks eespool mainitud haldusaktidele on maksuhalduril võimalik isikutele väljastada vastutusotsus. Vastutusotsus tehakse kolmandale isikule, kes seaduse alusel vastutab võõra maksuvõla eest. Vastutusotsuse sisuks ei ole mitte maksusumma määramine, vaid varem fikseeritud maksusumma sissenõudmine uult kohustatud isikult.<sup>16</sup> Vastutusotsuse kohta käivad nõuded on fikseeritud MKS-i § 96<sup>17</sup>. Vastutusotsuses näidatakse vastutuse kohaldamise alus ja maksusumma arvutamise meetodika ning määratakse maksusumma tasumise ja kõrvalkohustuste täitmise tähtaeg, mis ei või olla lühem kui 30 päeva, arvates otsuse kättetoimetamise päevast. Kui maksusumma on määratud maksuotsusega, mida ei ole vastutusotsuse adressaadile kätte toimetatud, lisatakse vastutusotsusele maksuotsuse

---

<sup>14</sup> Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009), lk 150.

<sup>15</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 115 lg 3 ja 4; § 119 lg 3.

<sup>16</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 14, lk 149.

<sup>17</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 96 lg 3 ja 4.

ärakiri ja maksusumma arvutamise meetodikat vastutusotsuses ei näidata. Vastutusotsuses võib teha hoiatuse sundtäitmise algatamise kohta kohustuse täitmatajätmise korral. Vastutusotsuse ärakiri saadetakse maksukohustuslasele, kelle maksu tasumiseks kolmandat isikut kohustati.

Kui seadusega ei ole sätestatud teisiti, võib teha maksusumma tasumiseks kohustava vastutusotsuse maksusumma määramise aegumistähtaja jooksul. MKS-i §-des 38–40 nimetatud isikutele võib teha vastutusotsuse alles pärast seda, kui maksumaksja või maksu kinnipidaja suhtes on alustatud sissenõudmist ning selle tulemusel ei ole õnnestunud kolme kuu jooksul võlga sisse nõuda või kui maksumaksjale või maksu kinnipidajale on välja kuulutatud pankrot. Vastutusotsust ei tehta, kui: 1. maksuvõlga ei ole tekkinud; 2. maksuvõla sissenõudmine on aegunud; 3. maksuvõlg on kustutatud.<sup>18</sup>

Veel on maksuhalduri pädevuses isikule anda õigussuhet tekitav ja koormava sisuga haldusakt, milleks on korraldus. Korraldus sisaldab endas käitumisjuhust, millega pannakse maksukohustuslase kohustusi. Korralduse sisuks võib olla rahaliste või mitterahaliste kohustuste täitmine, teabe nõudmine, tõendite kogumine, maksuvõlgade või kõrvalkohustuste sissenõudmine.<sup>19</sup> MKS-i § 60 lg 2<sup>20</sup> on fikseeritud, et isiku ametiasutusse kutsumiseks annab maksuhaldur kirjaliku korralduse, kuhu on märgitud maksukohustuslase ilmumise koht ja aeg koos selgitusega, mis asjus isik välja kutsutakse. Vajaduse korral antakse kirjalik korraldus veel muudel teabe nõudmise juhtudel.

Ametnik leiab MKS-i § 67 lg 2<sup>21</sup> aluse sunniraha määramiseks teabe, asjade ja dokumentide esitamata jätmise eest. Kui isik ei täida talle haldusaktiga pandud kohustust hoiatuses märgitud tähtpäevaks, peab ta tasuma hoiatuses märgitud sunniraha. Maksuhaldur esitab kohustatud isikule sunniraha tasumise nõude korraldusega, määrab selles tasumise tähtaja ning teeb hoiatuse, et sunniraha tähtajaks tasumata jätmise korral nõue sundtäidetakse. Sundtäitmise hoiatuse korralduse andmise alus on MKS-i § 129 lg 1 ja 2<sup>22</sup>. Maksuhalduril on õigus anda maksukohustuslasele korraldus tasuda maksuvõlg 10 päeva jooksul korralduse saamise päevast arvates. Maksuhalduril on õigus anda

---

<sup>18</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 96 lg 5 ja 6.

<sup>19</sup> Lillemets, *Maksukorraldus*, *supra nota* 11, lk 43.

<sup>20</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 60 lg 2.

<sup>21</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 67 lg 2.

<sup>22</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 129 lg 1 ja 2.

maksukohustuslasele korraldus tasuda maksuvõlg 48 tunni jooksul korralduse kättetoimetamisest arvates, kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et võla sissenõudmisega viivitamise korral muutub võla sissenõudmine võimatuks.

Maksukohustuslase taotluse alusel annab maksuhaldur välja otsuse: nt tagastusnõude pikendamine ja peatamine, tasaarvestuse puhul, maksuvõla ajatamise, maksuvõla kustutamise ja mahakandmise korral<sup>23</sup>. Sõltuvalt sellest, millistel asjaoludel taotlus esitati ning kuidas maksuhaldur taotlusele reageerib, võib otsus olla kas koormav või soodustav. Otsuse tegemine on fikseeritud järgmistes MKS-i sätetes: § 107 lõiked 1 ja 3 (tagastusnõude peatamine ja pikendamine), § 112 lg 1 (maksuvõla ajatamine), § 114 (maksuvõla kustutamine ja mahakandmine). Spetsiifiline otsuseliik on vaideotsus (MKS § 147). Otsuste tegemine on ette nähtud mitmes maksuseaduses või määruses – näiteks käibemaksukohustuslase registreerimiseks ja registrist kustutamiseks mitmesuguste lubade ja nõusolekute andmiseks, maksusumma tagastamiseks või maksusoodustuse rakendamiseks. Alati ei ole seaduses otseselt nõutud loa või kooskõlastuse vormistamist otsusena. Kui maksuotsuste ja korralduste tegemise õigus on ainult maksuhalduril, siis maksusoodustuste rakendamise või muu soodustava sisuga otsuse tegemine võib olla antud mõne muu riigiorгани pädevusse. Soodustava iseloomuga otsust (nt maksusumma tagastamine) ei pea kirjalikult vormistama ega motiveerima.<sup>24</sup>

Lisaks saab maksuhalduri ametnik välja anda maksuteate – haldusakt maksusumma määramiseks. Maksuteate väljastamine ei välista hilisemat maksu määramist maksuotsusega.<sup>25</sup> Maksuteade on haldusakt, mis saadetakse maksukohustuslasele hiljemalt 30 päeva enne maksu tasumise tähtpäeva. Maksuteadet ei väljastata, kui maksusumma on väiksem kui 10 eurot. Lisaks võib maksuhaldur väljastada maksuteate pärast deklaratsiooni esitamise tähtpäeva esitatud deklaratsiooni alusel arvutatud maksusumma kohta, kui maksusumma arvutatakse deklaratsioonis esitatud andmete põhjal.<sup>26</sup>

Maksukohustuslasel endal on õigus taotleda Maksu- ja Tolliametilt siduvat eelotsust tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise kohta. Siduva eelotsuse taotlemist ja vormistamist reguleerivad MKS-i § 91<sup>1</sup>-91<sup>12</sup>. Eelotsuse

---

<sup>23</sup> Lillemets, *Maksukorraldus*, *supra nota* 11, lk 44.

<sup>24</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 14, lk 151-152.

<sup>25</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 14, lk 148.

<sup>26</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 88 lg 2.

kohaldatakse haldusakti suhtes kehtestatud ning MKS-i §-s 46 sätestatud nõudeid. Eelotsus on maksuhaldurile siduv, kui tehing tehakse eelotsuses märgitud tähtjal ja vastab selles kirjeldatule. Eelotsus on siduv ainult otsuses nimetatud taotleja suhtes, kuid maksumaksjale eelotsus siduv ei ole. Kui maksumaksja ei nõustu eelotsuses antud hinnanguga, siis eelotsust ta kohtus vaidlustada ei saa.<sup>27</sup>

MKS-i § 46 lõikes 3 on määratletud maksuhalduri haldusaktile kehtivad nõuded ja need on järgmised:

1. maksuhalduri nimetus ja aadress;
2. haldusakti koostanud ametniku ees- ja perekonnanimi ning ametikoht;
3. haldusakti andmise kuupäev;
4. haldusakti adreessaadi nimi ja aadress;
5. haldusakti andmise faktiline ja õiguslik alus;
6. haldusaktiga tehtav ettekirjutus või haldusakti andja otsustus;
7. haldusakti täitmise tähtaeg;
8. muud seadusega sätestatud andmed.<sup>28</sup>

Haldusaktile peab olema lisatud viide haldusakti vaidlustamise võimaluste, tähtaja, korra ja koha ning haldusakti täitmata jätmisega kaasnevate sanktsioonide ning muude tagajärgede, sh võimaliku sunniraha või asendustäitmise kulude tasumise kohustuse kohta.<sup>29</sup>

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

Maksumenteluses kehtib üldpõhimõte, et maksukohustuslasega seotud andmed on salajased. Maksusaladuste kaitse tagab usaldusliku sideme maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel.<sup>31</sup> MKS-i § 26 lg 1<sup>32</sup> on fikseeritud, et maksuhaldur, tema ametnikud ja teised teenistujad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid)

---

<sup>27</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 14, lk 152-153.

<sup>28</sup> Maksukorralduse seadus, supra nota 10, § 46 lg 3.

<sup>29</sup> Lillemets, *Maksukorraldus*, supra nota 11, lk 44.

<sup>30</sup> Lillemets, *Maksukorraldus*, supra nota 11, lk 44.

<sup>31</sup> Lillemets, *Maksukorraldus*, supra nota 11, lk 44.

<sup>32</sup> Maksukorralduse seadus, supra nota 10, § 26 lg 1.

maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistuskohustuste täitmisega.

Lähtuvalt avaliku teenistuse seadusest (*edaspidi* ATS), mis sätestab riigiametnike ametiasutustes töötamise korra, on § 67<sup>33</sup> fikseeritud avaldamisele mittekuuluva teabe hoidmine. Teenistuja peab nii teenistussuhte ajal kui pärast teenistusest vabastamist hoidma talle teenistuse tõttu teatavaks saanud riigi- ja ärisaladust, teiste inimeste perekonna- ja eraellu puutuvaid andmeid ning muud konfidentsiaalsena saadud informatsiooni.

Samasisuline viide on veel isikuandmete kaitse seaduse (*edaspidi* IKS) § 26, kus on kirjas isikuandmeid töötlevatele isikutele esitatavad nõuded. Lõikes 1 on märgitud, et füüsiline isik, kes isikuandmete töötleja alluvuses töötleb isikuandmeid, on kohustatud neid töötleva lubatud eesmärkidel ja tingimustel ning vastutava töötleja antud juhiste ja korralduste kohaselt. IKS-i § 26 lg 2 on kirjas, et isik on kohustatud hoidma saladuses talle tööülesannete täitmisel teatavaks saanud isikuandmeid veel pärast töötlemisega seotud tööülesannete täitmist või töö- või teenistussuhte lõppemist.<sup>34</sup>

Kuid siinkohal tuleks analüüsida Eesti Vabariigi põhiseadust (*edaspidi* PS), mis sätestab igäihe põhiõigused, vabadused ja kohustused. PS-i § 45<sup>35</sup> on fikseeritud, et igäihel on õigus vabalt levitada ideid, arvamusi, veendumusi ja muud informatsiooni sõnas, trükis, pildis või muul viisil. Samas on juures säte, et seda õigust võib seadus piirata avaliku korra, kõlbluse, teiste inimeste õiguste ja vabaduste, tervise, au ning hea nime kaitseks. Seadus võib seda õigust piirata riigi ja kohalike omavalitsuste teenistujatel neile ameti tõttu teatavaks saanud riigi- või ärisaladuse või konfidentsiaalsena saadud informatsiooni ning teiste inimeste perekonna- ja eraelu kaitseks, lisaks õigusemõistmise huvides.

Autor jõudis järeldusele, et haldusakt on täitevvõimu õigusakt ning haldusaktide väljaandjail on Eesti õigussüsteemis mitmetest seadustest tulenevad piirangud. Ühelt poolt

---

<sup>33</sup> Avaliku teenistuse seadus 25.01.1995, jõustunud 01.01.1996 - RT I 1995, 16, 228...RT I 2009, 7, 29, § 67.

<sup>34</sup> Isikuandmete kaitse seadus 15.02.2007, jõustunud 01.01.2008 - RT I 2007, 24, 127... RT I, 30.12.2010, 2, § 26 lg 1 ja 2.

