

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kätlin Koidumäe

FK070

REVISJONI JA ÜKSIKUHTUMI KONTROLLI

ERISTAMISE VAJALIKKUS

Lõputöö

Juhendaja:

Egon Veermäe BA

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finants	Kuu ja aasta: mai 2010
Töö pealkiri: Revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamise vajalikkus	
Töö autor: Kätlin Koidumäe	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
<p>Lühikokkuvõte: Töö on kirjutatud eesti keeles ja võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud inglise keeles. Töö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis on antud ülevaade revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist ja teises peatükis on analüüsitud revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamise vajalikkust. Esimene osa asub 5-19 lk ja teine osa on 19-33 lk. Töö lisad (42-46 lk) on kajastatud küsitluse tulemusi, mis viidi läbi revidentidega.</p> <p>Töö probleemiks on asjaolu, et formaalselt toimub üksikjuhtumi kontroll, kuid tegelikkuses viiakse läbi revisjon, mis on maksukohustuslase suhtes kõige koormavam kontrolli liik</p> <p>Töö eesmärgiks oli analüüsida maksurevisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamise vajalikkust.</p> <p>Töös on esitatud uurimisküsimused:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist ning välja tuua põhilised erinevused kontrolli liikide vahel.2. Anda ülevaade Saksamaal ja Soomes kasutuses olevatest kontrolli liikidest?3. Analüüsida, miks on vajalik kontrolli liike eristada?4. Analüüsida, kas oleks võimalik ühtne maksukontroll ja mida me peaksime muutma selle jaoks? <p>Töös kasutatav uurimismeetod on kvalitatiivne: teemakohase kirjanduse, seadusandluse ja kohtupraktika analüüs. Kontrolli analüüsis on kasutaud maksukorralduse seadust, erinevaid kohtulahendeid, raamatuid ja dokumente, mis kajastavad maksukontrolli olemust ja CD, mis kajastab erinevate Euroopa Liidu liikmes riikide maksukontrolli olemust (Tax auditing: a European perspective) ja lisaks viidi läbi küsitlus seadust rakendavate ametnikega.</p>	
Võtmesõnad: üksikjuhtumi kontroll, revisjon, maksukontroll	
Võõrkeelsed võtmesõnad: individual case examination, revision, tax audit, tax inspection	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Egon Veermäe	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. ÜLEVAADE REVISJONIST JA ÜKSIKJUHTUMI KONTROLLIST	5
1.1 Revisjon ja üksikjuhtumi kontroll.....	5
1.2 Maksukontroll Saksamaal ja Soomes	15
2. REVISJONI JA ÜKSIKJUTUMI KONTROLI ERISTAMISE VAJALIKKUS..	19
2.1 Kontrolli liikide eristamise vajalikkus.....	19
2.2 Ühtne kontrolli liik.....	24
KOKKUVÕTE	33
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKAD	38
LISA 1 UURIMISKÜSITLUS	42
LISA 2 UURIMISKÜSITLUSE ANALÜÜS	44

SISSEJUHATUS

Maksu- ja Tolliamet kontrollib maksuseaduste ja tollivaldkonna õigusaktide täitmist, kasutades talle selleks seadusega antud pädevust. Maksuhalduri ülesandeks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras (Kontrolli hea tava). Vastavalt maksukorralduse seadusele võib maksuhaldur maksukohustuslase juures läbi viia kas revisjoni või üksikjuhtumi kontrolli.

Käesolevas töös käsitletakse mõiste revisjoni all maksurevisjoni. Autor valis lõputöö teemaks „Revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamise vajalikkus“. Teema on aktuaalne, kuna viimaste aastate jooksul on esinenud probleeme üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristamisega. Teema aktuaalsust kinnitavad mitmed kohtulahendid, mis sisalduvad töös analüüsi osana.

Töö probleemiks on asjaolu, et formaalselt toimub üksikjuhtumi kontroll, kuid tegelikkuses viiakse läbi revisjon, mis on maksukohustuslase suhtes kõige koormavam kontrolli liik.