<sup>35</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349...RT I 2007, 33, 210, § 45.

kehtivad haldusaktile kui täidesaatva võimu õigusaktile endale nõuded, mis tulenevad HMS-ist ja MKS-ist. Nimelt tuleb teada, millise tähtaja jooksul akt välja anda ning ühtlasi välja selgitada milline, kas näiteks otsus või korraldus. Siinjuures tuleb lähtuda veel sisulisest õiguspärasusest, mis tähendab, et haldusakt peab olema motiveeritud. Ametnikule endale aga on väga mitmest seadusest tulenevad piirangud isikuandmete töötlemiseks. Lähtudes PS-is, ATS-is ning IKS-is sätestatust, siis riigiteenistuja igaihe põhiõigusi võib teatud juhtudel piirata, nimelt ei tohi ametiülesannetes saadud informatsiooni menetluse käigus ega edaspidises perspektiivis avalikustada.

## 1.2. Haldusaktide kättetoimetamine lähtuvalt seaduse regulatsioonist

Haldusaktide, kaasa arvatud riikliku maksuhalduri ametnike haldusaktide, kättetoimetamine Eesti õigussüsteemis on viimasel ajal palju vastukaja saanud. Seda näitab menetluses olevate haldusajade rohkuse tõus aastate lõikes, nimelt on eelmisel kümnendil võrreldes 1990ndate aastatega menetlustaotluste arv pea kolmekordistunud<sup>36</sup>. MKS-i muudatused, mis jõustusid alates 2011. aasta 1. jaanuarist on tehtud suunitlusega, et maksuhaldurite tööd efektiivsemaks ja tõhusamaks muuta. Üks põhilistest muudatustest, mis tehti, puudutab haldusakti resolutiivosa avaldamist Ametlikes Teadaannetes. Avaldamise kord ja aeg lühenes maksuhalduri jaoks positiivsemas suunas, nimelt ei pea elektroonse avaldamise peale enam liialt aega ja rahalisi ressursse kulutama.

Üldjuhul on maksuhalduri enda valida, mil viisil haldusakt (nt maksuotsus, maksuteade, korraldus) menetlusosalisele kätte toimetada (kui seadus kohustuslikku kättetoimetamise viisi ei sätesta). Võimalik on dokumenti kätte toimetada allkirja vastu, posti teel, elektronposti kaudu. Seejuures tuleb arvestada, et kui dokument saadetakse füüsilisele isikule lihtkirjaga, ei suuda maksuhaldur tõendada ei kirja kättesaamist menetlusosalise poolt ega kättesaamise aega. Tavaliselt usub maksuhaldur seda, mida menetlusosaline ütleb.<sup>37</sup>

Haldusaktide ja muude dokumentide kättetoimetamist reguleerivad MKS-i §-d 52-55<sup>38</sup>. Regulatsioon on vajalik eelkõige selleks, et tuvastada haldusakti jõustumise aega, millest

---

<sup>36</sup> Riigikohus, „Statistika“ (2010), <[www.riigikohus.ee/?id=79](http://www.riigikohus.ee/?id=79)> (20.03.2011).

<sup>37</sup> Huberg, M., „Maksukorralduse seaduse kavandatavad muudatused“, 5 *MaksuMaksja* (2010), 7-12, lk 7.

<sup>38</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 14, lk 154.

omakorda sõltuvad akti vaidlustamise tähtaeg ja sundtäitmise tähtaeg<sup>39</sup>. MKS-i §-des 52 ja 53 lõigetes 1<sup>40</sup> on fikseeritud, et dokumendid, sealhulgas haldusaktid, kutsed ja teated antakse kätte allkirja vastu või toimetatakse kätte posti teel, elektrooniliselt või avaldatakse perioodilises väljaandes. Maksuhaldur võib valida kättetoimetamisviiside vahel, kui seadusega ei ole sätestatud kohustuslikku kättetoimetamisviisi. Maksuhalduri poolt kättetoimetamise korral antakse dokument menetlusosalisele üle allkirja vastu teatisel, millele märgitakse dokumendi üleandmise aeg, vajaduse korral kellaajalise täpsusega.

Füüsiliste ja juriidiliste isikute suhtes kehtivad veidi erinevad kättetoimetamise reeglid. Juriidilisele isikule või asutusele registrisse kantud aadressil saadetud dokument loetakse kättetoimetatuks, st isik peab tagama registrile esitatud andmete õigsuse ja vastutab ise valeandmete esitamise tagajärgede eest. Seevastu füüsilistele isikutele on antud õigus esitada maksuhaldurile suhtlemiseks rahvastikuregistri aadressist erinev aadress, mida maksuhaldur peab dokumentide saatmisel aktsepteerima.<sup>41</sup>

Kui nõutakse tähtitud kirjaga saatmist, siis füüsilise isiku puhul tuleb tuvastada dokumendi kättesaamine, seevastu juriidilisele isikule loetakse dokument üleantuks juba tähtkirja saabumise kohta teate jätmise hetkest. Juriidilise isiku puhul eeldatakse, et neil tuleb oma tegevusest tulenevalt rohkem kokku puutuda ametlike kirjade saamisega ja saatmisega ning juriidiline isik näitab ise üles aktiivsust temale adresseeritud kirjade kättesaamiseks.<sup>42</sup>

MKS-i § 54 on sätestatud, et Eestis elavale füüsilisele isikule toimetatakse dokument posti teel kätte rahvastikuregistrisse kantud elukoha aadressil või isiku poolt maksuhaldurile teatatud aadressil<sup>43</sup>. Ent praktikas saadetakse maksuhalduri koormava sisuga haldusaktid isikutele posti teel väljastusteatega. Kui füüsiline isik ei ole oma aadressi muutumisest teatanud, on maksuhalduril õigus saata dokument viimasel talle teadaoleval aadressil. Juriidilisele isikule või asutusele saadetakse dokument registrisse kantud aadressil. Isikule või asutusele, keda ei ole registrisse kantud, saadetakse dokument tema poolt maksuhaldurile teatatud aadressil. Juriidilisele isikule või asutusele registrisse kantud

---

<sup>39</sup> Huberg, M., Uusorg, M. ja Lehis, L., *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2008. Kolmas köide. Kommentaarid* (Tartu Maksu- ja tollimaksjate Liidu Kirjastus, 2008), lk 39.

<sup>40</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 52 lg 1; § 53 lg 1.

<sup>41</sup> Huberg, Uusorg ja Lehis, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2008. Kolmas köide. Kommentaarid, supra nota* 39, lk 39.

<sup>42</sup> Huberg, Uusorg ja Lehis, *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2008. Kolmas köide. Kommentaarid, supra nota* 39, lk 39.

<sup>43</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 54 lg 1-2 ja 6.

aadressil saadetud dokument loetakse kättetoimetatuks, kui on möödunud viis päeva selle saatmisest Eesti piires või 30 päeva välismaale saatmisest. MKS-i § 46 lõikes 2 on toodud üldpõhimõtte, et kõik koormava sisuga (adressaadi õigusi piiravad ja talle kohustusi panevad) haldusaktid peavad olema kirjalikud ja motiveeritud.<sup>44</sup>

MKS-i § 55<sup>45</sup> sätestab, et kui menetlusosalise aadressi kohta puuduvad andmed või kui menetlusosaline ei ela või ei asu registrisse kantud või maksuhaldurile teadaoleval aadressil ja tema tegelik viibimiskoht või tegevuskoht ei ole teada ning dokumenti ei ole muul viisil võimalik kätte toimetada, võib maksuhaldur dokumendi resolutiivosa avaldada ametlikus väljaandes Ametlikud Teadaanded.

Maksukohustuslasi, kelle kohta puuduvad andmed või nende tegelik viibimiskoht või tegevuskoht ei ole teada, on Maksu- ja Tolliameti andmetel üle saja tuhande. Menetlusökonomika põhimõttest lähtudes ja täitemenetluse seadustiku § 24 lõikes 5 sätestatud analoogsele regulatsioonile tuginedes sätestatakse, et dokumendi resolutiivosa loetakse kättetoimetatuks 10 päeva möödumisel selle avaldamisest ametlikus väljaandes Ametlikud Teadaanded.<sup>46</sup>

Elektroonilise kättetoimetamise osas lisaks väljaandele Ametlikud Teadaanded on maksuhalduril võimalus valida ka teisi variante. Näiteks reguleerib „Maksuhaldurile elektroonilisel teel esitatavate dokumentide formaadi- ja allkirjanõuded ning muud elektroonilisele teabevahetusele esitatavad nõuded maksumenetluses ja riigi-, valla- ning linnaasutuste poolt elektroonilisel teel esitatavate deklaratsioonide ja muude dokumentide nimekiri“ (*edaspidi* Rahandusministri määrus) dokumentide edastamist e-teenuse kaudu.

Haldusakti elektroonse kättetoimetamise osas on Maksu- ja Tolliametis kasutusel “e-maksuameti” süsteem. Maksu- ja Tolliamet võib maksukohustuslase nõusolekul maksuteate või muu dokumendi maksukohustuslasele saata elektrooniliselt läbi “e-maksuameti” keskkonna. Dokumendi elektroonilise saatmise eelduseks on selle moodustamine, kinnitamine ja kandmine dokumendiregistrisse ning sellekohase teate saatmine maksukohustuslase poolt näidatud elektronposti aadressil. Dokument loetakse

---

<sup>44</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 14, lk 154.

<sup>45</sup> Maksukorralduse seadus, *supra nota* 10, § 55.

<sup>46</sup> Huberg, “*Maksukorralduse seaduse kavandatavad muudatused*”, *supra nota* 37, lk 7.



allkirjaõigust omava isiku poolt kinnituse andmisega allkirjastatuks. Dokument loetakse kättetoimetatuks, kui maksukohustuslane on “e-maksuametis” selle kättesaamise kohta andnud kinnituse. Juhul, kui maksukohustuslane ei ole kinnitust andnud teate saatmisest ühe nädala jooksul, toimetatakse dokument talle kätte paber kandjal posti teel.<sup>47</sup>

Selleks, et „e-maksuametis“ kasutada, tuleb isikul või asutusel sõlmida e-teenuste kasutamise leping ja autentimise leping. E-teenuse kasutamise lepingu saab elektrooniliselt sõlmida vaid füüsilisest isikust ettevõtjaga, kõikide teistega on e-teenuse kasutamise aluseks määruse § 2 lõike 1 kohaselt leping paber kandjal. E-teenuse kasutamise lepingu lisana on tähtis autentimise leping, millega määratakse isiku autentimise viisid ja kord. Isiku autentimisel viidatud korra kohaselt tekib Maksu- ja Tolliametisse edastatud dokumentidele allkiri, mida MKS-i § 87 lõige 4 nimetab elektrooniliseks allkirjaks.<sup>48</sup>

Maamaksuteate elektroonilise saatmise kohta maksukohustuslase nõusolekut pole vaja, kui maksukohustuslane on sõlminud Maksu- ja Tolliameti e-teenuste kasutamise lepingu ning ta on maksuhaldurile avaldanud oma elektronposti aadressi. Maksu- ja Tolliamet saadab sel juhul elektroonilise maamaksuteate maksukohustuslasele „e-maksuameti“ kaudu. Maksukohustuslasele edastatakse maksuhaldurile avaldatud elektronposti aadressil teave maamaksuteate „e-maksuametis“ kättesaadavaks muutmise kohta.<sup>49</sup>

Elektroonilise asjaajamise juures on oluline järgida selle õiguspärasust ja seaduse regulatsioone. HMS-i § 5 lõige 6<sup>50</sup> sätestab, et elektrooniline asjaajamine on haldusmenetluses võrdsustatud kirjaliku asjaajamisega. Digitaalallkirja kasutatakse haldusmenetluses digitaalallkirja seaduses (*edaspidi* DAS) ja teistes õigusaktides sätestatud korras. Õigusakti või volikirja võib anda elektroonilises vormis seaduses või määrukses sätestatud juhtudel.

---

<sup>47</sup> Maksuhaldurile elektroonilisel teel esitatavate dokumentide formaadi- ja allkirjanõuded ning muud elektroonilisele teabevahetusele esitatavad nõuded maksmenetluses ja riigi-, valla- ning linnaasutuste poolt elektroonilisel teel esitatavate deklaratsioonide ja muude dokumentide nimekiri, 19.12.2002, jõustunud 09.01.2003 - RTL 2003, 2, 4... RT I, 09.11.2010, 1, § 8<sup>1</sup> lg 1-3.

<sup>48</sup> Oone, K., „Digitaalallkirja kasutamise õiguslikud probleemid avalike teenuste osutamisel“, *Juridica* (2005), nr 2, 114-122, lk 119.

<sup>49</sup> Maksuhaldurile elektroonilisel teel esitatavate dokumentide formaadi- ja allkirjanõuded ning muud elektroonilisele teabevahetusele esitatavad nõuded maksmenetluses ja riigi-, valla- ning linnaasutuste poolt elektroonilisel teel esitatavate deklaratsioonide ja muude dokumentide nimekiri, *supra nota* 47, § 8<sup>2</sup> lg 1-3.

<sup>50</sup> Haldusmenetluse seadus, *supra nota* 2, § 5 lg 6.

HMS § 5 lõike 6 grammatilisel tõlgendamisel võib aru saada, et kui seaduses nimetatakse kirjalikku vormi, mõeldakse selle all tegelikult paber kandjat kandjast tulenevate spetsiifiliste omaduste ja nõuetega. Kui küsida HMS-i § 5 lõike 6 *ratio legis*'e järele ehk leida vastused küsimustele, millist eesmärki teenib see norm ja milline on normi mõte, on sätte tõlgendus teistsugune. Kasutatavast sõnastusest „elektrooniline asjaajamine on haldusmenetluses võrdsustatud kirjaliku asjaajamisega“ on aru saada nii, et seadusandja tegelik eesmärk on lubada elektrooniliste dokumentide kasutamist samadel alustel kui on toimunud senine paberpõhine asjaajamine. Eesmärk on asjaajamise lihtsustamine ja digitaalsetel kandjatel olevate dokumentide lubamine haldusmenetluses.<sup>51</sup>

Õigusteoreetiliselt on probleemne MKS-i § 87 lõige 4: „Deklaratsiooni esitamise korral elektroonilist andmesidet kasutades peab elektrooniline allkiri olema antud viisil, mis võimaldab tuvastada deklaratsiooni esitanud isikut ja allkirja andmise aega. Elektrooniline allkiri antakse kas DAS-is sätestatud või rahandusministri poolt määrusega kehtestatud viisil.“ Seadus loob sellega võimaluse kasutada riigiasutuse asjaajamises teisel viisil antud digitaalallkirja (elektroonilist allkirja), kui seda näeb ette DAS.<sup>52</sup>

DAS § 3 lõike 1 kohaselt on digitaalallkirjal samad õiguslikud tagajärjed nagu omakäelisel allkirjal<sup>53</sup>. Seda juhtudel, kui allkiri võimaldab üheselt tuvastada isiku, kelle nimel allkiri on antud, kindlaks teha allkirja andmise aja ja seob allkirja andmetega viisil, mis välistab võimaluse tuvastamatult muuta andmeid või nende tähendust pärast allkirja andmist. MKS-is kasutatakse terminit „elektrooniline allkiri“. Samas annab MKS § 87 lõike 4 sõnastus võimaluse tõlgenduseks, mille kohaselt digitaalallkiri on üks elektroonilise allkirja liike. Nimelt on elektroonilisele allkirjale esitatud MKS-is samad nõuded, mis digitaalallkirjale DAS-is: allkiri peab võimaldama tuvastada deklaratsiooni esitanud isikut ja allkirja andmise aega.<sup>54</sup>

Elektrooniline allkiri MKS-i mõistes ei ole digitaalallkiri DAS-i mõistes. Terminite „elektrooniline allkiri“ ja „digitaalallkiri“ kasutamine analüüsitava sättes on ilmselt

---

<sup>51</sup> Oone, „Digitaalallkirja kasutamise õiguslikud probleemid avalike teenuste osutamisel“, *supra nota* 48, lk 118.

<sup>52</sup> Oone, „Digitaalallkirja kasutamise õiguslikud probleemid avalike teenuste osutamisel“, *supra nota* 48, lk 119.

<sup>53</sup> Digitaalallkirja seadus 08.03.2000, jõustunud 15.12.2000 - RT I 2000, 26, 150...RT I 2010, 22, 108, § 3 lg 1.

<sup>54</sup> Oone, „Digitaalallkirja kasutamise õiguslikud probleemid avalike teenuste osutamisel“, *supra nota* 48, lk 119.

taotluslik, sest eesmärk, mida elektrooniline allkiri peab tagama, on „elektrooniline allkiri peab olema antud viisil, mis võimaldab tuvastada deklaratsiooni esitanud isikut ja allkirja andmise aega“ (§ 87 lg 4). Seega ei taotle säte mitte dokumendi allkirjastamist, vaid isikusamasuse ja allkirja andmise aja fikseerimist. Läbi „e-maksuametis“ kasutatavate tehniliste lahenduste on vastavad nõuded täidetud. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt võib „e-maksuameti“ kohta lugeda järgmist: „E-maksuamet on Maksuameti teenindusleht Internetis, mille kaudu on Teil võimalus mugavalt ja turvaliselt maksuametiga arvuti teel andmeid vahetada.“ DAS rakendamiseks Maksu- ja Tolliametis on Maksuameti peadirektor 20. mail 2003 andnud käskkirja nr 48-P „Digitaalallkirjaga allkirjastatud dokumentide vastuvõtmise kord“, millega määratletakse veel digitaaldokumendi vastuvõtmise tingimused ning toimingud. Seega on eeltoodud materjalidest lähtuvalt Maksu- ja Tolliameti tegelik tahe mitte digitaalallkirja mõiste muutmine, vaid asjaajamise lihtsustamine.<sup>55</sup>

Haldusaktide kättetoimetamise juures on oluline haldusakti kehtima hakkamine ehk jõustumine. HMS § 60 lõike 1 esimese lause sätestab: „Haldusakt kehtib adressaadile teatavaks tegemisest või kättetoimetamisest alates, kui haldusaktis ei ole ette nähtud hilisemat kehtima hakkamist.“ See säte ei sea haldusakti jõustumist sõltuvusse teatavakstegemise või kättetoimetamise õiguspärasusest, vaid üksnes teatavakstegemise või kättetoimetamise faktilisest toimumisest. Seega on vigane teatavakstegemine siiski teatavakstegemine. Teatavakstegemine on isikule teabe edastamine haldusakti andmise kohta, ükskõik kas seda tehti õiguspärasel või õigusvastasel viisil. Haldusakti jõustumine satub kahtluse alla vaid siis, kui asutus ei suuda tõendada, et ta lõi piisavalt adekvaatse võimaluse haldusakti kohta käiva teabe jõudmiseks adressaadini. Seega, kui haldusakt on edastatud lihtkirjaga ja isik väidab, et saadeti ei ole temani jõudnud, tuleb tõendeid hinnates selgitada, kas teave haldusakti kohta jõudis isikuni või mitte. Haldusõiguse üldosas ei ole ühtegi muud seadusesätet, mis ütleks, et vigase teatavakstegemise korral ei hakka haldusakt kehtima. Muuhulgas ei sisaldu sellist piirangut HMS-i § 63 lõikes 2, mis polegi mõeldud reguleerima haldusakti teatavakstegemise vigu. Kuna nimetatud säte kättetoimetamisvigadest ei räägi, siis ei saa ta välistada haldusakti jõustumist.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Oone, „Digitaalallkirja kasutamise õiguslikud probleemid avalike teenuste osutamisel“, *supra nota* 48, lk 119.

<sup>56</sup> Pilving, I., „Menetlus- ja vormivead haldusakti kättetoimetamisel“, *Juridica* (2004), nr 8, lk 529-529, lk 526-527.

Haldusaktide jõustumise osas tuleb juhinduda HMS-i üldsätetest, mis on fikseeritud §-des 60-63. Eristatakse haldusakti formaalset ja materiaalist jõustumist. Formaalne jõustumine saabub kaebetähtaja möödumisel ja see tähendab, et akti ei saa enam vaidlustada. Materiaalne jõustumine tähendab, et haldusakti tuleb täita. Sellest hetkest hakkavad toimima haldusakti muutmise piirangud. Nii formaalse kui materiaalse jõustumise eelduseks on haldusakti teatavakstegemine adreessaadile.<sup>57</sup>

Haldusakti vaidlustamise tähtaja hindamisel on määrava tähtsusega vaidlustatava haldusakti teatavakstegemine. Seda põhjusel, et sellest hetkest hakkab kulgema kaebuse esitamise tähtaeg – halduskohtumenetluse seaduse § 9 lõigete 1 ja 2 kohaselt tuleb kaebus haldusakti tühistamiseks või haldusakti andmiseks esitada 30 päeva jooksul arvates haldusakti teatavakstegemisest või keeldumise teatavakstegemisest.<sup>58</sup>

Haldusakti teatavakstegemise ja selle vaidlustamise tähtaja juures tuleb eraldi vaadelda kahte juhtumit: 1. teatavakstegemine ja vaidlustamine haldusakti adreessadi poolt; 2. teatavakstegemine ja vaidlustamine kolmanda isiku poolt. Esimese juhtumi puhul on probleem väiksem, sest HMS-i § 61 lõikest 1 tulenevalt adreessaadile teatavaks tegemata haldusakt üldse ei kehtigi. Järelikult pole adreessadil vaja teatavaks tegemata haldusakti üldse vaidlustada. Sellises olukorras võib probleeme tekitada vaid küsimus, mida mõista kehtivust kaasa toova teatavakstegemise all, s.t millal on haldusakt muutunud kehtivaks ja toob seega kaasa vaidlustamise vajaduse.

Teatavakstegemise, eriti just kättetoimetamise eesmärk on see, et isik saaks kindlalt teada haldusakti andmisest ja et tal avaneks koormava haldusakti puhul võimalus end kohe kaitsta. Teisest küljest ei tahaks nõustuda sellega, et iga väiksemagi kättetoimetamisvea puhul ei hakka haldusakt automaatselt kehtima. Keskteena võiks sellises olukorras näha lahendust, kus vigase teatavakstegemise puhul hakkab haldusakt küll kehtima, ent vigane kättetoimetamine võib olla kaebetähtaja ennistamise aluseks.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 14, lk 155.

<sup>58</sup> Vene, E., „Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused”, *Juridica* (2007), nr 5, lk 303-313, lk 303.

<sup>59</sup> Vene, „Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused”, *supra nota* 58, lk 304.

Teise juhtumi puhul on aga probleem teravam. Tegemist on eeskätt olukorraga, kus topeltnõjuga haldusakt on adressaadi kasuks, kuid kolmanda isiku kahjuks. Kuna adressaadile on haldusakt teatavaks tehtud, siis see kehtib. Asjaolu, et kolmandale isikule haldusakti teatavaks ei tehta, ei väära seega haldusakti kehtivust, kuid probleemid tekivad vaidlustamistähtajaga seoses.<sup>60</sup>

Vaidlustamistähtaja suhtes on Riigikohtu halduskollegium leidnud, et 30-päevane kaebuse esitamise tähtaeg hakkab kulgema lisaks siis, „kui isikul, kellele haldusorgan ei olnud kohustatud haldusakti teatavaks tegema, on piisavalt informatsiooni, et teda puudutada võib haldusakt on välja antud. Selline isik peab tema õigusi riivavast haldusaktist teada saades astuma mõistliku aja jooksul kohaseid samme selleks, et haldusakt talle teatavaks tehtaks“. Sarnast seisukohta on Riigikohus väljendanud halduskohtumenetluse seadustiku eelmistes redaktsioonides sätestatud kaebetähtaegade suhtes, kuid rõhutada tuleb, et nende lahendite tegemise ajal ei hakanud kaebetähtaeg halduskohtumenetluse seadustiku järgi kulgema mitte haldusakti teatavastegemisest, vaid õiguste rikkumisest teadasaamisest või haldusaktist teadasaamisest.<sup>61</sup>

Riigivastutuse seadusest<sup>62</sup> (*edaspidi* RVastS) tulenevad nõuded haldusakti kehtetuks tunnistamise osas. § 3 lg 3 sätestab, et haldusakti võib jätta kehtetuks tunnistamata, kui: 1. rikutud menetlus- või vorminõue ei võinud mõjutada asja otsustamist; 2. kehtetuks tunnistamise nõue on esitatud oluliselt hiljem haldusakti adressaadile teatavastegemisest ja kehtetuks tunnistamine võib rikkuda kolmanda isiku õiguspärasust. Sama paragrahvi lõikes 4 on fikseeritud, et haldusakti kehtetuks tunnistamist võib nõuda kaebusega halduskohtumenetluses või vaidega haldusmenetluses.

Kokkuvõtvalt võib välja tuua, et haldusakti väljaandja saab otsustada, mil viisil ta dokumendi isikule kätte toimetab. See tähendab, et maksuhalduril on esiteks võimalus valida dokumendi kättetoimetamise viis, kas siis elektroonselt või paberkandjal. Lisaks saab valida, kas toimetada haldusakt kätte allkirja vastu ehk siis tähtkirjana või näiteks saata posti teel ehk lihtkirjana. Oluline on aga lähtuda dokumendi õiguspärasusest. Nimelt

---

<sup>60</sup> Vene, „Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused”, *supra nota* 58, lk 304.

<sup>61</sup> Vene, „Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused”, *supra nota* 58, lk 304.