Töö eesmärgiks oli analüüsida revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamise vajalikkust. Selleks, et eesmärki täita on esitatud järgmised uurimisküsimused:

1. Anda ülevaade revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist ning välja tuua põhilised erinevused kontrolli liikide vahel.
2. Anda ülevaade Saksamaal ja Soomes kasutuses olevatest kontrolli liikidest?
3. Analüüsida, miks on vajalik kontrolli liike eristada?
4. Analüüsida, kas oleks võimalik ühtne maksukontroll ja mida me peaksime muutma selle jaoks?

Töös kasutatav uurimismeetod on kvalitatiivne: teemakohase kirjanduse, seadusandluse ja kohtupraktika analüüs. Töö analüüsi osas on kasutaud maksukorralduse seadust (MKS), erinevaid kohtulahendeid, teemakohast kirjandust ja dokumente, mis kajastavad maksukontrolli olemust ning CD, mis sisaldab erinevate

Euroopa Liidu liikmes riikide maksukontrolli olemust (*Tax auditing: a European perspective*) ja lisaks küsitlustulemusi maksukorralduse seadust rakendavate ametnikega.

Töö lisades on kajastatakse küsitluse tulemusi, mis viidi läbi seadust rakendavate ametnikega, et teada saada, mida arvavad revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist ning nende eristamisest vajalikkusest revidendid.

Töö koosneb kahest peatükist, millest esimeses antakse ülevaade revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist. Selgitatakse revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli mõistet ning läbi viimise korda. Revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist ülevaate andmine on vajalik, selleks et lugeja mõistaks mis on revisjon ja üksikjuhtumi kontroll. Lisaks selgitati esimeses peatükis lühidalt revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristavaid asjaolusid. Samuti anti töö esimeses peatükis ülevaade Saksamaal ja Soomes kasutusel olevatest kontrolli liikidest, selleks et mõista kuidas viiakse maksukontrolli läbi mujal maailmas ja leida sarnasusi ja erinevusi Eestiga.

Töö teises peatükis analüüsitakse asjaolusid, miks on vajalik kontrolli liike eristada ja selgitatakse põhjalikumalt lahti revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristavad asjaolud. Samuti analüüsitakse töö teises peatükis ühtse maksukontrolli kehtestamise võimalust. Selgitatakse, mida oleks vaja muuta selleks, et oleks võimalik kehtestada ühtne maksukontroll ja mida see muudaks paremaks.

1. ÜLEVAADE REVISJONIST JA ÜKSIKJUHTUMI KONTROLLIST

1.1 Revisjon ja üksikjuhtumi kontroll

Maksukontrollis eristatakse kahte liiki kontrolle revisjon ja üksikjuhtumi kontroll. Järgnevalt selgitab autor revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli mõistet ning kontrolli läbi viimise korda. Lisaks tuuakse välja revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristavad asjaolud.

Revisjon on üks olulisim maksude tasumise ja kinnipidamise õiguse kontrolli liike. Revisjoni tulemusel tuleb saavutada põhjalik ülevaade kontrollitava maksukohustusega seotud asjaoludest. Sageli on revisjoni käigus kogutud andmed aluseks täiendava maksusumma määramisele, mis tähendab, et tõendamise seisukohast oluline teave peab olema dokumenteeritud. Eriti oluline on nii revisjoniprotsess kui ka revisjonitulemuste võimalikult detailne fikseerimine nn kaudsel teel maksusumma määramise juhtudel. Väiksemat tähtsust ei oma asjaolu, et revisjon on oma olemuselt maksukohustuslasele üks koormavamaid kontrolli viise ning vajab seega põhjalikumalt reguleerimist maksukohustuslase õiguste kaitse seisukohast. (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:86)

Revisjoni eesmärgiks on välja selgitada kõik asjaolud kontrollitava maksuperioodi kohta. Välja tuleb selgitada nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud. Revisjon võib hõlmata üht või mitut maksu, üht või mitut maksustamisperioodi või olla piiritletud konkreetsete asjaolude väljaselgitamisega (Lehis 2004:175). Maksuhalduril on õigus kontrollida maksukohustuslase dokumente, kaupu, materjale, vara ja teenuseid.