<sup>62</sup> Riigivastutuse seadus, 02.05.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 47, 260.... RT I 2006, 48, 360, § 3 lg 3 ja 4.

kehtivad küll sisulised ja vormilised nõuded, kuid märkimisväärne on haldusakti kehtima hakkamise moment. Sellest tuleneb täidesaatva võimu õigusakti osas kaebuse esitamise tähtaeg. Tulenevalt seaduse regulatsioonist ja kohtupraktikast tuleb kaebus haldusakti tühistamiseks esitada 30 päeva jooksul arvates haldusakti teatavakstegemisest.

## 2. HALDUSAKTIDE KÄTTETOIMETAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

### 2.1. Haldusaktide kättetoimetamisega seotud kohtulahendid

Haldusaktide teatavakstegemisega seotud kohtulahendite olemasolu tõestab veelkord, et dokumentide kättetoimetamise regulatsioon on Eesti maksuõiguses tekitanud probleeme. Õigusaktides on küll reguleeritud haldusakti väljaandev pädev organ, lisaks on sätestatud vormilised ja sisulised nõuded, ent praktikas on olukord erinev. Vaidlusi tekitavad olukorrad, mille osas puuduvad eelnevad kohtulahendid või, kus on seaduses määratlemata olukord, mida püütakse enda huvides kasutada. See muudab riikliku maksuhalduri tööprotsessi raskemaks, sest pidevalt tuleb kursis olla uute kohtulahenditega, samas järgida seadusest tulenevat. Järgnevate kohtulahendite abil püüab lõputöö autor välja tuua nõrgad kohad haldusakti kättetoimetamises.

Juba 2001. aastast on teada Riigikohtu viited sellele, et haldusakti kehtivuse eelduseks on selle teatavakstegemine adressaadile. Kõige rohkem probleeme on maksumenetluses esile kerkinud selliste oluliste kirjadega, mida maksuhaldur on adressaatidele saatnud lihtkirjana. Juriidiliste isikute mure on tingitud just sellest, et MKS loeb lihtkirjana saadetud dokumendi kättetoimetatuks, kui on möödunud 5 päeva selle saatmisest, hoolimata sellest, kas tegelikult isik sai dokumendi kätte või mitte. Kuigi on varemgi kohtusse jõudnud vaidlusi dokumentide kättetoimetamise teemal, siis sellist, nagu oli 2008. aastal Tallinna Ringkonnakohtus, pole varem ette tulnud.<sup>63</sup>

Haldusasjas nr 3-3-1-65-09<sup>64</sup> saatis maksuhaldur ettevõtja registrijärgsele aadressile lihtkirjaga korralduse maksuvõla tasumiseks ühes sundtäitmise hoiatusega. Ainus tõend, mis maksuhalduril korralduse väljasaatmise kohta oli ette näidata, oli Maksu- ja Tolliameti väljaminevate kirjade registrisse tehtud märge, et sel ja sel kuupäeval saadeti korraldus

---

<sup>63</sup> Hiie Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, 3 *MaksuMaksja* (2009), 35-37, lk 36.

<sup>64</sup> OÜ TrioCorp kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 30. juuli 2008. a maksuotsuse nr 12-5/380 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-65-09, Riigikohtu halduskolleegium, kohtumäärus, 13.10.2009.

välja. Ettevõtja kinnitas aga, et tema kirja kätte ei saanud. Ettevõtja sõnul sai ta Maksu- ja Tolliameti korralduse olemasolust teada alles pangas, kui avastas ühel päeval oma suureks üllatuseks, et osaihinna arvelduskonto on arestitud.<sup>65</sup>

MKS § 54 lg 2 esimene lause sätestab, et juriidilisele isikule võib dokumenti saata registrisse kantud aadressil lihtkirjaga. Sama paragrahvi lõike 6 kohaselt loetakse juriidilisele isikule registrisse kantud aadressile saadetud dokument kättetoimetatuks, kui on möödunud viis päeva selle saatmisest Eesti piires. Maksuhaldur ja esimese astme kohus olid asjas sama meelt – kuna Maksu- ja Tolliameti väljaminevate kirjade registris on korraldus registreeritud ja ettevõtjale oli registrijärgsele aadressile varemgi kirju saadetud, siis küllap ta oli ise süüdi, et ei hoolitsenud piisavalt hästi posti vastuvõtmise eest. Maksu- ja Tolliameti korraldus maksuvõla tasumiseks loeti isikule kättetoimetatuks.<sup>66</sup>

Ringkonnakohus aga asus selles vaidluses ettevõtja poolele. Kohus leidis, et dokumendi saatmine aadressaadi registrijärgsele aadressile ei ole tõendatav ainuüksi Maksu- ja Tolliameti väljaläinud kirjade registri väljavõttega. Väljavõtte tõendab, et kiri on väljaminevana arvele võetud, kuid ei kinnita seda, et kiri on tegelikult postiasutusele üle antud, et postiasutus on asunud seda registrijärgsele aadressile toimetama, et kiri on sinna kindlalt kohale jõudnud ja et aadressaadi oli reaalne võimalus kiri kätte saada. Üldjuhul on võimalik eeldada asutuse registrite õigsust ja postiasutuse usaldusväarsust, kuid kirja saatja ja postiasutuse vigu ei saa välistada. Lisaks ei välista võimalikke vigu asjaolu, et varasemas menetluses on sama isik samal aadressil dokumendid kätte saanud.<sup>67</sup>

Kohus juhtis tähelepanu sellele, et koormava haldusakti kättetoimetatuks lugemisel võivad isikutele olla väga ulatuslikud tagajärjed (näiteks kaebetähtaegade kulgemahakkamine, sundtäitmine). Lihtkirja võimaliku kaotamise riski asetamine ainuüksi aadressaadi võib tuua kaasa ebaproportsionaalse põhiõiguste piirangu. Juhul kui koormava haldusakti aadressaadi ei tunnista haldusakti saamist, ei ole võimalik lugeda haldusakti saadetuks ainult väljaminevate kirjade registrile viidates.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 36.

<sup>66</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 36.

<sup>67</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 36.

<sup>68</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 36.



Kohus märkis veel, et saates dokumente lihtkirjana, võttis Maksu- ja Tolliameti ise endale riski, et dokumendi saatmist ei pruugi olla hiljem võimalik tõendada ja dokumendi teatavakstegemist eeldavad edasised toimingud võivad osutuda õigusvastasteks. Lihtkirja saatmisega kaasnevaid riske on haldusorganitel võimalik maandada, paludes adressaadil informaaalselt (nt elektronkirja või faksi teel) kirja saamist kinnitada. Kinnitus on reeglina kasutatav tõendina lihtkirja kättesaamise kohta, ent loob isegi sõltumata sellest suurema kindluse, et saadetise kohalejõudmise üle hiljem vaidlust ei ole.<sup>69</sup>

Kohus arvestas võimalustega, et korraldust ei saadetud vaatamata registreerimisele Maksu- ja Tolliametist välja, et korraldus toimetati ekslikult valele aadressile või et väljasaadetud kiri läks postiasutuses või kirjakastist kaduma, mistõttu ei ole alust järeldada, et kaebaja ei ole piisavalt hoolitsenud oma registrijärgsel aadressil posti kättesaamise eest. Kohus rahuldab ettevõtja kaebuse ning tunnistas Maksu- ja Tolliameti korralduse õigusvastaseks. Maksuhaldur kaebas ettevõtja kasuks tehtud ringkonnakohtu otsuse edasi Riigikohtusse, aga kassatsioonkaebust ei võetud menetlusse, sest Riigikohtu hinnangul oli see ilmselt põhjendamatu (Maksu- ja Tolliameti menetlusloa taotlus sai eitava vastuse veebruaris 2009). Järelikult on see ringkonnakohtu lahend sarnastes vaidlustes vähemalt praegu lõpliku tõe allikas.<sup>70</sup>

2003. aastast on Riigikohtu halduskolleegiumi kohtulahend nr 3-3-1-49-03<sup>71</sup>, milles vaidluse sisuks on haldusakti kättesaamise moment. Kuni 1. juulini 2002 kehtinud MKS-i § 22 lg 1 alusel tehtud maksuhalduri ettekirjutus, millega määratakse tasumisele kuuluv täiendav maksusumma, loetakse haldusaktiks HMS-i § 51 lg 1 tähenduses. Ettekirjutuse tegemise ajal kehtinud MKS ei sätestanud eraldi ettekirjutuse kehtivuse tingimusi. Samas on MKS-i ettekirjutuse kehtivust määratlenud kaudselt ettekirjutuse õiguslike tagajärgede saabumise kaudu. MKS-i § 15 lg-s 3, § 23 lg-s 1, § 35 lg-s 1 sätestatust tuleneb, et MKS seostas ettekirjutuse kehtima hakkamise ettekirjutuse kättetoimetamise hetkega. Riigikohtu halduskolleegium on varasemalt märkinud, et haldusakti kehtivuse eelduseks on selle teatavakstegemine adressaadile.

---

<sup>69</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 36.

<sup>70</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 36-37.

<sup>71</sup> OÜ Prikoliit kaebus Lääne-Viru Maksuameti 20. juuni 2002. a ettekirjutuse nr 4-05/108-756 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-49-03, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 20.06.2003, lõik 13 ja 14.

Lisaks on sama põhimõtte sätestatud HMS § 61 lg-s 1, mille kohaselt haldusakt kehtib adressaadile teatavaks tegemisest või kättetoimetamisest alates, kui haldusaktis ei ole ette nähtud hilisemat kehtima hakkamist. Haldusakti teatavakstegemine tähendab selle akti adressaadile akti sisuga tutvumiseks reaalse võimaluse loomist. Seejuures on akti teatavakstegemise vorm vaba, kui seaduse või määrusega ei ole ette nähtud teisiti. Antud ettekirjutuse tegemisel oleks maksuhaldur ettekirjutuse kehtivuse hindamisel pidanud juhinduma alates 1. jaanuarist 2002 kehtivast HMS-ist, vaatamata sellele, et ettekirjutuse andmise ajal kehtinud MKS ei näinud otsesõnu ette HMS-i sätete kohaldamist. Riigikohtu halduskolleegium on 4. aprilli 2003. a määruses haldusasjas nr 3-3-1-32-03 rõhutanud, et juhul, kui konkreetsetes valdkonnas toimuv haldusmenetlus on vaid osaliselt reguleeritud eriseadusega, ei ole HMS-i kohaldamiseks nõutav eriseaduses sisalduv viitenorm.<sup>72</sup>

HMS-i § 60 lg 1 kohaselt loob õiguslikke tagajärgi ja on täitmiseks kohustuslik ainult kehtiv haldusakt. Tartu Ringkonnakohus on ekslikult leidnud, et ettekirjutuse kättesaamise aeg omas adressaadi jaoks tähtsust vaid ettekirjutuses määratud maksusumma tasumise ja ettekirjutuse vaidlustamise seisukohast. Õigusakt, sh haldusakt, ei saa reguleerida isiku õigusi ega kohustusi ilma, et isikule oleks see õigusakt teatavaks tehtud. Isiku teavitamine tema suhtes tehtud otsustest on üks peamisi õigusriigile omase haldusmenetluse ja hea halduse põhimõtteid.<sup>73</sup>

Haldusakti kättetoimetamine pankrotivõlgnikule on 2006. aasta haldusasja nr 3-3-1-38-06<sup>74</sup> sisuks. Selles vaidluses saatis maksuhaldur oma nõude võlgniku registrijärgsele aadressile. Võlgnik aga oli pankrotis. Riigikohus leidis, et haldusaktide kättetoimetamisel isikule, kelle suhtes on välja kuulutatud pankrot, tuleb erinormina kohaldada pankrotiseaduse sätteid. MKS ei näe ette erisusi pankrotivõlgnikule maksuotsuse kättetoimetamisel. Pärast pankroti väljakuulutamist on võlgniku seaduslik esindaja küll pankrotihaldur, kuid pankrotivõlgniku asukoht ei muutu, sest pankrotihalduril ei ole kohustust muuta registrites võlgniku aadressi. Maksuhaldur on kohustatud kõik võlgnikule

---

<sup>72</sup> OÜ Prikoliit kaebus Lääne-Viru Maksuameti 20. juuni 2002. a ettekirjutuse nr 4-05/108-756 tühistamiseks, supra nota 71, lõik 14.

<sup>73</sup> OÜ Prikoliit kaebus Lääne-Viru Maksuameti 20. juuni 2002. a ettekirjutuse nr 4-05/108-756 tühistamiseks, supra nota 71, lõik 16.