Revisjoni käigus kontrollitakse maksukohustuslase tegevust tervikuna. Revisjon ei pea olema suunatud ühe maksu kontrollimisele. Revisjon võib olla suunatud ühe või mitme maksu või ühe või mitme maksustamisperioodi välja selgitamisele, vastavalt MKS-i § 73 lg 2. Revisjoni käigus võib välja selgitada ka teiste isikute

maksukohustusega seotud asjaolusid, kui revideeritav isik on kohustatud neile isikutele tehtavatelt väljamaksetelt maksu kinni pidama.

Revisjoni võib füüsilise isiku juures läbi viia, juhul kui füüsiline isik tegutseb ettevõtjana või on ise maksu kinnipidajaks. Kolmanda isiku juures ei saa revisjoni läbi viia. (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:86) Teistel juhtudel saab läbi viia üksnes üksikjuhtumi kontrolli.

Revisjon on maksukohustuslase õigusi kõige intensiivsemalt riivav menetlus. Revisjoni käigus kontrollitakse maksumaksja tegevust tervikuna. Revisjon võib olla suunatud uute asjaolude avastamisele ja tuvastamisele (Lehis 2004:175). Revisjoni läbiviimise kord ja etapid on kindlaks määratud MKS §-des 73-81 s.h § 73-78 on sätestatud revisjoni läbiviimise kord ning §-des 79-81 menetlustoimingud. Range menetluskord revisjoni puhul peab tagama maksukohustuslase õiguste parema kaitse, kuna revisjoni näol on tegemist maksukohustuslast koormava kohustusega. Revisjoni viib läbi konkreetse maksuasja menetlemiseks pädev maksuhaldur.

Vastavalt maksukorralduse seadusele saadab maksuhaldur enne revisjoni maksukohustuslasele revisjoni läbiviimise kohta korralduse. Korralduses peab kindlasti olema kindlaks määratud revideeritav periood, maksuliigid või tehingud ning revideeritava ametniku nimi ja revisjoni tähtaeg. Revisjonist peab kindlasti ette teatama 7 päeva, seda võib mitte teha juhul kui kahtlustatakse, et maksukohustuslane võib revisjoni takistada või dokumente või esemeid võltsida, hävitada või kahjustada. Revisjoni toimumist saab lükata edasi, juhul kui taotlus rahuldatakse maksuhalduri poolt. Kõige levinumateks edasi lükkamise põhjusteks on kas pearaamatupidaja haigestumine või puhkus ning juhatuse esimehe välismaal viibimine (Ida-maksu ja tollikeskuse andmetel).

Samas on võimalik revisjoni alguskuupäeva ka lühendada, kuid selleks peab soovi avaldama maksukohustuslane. Praktikas on selliseid olukordi ettetulnud, kus ettevõtte saades kätte korralduse kontrolli alustamise kohta, palub kohe alustada, sest pääsu sellest pole kuhugi (Ida-maksu ja tollikeskuse andmetel).

Revisjoni alguses peab revident esitama ametitõendi ja revisjoni korralduse. Maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist, kui on põhjust arvata, et revident pole erapooletu. Revisjoni algus fikseeritakse kellaajaliselt, sest enne

revisjoni antud kirjalik ülestunnistus tasumata jäänud maksude kohta vabastab täielikult või osaliselt karistusest (MKS § 161).