<sup>74</sup> AS XXXXX XXXXX (pankrotis) kaebus Maksu- ja Tolliameti (MTA) vaideotsuse tühistamiseks ja MTA kohustamiseks ennistada Rapla Maksuameti otsuse ning vaideotsuse peale vaide esitamise tähtaeg ja vaadata vaie sisuliselt läbi, haldusasi nr 3-3-1-38-06, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 18.10.2006.

adresseeritud haldusaktid kätte toimetama pankrotihaldurile aadressil, mis on näidatud Ametlikes Teadaannetes avaldatud pankrotiteates.<sup>75</sup>

MKS § 52 lg 4 sätestatud põhimõtte, et piiratud teovõimega isikule adresseeritud dokument toimetatakse kätte tema seaduslikule esindajale, on kohaldatav veel pankrotimenetluses. Kuna pankrotis juriidilise isiku eest võib tehinguid teha ainult pankrotihaldur, peab maksuhaldur haldusaktid pankrotihaldurile kätte toimetama.<sup>76</sup>

2007. aasta kohtulahend haldusajal nr 3-3-1-25-07<sup>77</sup>, mille sisuks on haldusakti kättetoimetamine pärimise puhul. Selle juhtumi puhul suri füüsiline isik enne, kui maksuhaldur tema kontrollimisega ühele poole jõudis. Maksuotsuse valmimisel märgiti adressaadiks Ants Käsper'i pärandvara. Kohus märkis, et haldusakti kehtivuse eelduseks on selle teatavakstegemine adressaadile. Õiguslikke tagajärgi loob ja täitmiseks kohustuslik on ainult kehtiv haldusakt. Haldusakt, sh maksuotsus, ei saa reguleerida isiku õigusi ega kohustusi, ilma et isikule oleks see õigusakt teatavaks tehtud. Kui maksuhaldur ei ole õiget adressaati kindlaks teinud ning maksuotsus on adresseeritud subjektile, kes ei saa maksukorralduse seaduse tähenduses olla maksukohustuslane ega maksuotsuse adressaat, ei saa selline haldusakt luua õigusi või kohustusi ega olla maksukohustuse täitmise aluseks. Kui pärandvara käsitada maksukohustuslasena, siis maksuhalduri teatise adressaadiks oleks ikkagi pärandvara hooldaja, sest MKS § 8 lõigetest 2 ja 5 tulenevalt laienevad õigusvõimetu varakogumi valitseja kohustused esmalt pärandvara hooldajale ja testamenditäitjale ning alles nende puudumisel inventuuritegijale.<sup>78</sup>

Haldusasi nr 3-3-1-75-07<sup>79</sup>, mille sisuks haldusakti kättetoimetamine välisriigis elavale eraisikule, on Riigikohtu halduskollegiumi lahendites 2007. aastast. Selles maksukaasuses oli Maksu- ja Tolliamet välisriigis elavale füüsilisele isikule tehtud haldusakti lugenud kättetoimetatuks, kui see oli avaldatud Ametlikes Teadaannetes. Kohus leidis, et välisriigis elavale maksukohustuslasele dokumendi kättetoimetamiseks on MKS § 54 lõikes 5 ette

---

<sup>75</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 37.

<sup>76</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 37.

<sup>77</sup> *Bo Erik Ingemar Engströmi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse 14. mai 2004. a maksuotsuse nr 12-5/77 ning Maksu- ja Tolliameti 30. juuli 2004. a vaideotsuse nr 199-1 tühistamise nõudes*, haldusasi nr 3-3-1-25-07, Riigikohtu halduskollegium, kohtuotsus, 06.06.2007.

<sup>78</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 37.

<sup>79</sup> *Seppo Ilmari Lohtaja kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 23. veebruari 2006. a maksuotsuse nr 12-5/47 ning 13. septembri 2006. a intressinõude nr 13-2.1/8677 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-3-1-75-07, Riigikohtu halduskollegium, kohtuotsus, 19.12.2007.

nähtud kohustuslik kord, mille kohaselt välisriigis elavale või asuvale maksukohustuslasele toimetatakse dokument kätte posti teel tähitult tema poolt maksuhaldurile teatatud aadressil. Juhul kui isiku elu- või asukoht ei ole teada, toimetatakse dokument kätte välisriigi pädeva ametiasutuse kaudu.<sup>80</sup>

Kuigi HMS § 26 lg 3 sõnastusest ei tulene otseselt erisusi füüsilistele ja juriidilistele isikutele dokumentide kättetoimetatuks lugemise kohta, on juriidilisel isikul kohustus korraldada oma registrijärgsel aadressil posti pidev vastuvõtmine selleks pädeva isiku poolt. Sama ulatuslik kohustus ei saa aga kehtida füüsilise isiku suhtes. Kui puuduvad tõendid selle kohta, et füüsilisest isikust menetlusosaline on postkasti jäetud väljastusteate kätte saanud, ei ole alust lugeda, et haldusakti sisu on adressaadile teatavaks tehtud. Füüsiliste isikute puhul ei ole postkasti tähitud kirja saabumise kohta teate jätmise postitöötaja poolt võrdsustatav haldusorgani poolt haldusakti teatavakstegemisega. Mitteresidendist maksukohustuslase puhul ei piisa sellest, kui väljaandes Ametlikud Teadaanded avaldatakse vaideotsuse resolutiivosa. Elektronkirja ei saa maksumenetluses käsitada dokumendi kättetoimetamisena, kui menetlusosaline ei ole sellist soovi avaldanud. Lisaks ei saa elektronkirja käsitada dokumendi kättetoimetamisena, vaid üksnes menetlusosalise teavitamisena vaideotsuse tegemisest, kui elektronkirjale lisatud vaideotsuse tekst on digitaalselt allkirjastamata.<sup>81</sup>

Haldusaja nr 3-08-1910<sup>82</sup> sisuks on dokumentide kättetoimetamine juriidilistele isikutele enne 1. jaanuarit 2009. aastat. Tartu Ringkonnakohus on antud lahendit põhjendanud järgmiste seisukohtadega. Kaebaja on õigusvõimeline registrisse kantud äriühing. Sõltumata sellest, kas kaebajal on majandustegevus või mitte, saanuks kaebaja registrisse kanda sellise aadressi, kus tema seaduslikel esindajatel on hõlpsasti võimalik posti vastu võtta. Lisaks on asjakohatud viited sellele, et varasemas maksumenetluses esines tõrkeid kaebajale tähtkirjade saatmisel. Tõepoolest, mitmeid kaebaja registrijärgsele aadressile lähetatud tähtkirjad saabusid maksuhaldurile tagasi, kuna kaebaja esindajad ei viibinud aadressil ega läinud postiasutusse tähtkirjadele järele. Need tõrked ei olnud tingitud kaebajast sõltumatutest asjaoludest, nagu näiteks kirja kaotamine. Needki tõrked olid

<sup>80</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 37.

<sup>81</sup> Marrandi, „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, *supra nota* 63, lk 37.

<sup>82</sup> OÜ ReturMet kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. juuli 2008. a vaide tagastamise otsuse nr 6-2/575 ning Maksu- ja Tolliameti 12. augusti 2008. a otsuse nr 6-1/168-1 tühistamiseks, samuti vaide menetlusse võtmiseks kohustamiseks, haldusasi nr 3-08-1910, Tartu Ringkonnakohus, kohtuotsus, 20.05.2010, lõik 12.

põhjustatud kaebaja hooletusest, sest ta ise ei taganud posti vastuvõtmist. See, et maksukohustuslane näitab üles hooletust ega korralda posti vastuvõtmist oma registrijärgsel aadressil, ei ole eriline põhjus, mis kohustaks maksuhaldurit kasutama MKS-i § 54 lg 2 asemel muid kättetoimetamisviise.

Maksuhaldur ei ole rikkunud antud juhul MKS-i § 54 lg-t 3. Selle sätte esimese lause kohaselt saadetakse dokument menetlusosalise soovil tema poolt näidatud elektronposti aadressil. Selliseks aadressiks võib olla lepingulise esindaja aadress. Kaebaja ei ole tõendanud, et ta oleks avaldanud soovi vaide esemeks olnud maksuotsuse saatmiseks lepingulise esindaja elektronposti aadressile. 9. jaanuaril 2008 palus kaebaja lepinguline esindaja saata talle varasema maksuotsuse märkides, et selle võib saata elektrooniliselt. See palve puudutas konkreetset maksuotsust, mitte tulevikus tehtavaid maksuotsuseid ning lisaks oli selle elektrooniline edastamine vaid üks edastamise viis, mille lepinguline esindaja välja pakkus. Isegi, kui maksuhaldur oleks rikkunud MKS § 54 lg-t 3 ning heast haldustavast tulenenud kohustust saata maksuotsus veel lepingulisele esindajale, ei oleks see vaidetähtaja ennistamise põhjuseks, sest see ei takistanud lihtkirjaga saadetud maksuotsuse kättesaamist ega selle tähtaegset vaidlustamist.<sup>83</sup>

Värskeim maksualane Riigikohtu lahend on sellest aastast, nimelt 10. märtsil avalikustas Riigikohtu halduskolleegium otsuse kohtuasjas nr 3-3-1-100-10<sup>84</sup>. Sisuks on, et juriidiline isik peab hoolitsema posti vastuvõtmise eest oma registrijärgsel aadressil. Vaidlus käis selle üle, millal maksumaksja sai kätte vaideotsuse, sellest omakorda sõltub kohtusse pöördumise tähtaeg. Maksu- ja Tolliamet saatis vaideotsuse tähitud kirjaga äriühingu registrijärgsele aadressile, kus postitöötaja andis selle üle samas majas asuva teise äriühingu sekretärile. Sama töötaja oli sellele äriühingule varem kontrolli käigus saadetud väljastusteatega kirju vastu võtnud ja äriühing oli need kirjad kätte saanud. Äriühingu juhatuse liikmed selgitasid, et nemad pole kedagi teist volitanud dokumente vastu võtma ning see on pigem juhus, et nad teise äriühingu sekretäri käest kirjad on kätte saanud.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> OÜ *ReturMet* kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. juuli 2008. a vaide tagastamise otsuse nr 6-2/575 ning Maksu- ja Tolliameti 12. augusti 2008. a otsuse nr 6-1/168-1 tühistamiseks, samuti vaide menetlusse võtmiseks kohustamiseks, *supra* nota 82, lõik 14.

<sup>84</sup> Projekt *Invest Grupp OÜ* kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 1. juuli 2009. a maksuotsuse nr 12.2-3/4587-3 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-100-10, Riigikohtu halduskolleegium, kohtumäärus, 10.03.2011.

<sup>85</sup> Eesti Maksumaksjate Liit, „Uus maksualane Riigikohtu lahend – juriidiline isik peab hoolitsema posti vastuvõtmise eest oma registrijärgsel aadressil“ (2011), <[www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=4079](http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=4079)> (03.04.2011).

Kohtud jätsid kaebetähtaja ennistamata. Riigikohus selgitab, et juriidiline isik peab oma registrijärgsel aadressil pidevalt hoolitsema posti vastuvõtmise eest juhatuse liikme või muu volitatud isiku poolt. Jättes posti vastuvõtmise korraldamata, võtab juriidiline isik endale riski, et olulised teated, sh maksuhalduri haldusaktid, ei jõua temani. Posti vastuvõtmise kohustuse täitmiseks ei piisa sellest, et registrijärgsel aadressil asub ainuüksi maksumaksja nimeline postkast. Tähtsaadetisena saadetud dokumente peab olema võimalik aadressijärgselt üle anda.<sup>86</sup>

Tulenevalt sellest kohtulahendist peavad juriidilised isikud arvestama võimalusega, et kui nende registrijärgsel aadressil ei asu alaliselt ühtegi töötajat või volitatud esindajat, siis võib juhtuda, et maksuameti või muu riigiasutuse dokument antakse allkirja vastu üle näiteks maja valvurile või mõne muu samas hoones asuva äriühingu või asutuse töötajale ning sellega loetakse dokument adressaadile kättetoimetatuks. Üks võimalus selliseid probleeme vältida on kasutada elektroonilist asjaajamist. MKS § 54 lg 3 sätestab, et menetlusosalise soovil saadetakse dokument tema poolt näidatud elektronposti aadressil.<sup>87</sup>

Analüüsi tulemusel selgus, et olenemata sellest, et kohtupraktika näitel sarnaseid juhtumeid on palju, on vaidluse all endiselt olukorrad, kus püütakse varem kindlaksmääratud kõigutada. Läbi aastakümnete leiab haldusmenetluse nimistust lahendeid, kus nõutakse haldusaktide piisavat motiveerimist, selgitatakse aegumise arvutamise põhimõtteid või selgitatakse maksunõuete täitmist pankrotis maksukohustuslasele. Haldusaktide kättetoimetamisega seonduvate probleemidega kohtulahendites on püütud hoida järjepidevust ning on välja kujunenud nii-öelda alus-kohtulahendid, millest maksuametnikud igapäeva töös lähtuvad. Tallinna Ringkonnakohtu 2008. aasta kohtulahendi tulem on muutmata senini ning edasikaebamiseks Riigikohtusse pole jõudnud. Seega julgeb autor väita, et aastast-aastasse on küll haldusmenetluse taotluste arv mitmekordistunud, kuid siiski on tekkinud normatiivid, millest lähtutakse ning juhitudakse.