Kuna revisjon on maksukohustuslase õigusi kõige intensiivsemalt riivav menetlus on see ka põhjus, miks seadus nõuab revisjoni läbiviimist maksukohustuslase juures, mitte maksuhalduri ametiruumides (Lehis 2004:175). Revisjoni läbiviimise ajaks on ettevõttele sobilik aeg või üldine tööaeg. Juhul kui ettevõtte töötab nädalavahetustel või öösiti, siis viikase revisjoni läbi neile sobilikul ajal. Revisjoni ajaks peab maksukohustuslane andma revidendile tööruumid ja võimaldama tingimused revisjoni läbiviimiseks (MKS §77 lg 3). Revidendi kasutuseks vajaliku tööruumi peab maksukohustuslane maksuhaldurile revisjoni ajaks võimaldama tasuta (MKS § 78 lg 3 p3). Kui maksukohustuslane ei suuda seda võimaldada, siis võib dokumente ette näidata maksukohustuslase eluruumi või maksuhalduri ametiruumides (MKS § 77 lg 2). Maksukohustuslase omal soovil võib revisjoni alati läbi viia maksuhalduri ruumides. Seadus ei luba maksuhalduril revisjonikorralduses esitada maksumaksjale nõuet viia läbi revisjon maksuhalduri tööruumides.

Revisjoni käigus võib läbi viia kõiki MKS §-des 60-71 kirjeldatud üksikjuhtumi kontrolli toiminguid. Revisjon kujutabki endast kompleksset kontrolli, mille käigus viiakse läbi väga suur arv kontrollitoiminguid. (Lehis 2004:176)

Revidendil on õigus saada revisjoni läbiviimisel maksukohustuslaselt või tema määratud isikult seletusi (MKS § 79 lg 1). Revident ei saa ise valida revideeritava ettevõtte töötajaid, kellelt seletusi nõuda, vaid peab suhtlema maksukohustuslase seadusejärgse esindaja või volitatud esindajaga. Ainult maksukohustuslase või tema määratud isiku keeldumisel seletusi andmast või revisjonist kõrvale hoidumisest võib revident küsitleda teisi kohalviibivaid töötajaid, kuid ka sel juhul peab olema tagatud maksukohustuslase juuresolek. (Lehis 2004:176)

Revidendil on õigus nõuda infot maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult või riigi või kohaliku omavalitsuse asutuselt või riigi andmekogust, nõuda asjade ja dokumentide esitamist, võtta ära dokumente ning asju, teha dokumentidest ärakirju, nõuda eksperdilt arvamust, nõuda mõõturite ja tõkendite paigaldamist, viia läbi asendustäitmist, viia läbi vaatlust. Juhul kui maksukohustuslane ei esita nõutud teavet, siis tohib maksuhaldur seda küsida kolmandalt isikult hüvitades talle maksukohustuslase arvel tekkivad kulud (sõidukulud, majutuskulud, saamata jäänud

palk, ära kirjade või väljavõtete tegemise tasu). (Maksurevisjon... 14.07.2006)
Revident võib pöörduda teabe nõudmiseks kolmanda isiku poole peale informatsiooni küsimist kontrollitavalt.

Vaatluse käigus sisenetakse maksukohustuslase majandus- ja kutsetegevus kohta, tehakse inventuure ja ülemõõtmisi, fotografeeritakse ja filmitakse ning võidakse ära võtta dokumente. Maksuhalduril võivad vaatluse käigus olla kaasas eksperdid. Maksuhalduri ametnikul ei ole õigust sooritada vaatluse käigus läbiotsimist, avada lukustatud ruume või panipaiku ega siseneda eluruumi selles elavate isikute tahte vastaselt, ka juhul kui neis toimub isiku majandus- või kutsetegevus (MKS §72). Vaatluse käik ja vaatlusega tuvastatud asjaolud protokollitakse.

Revisjon lõppeb revisjoni lõppvestlusega ning tutvustatakse revisjoniakti (MKS § 80). Lõppvestluse käigus informeeritakse maksukohustuslast revisjoni tulemustest, arutatakse maksukohustuslasega eelkõige vaieldavaid asjaolusid ning võimaldatakse tal anda nende kohta seletusi.

Revisjoniakt on revisjoni lõppdokument, kus on väljatoodud revisjoni käigus tuvastatud asjaolud. Revisjoniakt koostatakse nii maksukohustust muutvate asjaolude tuvastamisel kui ka nende mittetuvastamisel.