---

<sup>86</sup> Eesti Maksumaksjate Liit, „Uus maksualane Riigikohtu lahend – juriidiline isik peab hoolitsema posti vastuvõtmise eest oma registrijärgsel aadressil“, *supra nota* 85.

<sup>87</sup> Eesti Maksumaksjate Liit, „Uus maksualane Riigikohtu lahend – juriidiline isik peab hoolitsema posti vastuvõtmise eest oma registrijärgsel aadressil“, *supra nota* 85.

## 2.2. Haldusaktide kättetoimetamisest tulenevad probleemid

Lähtudes Maksu- ja Tolliameti strateegilisest plaanist aastateks 2009-2012, siis haldusaktide kättetoimetamise probleemide lahenduste juures on oluline roll maksumaksja halduskoormuse vähendamisel ning samal ajal kulude kokkuhoiul. Nimelt, on senini leidmata veel nii-öelda väljund, mille juures saaks väita, et maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamise kulutõhusus ja samas tulemuslikkus on saavutatud nii, et kliendi halduskoormus on viidud parima võimaliku tasemeni. Töö autor toob järgnevas alapeatükis välja antud valdkonnaga seonduvad probleemsed kohad Maksu- ja Tolliameti näitel ning pakub lahendusi, kuidas haldusakti kättetoimetamine efektiivsemaks muuta.

Uus strateegiline plaan aastateks 2009 - 2012 on suunatud õiguskuulekuse tõstmisele ning õiguskuulekate klientide halduskoormuse vähendamisele. Jätkuvalt pööratakse suurt tähelepanu klientidele ning tähtsustatakse seda, et kliendisuhted oleks ühtlaselt head. Oluline on, et oldaks tunnustatud organisatsioon, mis täidab oma ülesandeid kvaliteetselt ja kulutõhusalt ning sellise tegutsemise tulemuseks oleks ka kõrge usaldusväärus.<sup>88</sup> Et seda kõike saavutada, siis Maksu- ja Tolliamet arendab e-keskkonda ning pakub uusi e-teenuseid ja lihtsustatud menetlusprotsesse. Selleks asutus:

1. asendab väljastatavad ja esitatavad pabertõendid ning muud paberdokumendid elektroonsete ja digiallkirjastatud dokumentidega;
2. seab e-teenustele esitatavate turvanõuete täitmiseks sisse pideva kontrolli;
3. töötab välja uusi lahendusi registreerimiseks ja deklareerimiskohustuse täitmiseks ning integreerib ametnike töö hõlbustamiseks Maksu- ja Tolliameti elektroonse sisekeskkonna.<sup>89</sup>

2008. aastal on tollane Maksu- ja Tolliameti peadirektori asetäitja Dmitri Jegorov ajalehele Postimees antud intervjuus<sup>90</sup> öelnud, et vaatamata Eesti kuulumisele nende väheste riikide sekka, kus ühendmaksuhalduri maksukogumise kulukus on alla 1% (Eestis nimelt 0,79%), usuvad maksuhaldurid siiski, et neil on võimalik töötada veelgi tõhusamalt. Artikli

---

<sup>88</sup> Eesti Maksumaksjate Liit, „MTA: Maksu- ja Tolliametil oli ümberkorralduste aasta“, <[www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=2300&keywords=kulut%F5hus](http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=2300&keywords=kulut%F5hus)> (22.04.2011).

<sup>89</sup> Maksu- ja Tolliameti strateegiline plaan 2009-2012, kättesaadav Maksu- ja Tolliameti kodulehel <[www.emta.ee/index.php?id=24228](http://www.emta.ee/index.php?id=24228)> (18.04.2010).

<sup>90</sup> Jegorov, D., „Dmitri Jegorov: kokkuhoiu võimalikkusest maksuameti näitel“, *Postimees*, 18.07.2008, <[www.postimees.ee/?id=21329](http://www.postimees.ee/?id=21329)> (25.04.2011).

eesmärk oli küll toona majanduslangusesse jõudnud Eesti ettevõtete sfääris välja tuua aspekt, et riigiametnikud suudavad oma tööd teha väiksemas koosseisus sama tulemuslikult kui arvuliselt suuremas koosseisus, kuid lõputöö autor leiab, et antud väitest lähtudes, saab maksuhalduri efektiivsemat tööd hinnata ka halduskoormusest rääkides.

Termin halduskoormus võib esmapilgul seostuda millegi negatiivsega. Tegelikult on halduskoormus aja ja raha kulu, mis tekib riigi seatud info kogumise, edastamise ja töötlemisega seotud ülesannete täitmisel. Halduskoormus kaasneb tulumaksudeklaratsiooni täitmise, statistikaaruannete esitamise, tegevuslubade taotlemise ja teiste tegevustega. Halduskoormus ei seisne seejuures näiteks riigile tasutud maksus või lõivus, vaid sellega kaasnevate aruannete täitmisel ja „e-maksuametis“ andmete kontrollimises.<sup>91</sup>

Halduskoormuse tekkimise juures on oluline välja tuua veel selle vähendamise seotud aspektid. Nimelt on halduskoormuse vähendamine pikaajaline protsess, mis eeldab muudatusi seadusandluses ja protseduurides – parim viis halduskoormust vähendada on ennetada selle tekkimist. Liigse koormuse teket aitab vältida põhjalikum mõjude analüüs ning puudutatud osapoolte ulatuslikum ja sisukam kaasamine.<sup>92</sup>

Nagu eespool mainitud, siis halduskoormuse vähendamiseks on vaja teha seadusandluses muudatusi ning protsessi kvaliteedis korrektiive. Autor usub, et seadusloome muutmine tagab ametnikele märkimisväärselt efektiivsema ning ökonoomsema menetluse läbiviimise, sealjuures õiguskuuleka kliendi halduskoormust optimeerides. Samas on protsess pikaajaline, nimelt ei väljendu muutused lähiajal, vaid pikemas perspektiivis. Peamine probleem, mis autori seisukohalt vajaks ümberkorraldust, on seotud juriidilistele isikutele haldusakti kättetoimetamisega – praegune kirjalik kättetoimetamine viia täielikult elektroonseks. Järgnevalt on vaja välja tuua nõrgad kohad seaduse redaktsioonides, kuna muudatus ei hõlma ainult üht sätet, vaid mitut ning erinevaid õigusakte.

Autor peab vajalikuks veel mainida asjaolu, et Eesti on äsjaavaldatud Maaailma Majandusfoorumi globaalses infotehnoloogia (*edaspidi* IT) raportis 26. kohal. Selles on

---

<sup>91</sup> Sihver, A., „Halduskoormuse hindamine – samm kvaliteetse õigusloome poole“, *Riigikogu Toimetised* (2007), nr 15, <[www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10913&highlight=seletuskirjade&op=archive2](http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10913&highlight=seletuskirjade&op=archive2)> (21.04.2011).

<sup>92</sup> Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, „Halduskoormust on parim vähendada ennetamise teel“, <<http://www.mkm.ee/halduskoormust-on-parim-vahendada-ennetamise-teel/>> (27.04.2011).



mainitud, et IT-edetabeli liidritele on omane tasakaalustatus kõigi kolme IT-põhist arengut tagava teguri osas, milleks on: 1. IT-d soosiva keskkonna olemasolu; 2. valmisolek IT-d kasutada ja 3. reaalne IT kasutamine. Eesti IT areng veel nii tasakaalustatud ei ole. Eesti tugevused on jätkuvalt seotud avaliku sektori IT-valmisoleku ja IT kasutusega. Võrreldes eelmise aastaga on Eestis enim paranenud ettevõtete IT kasutamine, seda eelkõige tehnoloogia oskuslikuma tulemusel äri efektiivsemaks muutmisel.<sup>93</sup> Dmitri Jegorov on juba 2008. aastal<sup>94</sup> antud intervjuus tunnistanud et Eesti on „x-tee“ ja „e-maksuametiga“ IT-lahenduste osas kindlasti esirinnas.

Lähtudes IT arengust ning pidepunktist, mis viitab Eesti ülemaailmsele tuntusele avaliku sektori IT kasutamise osas, siis töö autor leiab, et kuna kõik eeldused e-teenuste kasutamise osas on olemas, siis tuleb antud valdkonda veel enam rakendada. See tähendab, et muudatused, mida seaduse sätetes on vaja teha, on seotud elektroonse haldusakti kättetoimetamise edendamisega. Muudatuste osas keskendub autor just juriidilistele isikutele väljastatavatele dokumentidele ja seda nimelt seetõttu, et kuna nemad kasutavad „e-maksuameti“ võrreldes füüsiliste isikutega tunduvamalt rohkem – neil on igakuiselt erinevate deklaratsioonide esitamise kohustus Maksu- ja Tolliameti ees. Füüsilistel isikutel on kohustus esitada ainult kord-aastane tuludeklaratsioon, ent äriühingutel näiteks igakuine tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustuse maksete deklaratsioon (*edaspidi* TSD).

MKS-i § 45 on määratletud, et juhul, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, siis kohaldatakse maksmenetluses HMS-is sätestatud. Siinjuures tahab lõputöö autor välja tuua, et HMS-is § 5 lg 6 on fikseeritud, et elektrooniline asjaajamine on haldusmenetluses võrdsustatud kirjaliku asjaajamisega. Seega ei tohiks haldusaktide kättetoimetamise juures olla erisusi, nimelt kaasa arvatud koormava sisuga haldusaktid võib menetlusosalisele kätte toimetada elektroonilisel teel.

Praegune seaduse regulatsioon sätestab, et dokumendi kättetoimetamisel elektroonilisel teel peavad sellel olema digitaalne allkiri ja muud haldusaktile omased tunnused. Rahandusministri määrus sätestab, et „e-maksuameti“ kasutamiseks tuleb juriidilisel isikul

---

<sup>93</sup> Tamm, K., „Millisel kohal on Eesti maailma IT konkurents?“ (2011), <[www.ulemistecity.ee/blog/millisel-kohal-on-est-i-maailma-it-konkurents/](http://www.ulemistecity.ee/blog/millisel-kohal-on-est-i-maailma-it-konkurents/)> (22.04.2011).

<sup>94</sup> Jegorov, D., „Dmitri Jegorov: kokkuhoiu võimalikkusest maksuameti näitel“, *supra nota* 90.

sõlmida paber kandjal leping, millele lisatakse juriidilise isiku esindaja volikirid. Lähtudes juriidilise isiku aruandlusest ning informatsiooni edastamisest, mis käib pidevalt läbi „e-maksuameti“, siis halduskulude vähendamiseks võiks olla ka dokumentide, kaasa arvatud haldusaktide kättetoimetamine „e-maksuameti“-põhine. Praegune redaktsioon näeb ette, et juhul, kui maksukohustuslane ei ole kinnitust andnud teate saatmisest ühe nädala jooksul, toimetatakse dokument talle kätte paber kandjal posti teel. See aga suurendab maksuhalduri tööd, nimelt peab jälgima, kas haldusakt on jõustunud või mitte ning ühtlasi pärast seda saatma paber kandjal dokumendi.

Lähtudes eespool toodust, siis esiteks pakub lõputöö autor välja, et juriidilisele isikule haldusaktide kättetoimetamine toimukski ainult „e-maksuameti“ kaudu, mistõttu võiks MKS-i § 54 lg 2 täiendada järgnevalt: „Juriidilistele isikutele, kellel on sõlmitud „e-maksuameti“ kasutamise leping, toimetatakse dokumendid kätte „e-maksuameti“ kaudu. Maksuhalduri dokumentide kättetoimetamise täpsem kord sätestatakse rahandusministri määruses“. Selline sõnastus aitaks autori arvates hõlbustada maksuhalduri tööd. Nimelt, seaduses oleks täpselt ära määratletud, kuidas käib füüsilistele ja juriidilistele isikutele haldusakti kättetoimetamine. Enam ei peaks maksuhaldur ressursse kulutama sellele, et välja selgitada asjaolu, kas dokument saata paber kandjal või, kui on olemas menetlusosalise nõusolek, siis elektroonselt tema poolt näidatud elektronposti aadressile.

Lisaks muudaks seaduse redaktsiooni ümbersõnastus maksukohustuslase jaoks asjaajamise lihtsamaks. Teadaolevalt käesoleva aasta alguses jõustunud kohtulahend on ettevõtete jaoks koormava resultaadiga: juriidilised isikud peavad oma registrijärgsel aadressil pidevalt hoolitsema posti vastuvõtmise eest juhatuse liikme või muu volitatud isiku poolt. Sellega kaasneb aga kohustus jälgida pidevalt, kas kõik saadetised on vastu võetud. Vastukaaluks sellele, aga „e-maksuameti“ ei saaks sellist olukorda tekkida, et võib juhtuda asjaolu, et keegi ei saa dokumenti kätte. Kuna ettevõtetel on kohustus esitada kalendrikuu 10. kuupäevaks vorm TSD, siis hiljemalt 11. kuupäevaks peab õiguskuulekatel maksukohustuslastel olema esitatud vastav deklaratsioon.

Siinkohal tahab autor rõhutada seda, et kuna Maksu- ja Tolliameti strateegilisest plaanist nähtub, et eelkõige õiguskuuleka kliendi halduskoormuse vähendamine on eesmärgiks, siis tulekski omavahel siduda haldusakti kättetoimetamine ning tähtpäevadest kinnipidamine. Seega on autori järgmine ettepanek muuta MKS-i § 54 lg 6. Uus sõnastus oleks järgmine:

„Juriidilisele isikule loetakse dokument kättetoimetatuks, kui maksukohustuslane on „e-maksuametis“ andnud selle kättesaamise kohta kinnituse. Juhul, kui maksukohustuslane ei ole kinnitust andnud teate saatmisele järgneva kuu 11. kuupäevaks, loetakse dokument isikule kättetoimetatuks“.

Samasisuline viide tuleks määratleda Rahandusministri määruses § 8<sup>1</sup> lõikes 3. Seal peaks olema sätestatud, et juriidilistele isikutele loetakse dokument kättetoimetatuks „e-maksuametis“ pärast kinnituse andmist. Juhul, kui maksukohustuslane ei ole saatmisele järgneva kuu 11. kuupäevaks seda teinud, siis loetakse dokument isikule kättetoimetatuks. Neljandaks leiab autor, et MKS-i § 46 lg 2 tuleks sõnastada ümber. Kui praegune redaktsioon sätestab, et haldusakti adressaadi õigusi piiravad ja talle kohustusi panevad haldusaktid peavad olema kirjalikud ja motiveeritud, siis uue sõnastusega võiks see välja nii: „Füüsilistele isikutele toimetatakse kõik koormava sisuga haldusaktid kätte posti teel väljastusteatega. Juriidiliste isikute osas lähtutakse MKS-i § 54 lg 2 fikseeritust“. Uue seadusesätte olemasolu on vajalik seetõttu, et kui ettevõtete asjaajamine toimukski „e-maksuameti“ kaudu, siis tekiks siinkohal vastuolu, kuna antud § määratleks endiselt, et isikute õigusi piiravad ja kohustusi panevad dokumendid tuleks kätte toimetada kirjalikult. Seega ei lahendaks see praegust probleemi, nimelt ei muudaks see maksuhalduri tööd vähem kulukamaks ega efektiivseks.

Maksuhalduri ametnikega läbiviidud intervjuudest nähtub, et omapoolseid ettepanekuid on ka haldusakti väljaandjatel. Nimelt 1. ametnik, leiab, et dokumentide kättetoimetamine oleks tundavamalt tulemuslikum, kui kasutataks ära võimalust haldusakti maksumaksjale isiklikult kätte toimetada (Lisa 1). Antud õigus tuleneb haldusorganil HMS-i § 28 ja 29, kus on kirjas õiguslik alus haldusorgani poolt kättetoimetamisel, lisaks veel kättetoimetamise juures piirav ajaline aspekt. MKS-i § 53 on samamoodi fikseeritud allkirja vastu dokumendi kättetoimetamine.

Kuna seaduse regulatsioonide eesmärk on eelkõige ametniku töö hõlbustamine ja tõhustamine, siis julgeb lõputöö autor väita, et antud sätted seda funktsiooni ei täida. Esiteks seetõttu, et selline kättetoimetamine nõuab enam ressursse, kui ükskõik milline muu viis. Nimelt, peaks haldusakti kättetoimetaja leppima eelnevalt kokku aja, millal üleandmine toimub. Lisaks vajaks kõigile isikutele väikseima ajakuluga edastamine ametnike arvu tõstmist. Seda sellepärast, et kui praegu näiteks saadetakse dokument posti

teel, siis selle kättetoimetamine on koordineeritud postiasutuse kaudu. Antud seaduse sätte juures aga eeldatakse, et seda tööd teeb ametnik ise, mistõttu tuleks lisakoormust juurde.

Seega autor arvab, et lähtudes ühelt poolt Maksu- ja Tolliameti strateegilise plaani eesmärgist ning teisalt ametniku soovituselt, siis need ei ole omavahel kooskõlas. Õiguskuuleka kliendi halduskoormust, kulude kokkuhoidu ega ametniku töö efektiivsust sellise haldusakti kättetoimetamise viisi propageerimine ei tagaks. Pigem tekiks olukord, kus dokumendi kättetoimetamise õnnestumise protsent küll tõuseks, kuid ökonoomsusest antud situatsioonis rääkida ei saaks.

Lisas 2 on välja toodud maksuhalduri 2. ametniku vastused autori esitatud küsimustele. Intervjueeritav leidis, et praegune haldusakti kättetoimetamine Eesti maksuõiguses on liiga leebelt reguleeritud. Isik mainis, et ressursse kasutatakse ebaefektiivselt. Selle all mõtles ta, et protseduurireeglid on viidud liialt maksukohustuslasekeskseks. Nimelt kas või väiksemgi eksimus haldusakti väljaandmise või edasiste menetlustoimingute läbiviimise juures annab kliendile õiguse oma õiguste kaitseks halduskohtusse pöörduda või vaie esitada. See aga pärsib menetluse lõpptulemust ehk efektiivsust.

Vastaja tõdes siinkohal aga asjaolu, et Eesti õigussüsteem areneb. Näitena tõi ta välja 2011. aasta kevadel avalikustatud kohtulahendi, mille sisuks on äriühingutele haldusakti kättetoimetamine juriidilisele aadressile. Kui varasemalt pidid maksuhalduri ametnikud uskuma seda, mida menetlusosaline ütleb ning kui väideti, et haldusakt pole nendeni jõudnud, siis ei saanud jõustumiseks lugeda asjaolu, et Maksu- ja Tolliameti dokumendiregistris on see väljamineva kirjana registreeritud. Nüüd aga peavad ettevõtted juriidilisele aadressile saadetavate dokumentide ja kirjade üle ise järelvalvet pidama. See olevat hea, sest siis ei pea maksuhaldur liialt ressursse kulutama ning peale haldusakti kättesaamist, kui nõudeid pole täidetud, saab alustada juba sissenõudmise edasiste toimingutega.

Lõputöö autor nõustub intervjueeritava ettepanekuga, et haldusakti kättetoimetamist tuleks karmistada. Eespool mainitud seaduse ümbersõnastused olekski selle suunitlusega tehtud, et maksuhalduri tööprotsessi võimalikult tulemuslikuks muuta. Autor leiab, et kui Maksu- ja Tolliameti seadusjärgne roll ühiskonnas on tõhus ja täpne maksude haldamine, ettevõtluse hõlbustamine ning ühiskonna ja majanduse kaitsmine, siis see saabki toimuda

läbi pideva arendamise ning uuendustega kaasa minnes. Esmalt võivad välja pakutud muudatused tunduda juriidiliste isikute õiguste piiramisena, kuid pikemas perspektiivis muutuks asjaajamine lihtsamaks. Enam ei tuleks oma juriidilisel aadressil posti pidevalt jälgida, vaid kogu infovahetus käiks läbi elektroonse keskkonna.

Analüüsi tulemusel selgus, et hoolimata õigusaktide redaktsioonidest ning kohtupraktika lahendustest on endiselt lahendamata probleeme. Autor tõi need esile ja tegi ettepanekud, kuidas muuta maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine senisest ökonoomsemaks ja tulemuslikumaks, samas viies kliendi halduskoormuse optimaalse tasemeni. Lõputöö autori ettepanek on sõnastada ümber MKS-i § 46 lg 2, § 54 lg 2 ja 6 ning Rahandusministri määrus. Muudatused aitaksid vähendada praeguste seaduste redaktsioonidest tulenevaid probleeme, lisaks aitaksid Maksu- ja Tolliameti 2009-2012 aastate strateegilist plaani täita. Nimelt õiguskuuleka kliendi halduskoormuse vähendamine toimuks osutatavate teenuste mitmekesistamise ja protsessi kvaliteedi parandamise kaudu.

## KOKKUVÕTE

Hoolimata maksukorralduse seaduse ning lisaks teiste riigi õigusaktide olemasolust, on endiselt kohtupraktikas vaidlusi, mis puudutavad haldusaktide kättetoimetamise probleeme Eesti maksuõiguses. Töö on aktuaalne, sest maksuhalduri ametnikud peavad ülesandeid täites jääma tulemuslikuks ja kulutõhusaks, samas suutma viia kliendi halduskoormuse optimaalse tasemeni. Lõputöö probleem seisnes selles, et kuidas muuta maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine resultatiivsemaks ja ökonoomsemaks. Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida haldusakti kättetoimetamisega tekkivaid probleeme Eesti maksuõiguses. Autorile teadaolevalt pole antud teema raames varasemaid uurimusi läbi viidud.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade haldusaktidest Eesti maksuõiguses. Autor jõudis järeldusele, et haldusaktide väljaandjail on Eesti õigussüsteemis mitmetest seadustest tulenevad piirangud. Ühelt poolt kehtivad haldusaktile kui täidesaatva võimu õigusaktile endale nõuded, mis tulenevad HMS-ist ja MKS-ist. Nimelt tuleb teada, millise tähtaja jooksul akt välja anda ning ühtlasi välja selgitada milline, kas näiteks otsus või korraldus. Siinjuures tuleb lähtuda veel sisulisest õiguspärasusest, mis tähendab, et haldusakt peab olema motiveeritud. Ametnikule endale aga on väga mitmest seadusest tulenevad piirangud isikuandmete töötlemiseks. Lähtudes PS-is, ATS-is ning IKS-is sätestatust, siis riigiteenistuja igäihe põhiõigusi võib teatud juhtudel piirata, nimelt ei tohi ametiülesannetes saadud informatsiooni menetluse käigus ega edaspidises perspektiivis avalikustada.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade haldusakti kättetoimetamise võimalustest. Selle tulemusel selgus, et haldusakti väljaandja saab otsustada, mil viisil ta dokumendi isikule kätte toimetab. See tähendab, et maksuhalduril on esiteks võimalus valida dokumendi kättetoimetamise viis, kas siis elektroonselt või paber kandjal. Lisaks saab valida, kas toimetada haldusakt kätte allkirja vastu ehk siis tähtkirjana või näiteks saata posti teel ehk lihtkirjana. Oluline on aga lähtuda dokumendi õiguspärasusest. Nimelt kehtivad küll sisulised ja vormilised nõuded, kuid märkimisväärne on haldusakti kehtima hakkamise

moment. Sellest tuleneb täidesaatva võimu õigusakti osas kaebuse esitamise tähtaeg. Tulenevalt seaduse reguleerimisest ja kohtupraktikast tuleb kaebus haldusakti tühistamiseks esitada 30 päeva jooksul arvates haldusakti teatavastegemisest.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida antud valdkonnaga seotud kohtulahendeid. Analüüsi tulemusel selgus, et olenemata sellest, et kohtupraktika näitel sarnaseid juhtumeid on palju, on vaidluse all endiselt olukorrad, kus püütakse varem kindlaksmääratud kõigutada. Läbi aastakümnete leiab haldusmenetluse nimistust lahendeid, kus nõutakse haldusaktide piisavat motiveerimist, selgitatakse aegumise arvutamise põhimõtteid või selgitatakse maksunõuete täitmist pankrotis maksukohustuslasele. Haldusaktide kättetoimetamisega seonduvate probleemidega kohtulahendites on püütud hoida järjepidevust ning on välja kujunenud nii-öelda alus-kohtulahendid, millest maksuametnikud igapäeva töös lähtuvad. Tallinna Ringkonnakohtu 2008. aasta kohtulahendi tulem on muutmata senini ning edasikaebamiseks Riigikohtusse pole jõudnud. Seega julgeb autor väita, et aastast-aastasse on küll haldusmenetluse taotluste arv mitmekordistunud, kuid siiski on tekkinud normatiivid, millest lähtutakse ning juhitudakse.