Revisjoniakti alusel tehakse maksuotsus, mille kohaselt tuleb maksukohustuslase eriarvamuses toodud vastuväited ümber lükata (MKS § 95). Üldjuhul ei saa revisjoni tulemusena tehtud või muudetud maksuotsust enam hiljem muuta ega kehtetuks tunnistada, kui ilmnevad uued tõendid või asjaolud (MKS § 102 lg 3). Jõustunud maksuotsuse suhtes kehtib piirang korduva revisjoni, kui toiminguga läbiviimisele (Lehis 2004:178). Revisjoni tulemusena tehtud maksuotsust on lubatud muuta vaid erandjuhtudel, kui muutmise aluseks olev asjaolu või tõend on tuvastatud seoses kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust, või väärteomenetluses jõustunud lahendi põhjal. Maksukohustuslase korduva kontrollimise piirangud on kehtestatud selleks, et kaitsta maksukohustuslast ülemäära koormavast kontrollitegevusest. Teatele, mille käigus ei ole tuvastatud maksukohustust muutuvaid asjaolusid kehtib samasugune piirang.

Teoreetiliselt ei ole välistatud olukord, kui juba alustatud revisjoni ajal algatab maksuhaldur sama maksukohustuslase suhtes ka teise revisjoni või täiesti iseseisva

üksikjuhtumi kontrolli, kuid kehtima jääb tingimus, et uue revisjoniga ei tohi kontrollida sama maksu ning maksustamisperioodiga seonduvat (Osanik 2003:44). Omavahel ei ole seotud ühe kontrolli lõpetamine ja teise alustamine. Kaks kontrolli võivad toimuda üheaegselt, kuid see võib liialt koormata maksukohustuslast ja see omakorda võib viia kontrollid ebamõistlikult pikaks.

Maksuhalduri korduva kontrollimise piirang on kehtestatud nii maksukohustuslase kaitseks maksuhalduri ülemääraselt koormava kontrollitegevuse vastu ning samas selleks, et tagada maksuhalduri efektiivne tegutsemine.

Korduvrevisjoni keeld tuleneb vastavalt proportsionaalsuse ja usalduskaitse põhimõtetest, mille kohaselt koormab korduvrevisjon maksukohustuslast. Korduva kontrollimise piirang on kehtestatud just selleks et kaitsta maksukohustuslast mitmekordsest koormavast kontrollist.

Proportsionaalsuse põhimõte seisneb selles, et ei tohi piirata inimeste vabadusi ja õigusi nii, et see muudaks nende olemust. Õigusi ja vabadusi tohib muuta selles ulatuses, mis on seaduses sätestatud (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:32). Proportsionaalsuses eeldab, et haldusorgani poolt valitud abinõud peavad olema kohased, vajalikud ja mõõdupärased. Kohasus tähendab seda, et abinõud aitavad kaasa eesmärgi saavutamisele. Vajalikkus tähendab seda, et just konkreetne abinõu on kõige vähem isikut kahjustavam kui teised, vähemasti sama efektiivsed abinõud. Mõõdupärasus tähendab seda, et abinõu vastab taotletavale eesmärgile. (Lehis 2004:138) Proportsionaalsuse printsiibist tuleneb nõue, et läbiviidav menetlustoiming peab olema seotud menetletava asjaga. Enne mingi otsuse tegemist peab maksuhaldur veenduma, et vastav abinõu on vajalik saavutamaks sobivat eesmärki.

Usalduskaitse põhimõte tuleneb Eesti Vabariigi Põhiseaduse §10 mille alusel ei saa maksukohustuslasele kehtestada tagasiulatavalt maksukohustusi (Arvamus...2009). Maksu maksjal on õigus usaldada maksuhalduri, kohtute ja muude riigorganite tegevust ja nende väljendatud seisukohti. Nende hilisemal muutmisel ei ole tagasiulatavat toimet.

Revisjon koormab maksukohustuslast intensiivselt ning samade asjaolude pidev kontrollimine viiks olukorrani, kus maksuhaldur ei kontrolliks maksukohustuslast üks kord ja põhjalikult, sest ta teab et tal on võimalus teda uuesti kontrollida ja see oleks

maksukohustuslasele veelgi koormavam. Revisjoni ajal läbiviidud kontrolltoimingud tuleb läbi viia põhjalikult ja tulemus on lõplik.

Üksikjuhtumi kontrollimise käigus kas kinnitatakse või lükatakse ümber juba enne kontrollimise algust teadaolev asjaolu (näiteks deklareeritud koolituskulu või annetuse mahaarvamise õigus, väärtpaberitehingu väärtus jne) (Lehis 2004:173).

Üksikjuhtumi kontrolli alustatakse esimese menetlustoiminguga, milleks on tavapäraselt kirjalik pöördumine kontrollitava poole informatsiooni saamiseks ja/või dokumentide näiteks kontrollitava perioodi käibemaksuarvestust kajastavad raamatupidamise pearaamatu kontode väljavõtted, ostu-ja müügiarved, kassa-ja pangadokumentide esitamiseks. Korralduses määratletakse kontrollitav maks, eksporditoetused või valdkonnad, maksustamisperiood, üksikjuhtumi menetlustoimingu algus (kellaaeg) ja toimumiskoht. (Revidendi käsiraamat 2008:46) Kontrolli alguseks loetakse korralduses antud dokumentide esitamise tähtaega, kui isik taotleb kontrolli alguse edasilükkamist või ettepoole toomist, siis seda kuupäeva. Kontroll võib alata ka vaatlusega. Erandina võib vaatlust läbi viia ilma korralduseta, kuid maksukohustuslasel on õigus nõuda tagantjärele vaatluse kirjalikku põhjendamist (MKS § 72 lg 3).

Korralduse täitmise tähtaeg peab olema mõistlik. Tähtaeg sõltub nõutava teabe mahust ja muudest tähtaega mõjutavatest teguritest. Kui maksukohustuslane taotleb tähtaja muutmist, lahendatakse taotlus üldjuhul kirjaliku otsusega. Üksikjuhtumi kontrolli puhul võib menetlustoimingud (teabe nõudmine maksukohustuslaselt, vaatlus jne) läbi viia ka etteteatamata. Revident esitab menetlustoimingu alustamisel motiveeritud korralduse, millest peavad nähtuma etteteatamata menetlustoimingu asjaolud, mis õigustavad toimingust etteteatamata jätmist. (Revidendi käsiraamat 2008:44)

Juhul ,kui maksukontrolli käigus ei tuvastatud maksukohustust suurendavaid või vähendavaid asjaolusid, teavitab revident isikut sellest kirjaliku teatega.

Lõplikud kontrolli tulemused fikseeritakse üksikjuhtumi kontrollaktis. Kontrollakt koostatakse juhul, kui kontrolli käigus avastatakse maksustamise seisukohast tähendust omavaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid. Kontrollaktis peavad olema kajastatud kõik maksustamise seisukohast tähendust omavad asjaolud, see tähendab et

kirja on pandud kõik maksukohustust suurendavad, kui ka vähendavad asjaolud. Kontrollaktis on kontrolli jooksul kogutud informatsioon, järeldused põhistatud tõenditeks. Kui revident jätab kontrolli käigus isiku poolt esitatud tõendid täielikult või osaliselt arvestamata, tuleb nende arvestamata jätmist motiveerida. (Revidendi käsiraamat 2008: 80)

Juhul, kui kontrolli käigus on avastatud maksukohustust suurendavaid või vähendavaid asjaolusid, siis teeb revident tasumisele kuuluva maksusumma määramiseks maksuotsuse (välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane vabatahtlikult korrigeerib oma deklaratsioonid). Kuid, kui revident ei leia maksukohustust muutvaid asjaolusid, siis koostab revident kontrollitavale sellekohase kirjaliku teate ja isiku soovil tutvustab kontrollakti. Üksikjuhtumi kontrolli puhul võib kontrolli lõpetamise teade olla juba kontrollaktis (Revidendi käsiraamat 2008:83).