Neljäs uurimisülesanne oli analüüsida haldusakti kättetoimetamisest tulenevaid probleeme Maksu- ja Tolliameti näitel. Analüüsi tulemusel selgus, et hoolimata õigusaktide redaktsioonidest ning kohtupraktika lahendustest on endiselt lahendamata probleeme. Autor tõi need esile ja tegi ettepanekud, kuidas muuta maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine senisest ökonoomsemaks ja tulemuslikumaks, samas viies kliendi halduskoormuse optimaalse tasemeni. Lõputöö autori ettepanek on sõnastada ümber MKS-i § 46 lg 2, § 54 lg 2 ja 6 ning Rahandusministri määrus. Muudatused aitaksid vähendada praeguste seaduste redaktsioonidest tulenevaid probleeme, lisaks aitaksid Maksu- ja Tolliameti 2009-2012 aastate strateegilist plaani täita. Nimelt õiguskuuleka kliendi halduskoormuse vähendamine toimuks osutatavate teenuste mitmekesistamise ja protsessi kvaliteedi parandamise kaudu.

Autor leiab, et lõputöös püstitatud eesmärk täideti, kuna analüüsiti haldusaktide kättetoimetamise probleeme antud valdkonnaga seotud kohtulahendite põhjal ning teostati probleemide analüüs Maksu- ja Tolliameti näitel.

## SUMMARY

Diploma thesis is written on a subject The problems with delivering the administrative act in Estonian tax law. Thesis is written in Estonian and consists of 47 pages (content – 44 pages and appendixes 3 pages). Author has used 33 sources, which have referred in text. Topic is actual because Estonian Tax and Customs Board is planning to decrease clients administrative burden meanwhile economizing the costs. It means that clients optimal level of administrative burden has to be achieved by discharging officials functions economically and effectively. According to the authors information there has not been any other research carried out on afore named theme.

The aim of the thesis is to analyze the problems with delivering the administrative act in Estonian tax law. To achieve the aim author:

1. Gives an overview of the administrative acts in Estonian tax law.
2. Gives an overview of the possibilities in delivering the administrative act.
3. Analyzes the adjudications related to this subject field.
4. Analyzes the problems with delivering the administrative act according to Estonian Tax and Customs Board.

Author analyzed the problems with delivering the administrative act in Estonian tax law and came into conclusion that to economize and to facilitate delivering the administrative act it is needed to improve the regulation by making some supplements at legalisation. The aim of the thesis was achieved.



## VIIDATUD ALLIKAD

*AS XXXXX XXXXX (pankrotis) kaebus Maksu- ja Tolliameti (MTA) vaideotsuse tühistamiseks ja MTA kohustamiseks ennistada Rapla Maksuameti otsuse ning vaideotsuse peale vaide esitamise tähtaeg ja vaadata vaie sisuliselt läbi*, haldusasi nr 3-3-1-38-06, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 18.10.2006.

Avaliku teenistuse seadus 25.01.1995, jõustunud 01.01.1996 - RT I 1995, 16, 228...RT I 2009, 7, 29, § 67.

*Bo Erik Ingemar Engströmi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse 14. mai 2004. a maksuotsuse nr 12-5/77 ning Maksu- ja Tolliameti 30. juuli 2004. a vaideotsuse nr 199-1 tühistamise nõudes*, haldusasi nr 3-3-1-25-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 06.06.2007.

Digitaalallkirja seadus 08.03.2000, jõustunud 15.12.2000 - RT I 2000, 26, 150...RT I 2010, 22, 108.

Eesti Maksumaksjate Liit, „MTA: Maksu- ja Tolliametil oli ümberkorralduste aasta“, <[www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=2300&keywords=kulut%F5hus](http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=2300&keywords=kulut%F5hus)> (22.04.2011).

Eesti Maksumaksjate Liit, „Uus maksualane Riigikohtu lahend – juriidiline isik peab hoolitsema posti vastuvõtmise eest oma registrijärgsel aadressil“ (2011), <[www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=4079](http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=4079)> (03.04.2011).

Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349...RT I 2007, 33, 210, § 45.

Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 58, 354...RT I 2009, 27, 164.

Huberg, M., „Maksukorralduse seaduse kavandatavad muudatused”, 5 *MaksuMaksja* (2010), nr 5, 7-12.

Huberg, M., Uusorg, M. ja Lehis, L., *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2008. Kolmas köide. Kommentaarid* (Tartu Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2008).

Isikuandmete kaitse seadus 15.02.2007, jõustunud 01.01.2008 - RT I 2007, 24, 127... RT I, 30.12.2010, 2.

Jegorov, D., „Dmitri Jegorov: kokkuhoiu võimalikkusest maksuameti näitel“, *Postimees*, 18.07.2008, <[www.postimees.ee/?id=21329](http://www.postimees.ee/?id=21329)> (25.04.2011).

Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009).

Lillemets, K., *Maksukorraldus* (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006).

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, „Halduskoormust on parim vähendada ennetamise teel“, <<http://www.mkm.ee/halduskoormust-on-parim-vahendada-ennetamise-teel/>> (27.04.2011).

Maksu- ja Tolliameti strateegiline plaan 2009-2012, kättesaadav Maksu- ja Tolliameti kodulehel <[www.emta.ee/index.php?id=24228](http://www.emta.ee/index.php?id=24228)> (18.04.2010).

Maksuhaldurile elektroonilisel teel esitatavate dokumentide formaadi- ja allkirjanõuded ning muud elektroonilisele teabevahetusele esitatavad nõuded maksumenetluses ja riigi-, valla- ning linnaasutuste poolt elektroonilisel teel esitatavate deklaratsioonide ja muude dokumentide nimekiri 19.12.2002, jõustunud 09.01.2003 - RTL 2003, 2, 4... RT I, 29.03.2011, 1.

Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150...RT I 2009, 62, 405.

Marrandi, H., „Maksuhalduri haldusaktide kättetoimetamine”, 3 *MaksuMaksja* (2009), 35-37.

Oone, K., „Digitaalalkirja kasutamise õiguslikud probleemid avalike teenuste osutamisel“, *Juridica* (2005), nr 2, 114-122.

*OÜ Prikoliit kaebus Lääne-Viru Maksuameti 20. juuni 2002. a ettekirjutuse nr 4-05/108-756 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-3-1-49-03, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 20.06.2003.

*OÜ ReturMet kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. juuli 2008. a vaide tagastamise otsuse nr 6-2/575 ning Maksu- ja Tolliameti 12. augusti 2008. a otsuse nr 6-1/168-1 tühistamiseks, samuti vaide menetlusse võtmiseks kohustamiseks*, haldusasi nr 3-08-1910, Tartu Ringkonnakohus, kohtuotsus, 20.05.2010.

*OÜ TrioCorp kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 30. juuli 2008. a maksuotsuse nr 12-5/380 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-3-1-65-09, Riigikohtu halduskolleegium, kohtumäärus, 13.10.2009.

Parrest, N. ja Aedmaa A., *Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest* (Tallinn Eesti Vabariigi Riigikantselei, 2005).

Pilving, I., „Menetlus- ja vormivead haldusakti kättetoimetamisel“, *Juridica* (2004), nr 8, 526-529.

*Projekt Invest Grupp OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 1. juuli 2009. a maksuotsuse nr 12.2-3/4587-3 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-3-1-100-10, Riigikohtu halduskolleegium, kohtumäärus, 10.03.2011.

Riigikohus, „Statistika“ (2010), <[www.riigikohus.ee/?id=79](http://www.riigikohus.ee/?id=79)> (20.03.2011).

Riigivastutuse seadus, 02.05.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 47, 260.... RT I 2006, 48, 360.

*Seppo Ilmari Lohtaja kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 23. veebruari 2006. a maksuotsuse nr 12-5/47 ning 13. septembri 2006. a intressinõude nr 13-2.1/8677 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-75-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 19.12.2007.*

Sihver, A., „Halduskoormuse hindamine – samm kvaliteetse õigusloome poole“, *Riigikogu Toimetised* (2007), nr 15,

[www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10913&highlight=seletuskirjade&op=archive2](http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=10913&highlight=seletuskirjade&op=archive2)  
(21.04.2011).

Sõlg, R., „Haldusaktid“ (1999),

[www.riigikantselei.ee/arhiiv/atp/Koolitus/oppematerjal/haldusaktid.html](http://www.riigikantselei.ee/arhiiv/atp/Koolitus/oppematerjal/haldusaktid.html) (20.03.2011).

Tamm, K., „Millisel kohal on Eesti maailma IT konkurents?“, (2011),

[www.ulemistecity.ee/blog/millisel-kohal-on-est-ima-it-konkurents/](http://www.ulemistecity.ee/blog/millisel-kohal-on-est-ima-it-konkurents/)  
(22.04.2011).

Vene, E., „Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused“, *Juridica* (2007), nr 5, 303-313.

## LISAD

### Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti ametnikuga nr 1

- 1) Kirjeldage palun haldusakti kättetoimetamise protsessi isikutele, lähtuvalt enda igapäevasest tööst.**

**V:** Haldusakti saadame välja tähitud kirjana. Väga paljud maksumaksjad kirja vastu ei võta ning kui kiri tuleb tagasi hoiutähtaja möödumisel, siis järgmise toiminguna avaldatakse haldusakt Ametlikes Teadaannetes. Lisaks on võimalus haldusakt ise toimetada maksumaksjale (minu teada seda me kasutanud ei ole). Kui haldusakt tuleb tagasi märkega „ei ela antud aadressil“, siis on samuti võimalik see avaldada Ametlikes Teadaannetes ja kui seal on teade üks kord ilmunud loetakse haldusakt kättesaanuks.

- 2) Kui hästi olete kursis uute kohtulahendite sisu ning lahendusega? Mil määral neid järgite?**

**V:** Alati lähtume kohtupraktika lahendustest.

- 3) Tooge palun välja asjaolud haldusakti kättetoimetamise juures, mis Teie kui maksuhalduri ametniku tööd hõlbustavad.**

**V:** Pluss poole pealt on hea, et on olemas kohtulahendid millele saab toetuda.

- 4) Vastukaaluks eelmisele küsimusele, tooge palun välja nõrgad kohad haldusakti kättetoimetamise juures.**

**V:** Negatiivsed jooned on need, et kui maksumaksja ei võta haldusakti vastu, siis ei olegi võimalust kuidagi seda temani toimetada ja kättesaanuks lugeda.

- 5) Endapoolsed ettepanekud, kuidas muuta haldusakti kättetoimetamine tulemuslikumaks.**

**V:** Minu ettepanek oleks haldusakti kättetoimetamise viisi muuta nii, et maksumaksjale saaks Maksu- ja Tolliamet isiklikult haldusakti kätte toimetada.

## Lisa 2. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti ametnikuga nr 2

**1) Kirjeldage palun haldusakti kättetoimetamise protsessi isikutele, lähtuvalt enda igapäevasest tööst.**

**V:** Korraldused ja otsused edastame äriühingutele nende juriidilisel aadressil. Ettevõtetes kohapeal kontrolli läbi viies, on võimalik haldusakt koheselt allkirja vastu üle anda. Füüsiliste isikute puhul saadame haldusaktid posti teel väljastusteatega.

**2) Kui hästi olete kursis uute kohtulahendite sisu ning lahendusega? Mil määral neid järgite?**

**V:** Loomulikult lähtume. Eks ta keeruline ole, et peab pidevalt kursis olema muudatustega, samas on hea, kuna annab tagasisidet tehtud tööle ning on, millest haldusaktide kättetoimetamise juures lähtuda.

**3) Tooge palun välja asjaolud haldusakti kättetoimetamise juures, mis Teie kui maksuhalduri ametniku tööd hõlbustavad.**

**V:** Esiteks, et ikka on seadused, mis antud valdkonda reguleerivad ning muidugi kohtulahendid, millest saab näpunäiteid.

**4) Vastukaaluks eelmisele küsimusele, tooge palun välja nõrgad kohad haldusakti kättetoimetamise juures.**

**V:** Kõige suuremaks probleemiks ongi just haldusakti kättetoimetamine maksukohustuslasele, kui ei ole teada aadress või kui isik lihtsalt ei võta haldusakti vastu (ehk tagastatakse postiasutuse kaudu, kuna hoiutähtaeg on möödas). Ning leian, et praegune kättetoimetamise viis on liiga leebe.

**5) Endapoolsed ettepanekud, kuidas muuta haldusakti kättetoimetamine tulemuslikumaks.**

**V:** Nagu eelmises punktis mainisin, et praegune toimiv kättetoimetamise protsess on liiga leebe maksumaksjate jaoks ning seda tuleks muuta karmimaks. Selle kohta ilmus muidugi ka kohtulahend, et ettevõtted peavad enda juriidilisele aadressile saadetavate dokumentide ja kirjade üle ise järelevalvet pidama. See on hea, sest siis ei pea

maksuhaldur liialt ressursse kulutama ning peale haldusakti kättesaamist, kui nõudeid pole täidetud, saab alustada juba sissenõudmise edasiste toimingutega.