Üksikjuhtumi kontrolli läbiviimisel on maksuhalduril õigus saada maksumenetluses tähendust omavate asjaolude väljaselgitamiseks maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist või kirjalikku teavet. Proportsionaalsuse põhimõttest lähtuvalt tuleb kõigepealt pakkuda kirjaliku teabe esitamise võimalust. Teabe esitamine võib toimuda ka teiste menetlustoimingute käigus (näiteks vaatlus). Tihti ühendatakse seletuste andmine dokumentide esitamisega. (Lehis 2004:163) Vajaduse korral võib maksuhaldur kohustada maksukohustuslast või tema esindajat teabe andmiseks ilmuma maksuhalduri poolt määratud ajal maksuhalduri ametiruumidesse (MKS § 60 lg 1).

Maksuhalduril on õigus nõuda kolmandatelt isikutelt, sealhulgas krediidasutustelt, teavet maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks (MKS §61 lg 1). Kolmas isik on isik, kes valdab või võib vallata teavet maksukohustuslase kohta. Eelnimetatud isikud on kohustatud andmeid esitama, välja arvatud juhul, kui neil on seaduse alusel õigus tõendite ja andmete esitamisest keelduda. Kolmandalt isikult võib nõuda nii suulist kui kirjalikku teavet, samuti ka maksuhalduri ametiruumidesse ilmumist. Tavaliselt pöörduakse kolmanda isiku poole kirjaliku teabe või dokumentide saamiseks. (Lehis 2004:164) Kohustuse täitmist saab tagada vastavalt maksukorralduse seaduse § 67 kohaselt sunniraha määramise abil. Vajaduse korral võib maksuhaldur kohustada kolmandat isikut teabe andmiseks ilmuma maksuhalduri poolt määratud ajal maksuhalduri ametiruumidesse (MKS §61 lg1).

Vastavalt maksukorralduse seaduse §-d 62 ja 65 annavad maksuhalduril õiguse nõuda maksumenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult tema valduses olevate asjade ja esitajaväärtpaberite ettenäitamist ning sularaha ettenäitamist, samuti dokumentide esitamist. Toimingut võib ühendada näiteks vaatlusega või seletuste võtmisega. Nõue vormistatakse korraldusena, vajadusel saab korralduse adressaat taotleda täitmise tähtaja pikendamist (MKS § 50).

Maksuhaldur võib teha talle menetlusosalise poolt esitatud dokumentidest ära kirju ja väljavõtteid ning nende õigsust ametlikult kinnitada (MKS § 65 lg 1). Ametlik kinnitamine toimub vastavalt haldusmenetluse seaduses sätestatule.

Maksuhaldur võib talle esitatud dokumendid ja asjad ära võtta, kui neid on vaja maksuasja lahendamiseks ning maksuhalduril on põhjendatult alus kahtlustada, et hiljem ei ole need tõendid talle kättesaadavad või juhul kui see on vajalik dokumentidest väljavõtete või ära kirjade tegemiseks või dokumendid ja asjad viitavad arvatavalt toimepandud õigusrikkumisele.

Vastavalt MKS § 68 alusel võib maksuhaldur oma algatusel või maksukohustuslase taotlusel menetluse kaasata eksperdi. Eksperti arvamust võib vaja minna näiteks kaupade mõõtmisel või nende keemiliste omaduste kontrollimisel, samuti võib teha ekspertiisi teenuste mahu ja kvaliteedi kontrollimiseks. Sageli tuleb ekspertiisi teha dokumentide või allkirja võltsimise kahtluse korral. Ekspertiisi võib teha ka raamatupidamisarvestuse seisundi fikseerimiseks. (Lehis 2004:166)

Eksperti võib kaasata nii maksuhalduri algatusel kui ka maksukohustuslase taotlusel, kuid viimasel juhul nõutakse ekspertiisi kulud maksukohustuslaselt sisse (MKS § 69 lg 3). Ekspert esitab oma arvamuse kirjalikult. Kui maksuhaldur peab seda vajalikuks, kutsutakse ekspert menetlustoimingute juurde ning sellisel juhul võib ekspert esitada arvamuse suuliselt. Suuliselt esitatud arvamus protokollitakse menetlustoimingu protokollis ja sellele võetakse eksperdi allkiri. Menetlusosalisel on õigus esitada eksperdile küsimusi. (Lehis 2004:166)

Lisaks eksperdile on võimalik teatud juhtudel (näiteks vaatlus) kasutada ka spetsialisti (§ 72 lg 5 p1, § 79 lg 3). Spetsialist ei anna tõendina käsitletavat arvamust, vaid

nõustab ja abistab maksuametnikku toimingu läbi viimise juures (näiteks kauba mõõtmisel, arvutiprogrammiga töötamisel jne) (Lehis 2004:166).

MKS § 70 annab maksuhaldurile õiguse nõuda maksukohustuslaselt mahutite, hoidlate või seadmele mõõturi paigaldamist. Mõõtur võimaldab kontrollida näiteks kaupade kogust ja liikumist. Tõkendi eesmärk on tagada Maksuhalduril on maksusumma määramise, maksude tasumise õigsuse kontrollimise või õigusrikkumise tõkestamise eesmärgil õigus nõuda maksukohustuslaselt:

1. mahutile, hoidlale või seadmele mõõturi paigaldamist;
2. mahuti, hoidla, seadme, samuti hasartmängu korraldamiseks kasutatava mänguinventari plommimist või pitseerimist;
3. territooriumi või selle osa sulgemist;
4. sularahaarvelduste jälgimist võimaldavate seadmete, sealhulgas kassaaparaadi paigaldamist;

Kontrolli liigi valikul tuleb lähtuda sellest, kui suurel määral soovitakse maksukohustuslast kontrollida. Revisjoni käigus kontrollitakse maksukohustuslast terves ulatuses, kuid üksikjuhtumi kontrolli puhul tehakse seda osaliselt. Revisjoni puhul kontrollib revident terves ulatuses kõiki konkreetse kontrollitava maksu osas tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise aluseks olevate asjaolude õigsust ja vastavust maksuseadusele. Arvestatakse kõiki maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid.

Üksikjuhtumi kontrolli puhul kontrollib revident osaliselt kontrollitava maksu osas tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise aluseks olevate asjaolude õigsust ja vastavust maksuseadusele. Maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid arvestatakse samuti osaliselt. Osaliselt teostatud kontrolli tulemusena hindab maksuhaldur üksnes kontrolliobjektiks olnud asjaolu (tehing, või deklaratsiooni osa, nt sisendkäibemaks) mõju kogu deklareeritud maksukohustuse suurusele andmata seejuures üldist kokkuvõtvat hinnangut kogu vaadeldava maksuperioodi deklareeritud maksukohustuse õiguspärasusele (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:99).

Analüüsid revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli jõutakse seisukohale, et revisjon ja üksikjuhtumi kontroll erinevad nii menetluslike, kui ka õiguslike asjaolude poolest. Revisjoni korral tuleb järgida erilisi menetlustoiminguid:

1. revisjonist ja selle ulatusest tuleb maksukohustuslasele ette teatada (MKS § 75);
2. reeglina viiakse revisjon läbi maksukohustuslase poolt revidendi kasutusse antud tööruumis või töökohas (MKS § 77);
3. maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist (MKS § 78 lg 2);
4. kohustuslik on lõppvestlus revisjoni lõpus (MKS § 80) ja pärast seda revidendi poolt revisjoniakti koostamine;
5. millele maksukohustuslane võib lisada eriarvamuse (MKS § 81);
6. revisjon on reeglina pikaajaline ja järjepidev menetlus (MKS-i §-d 75 ja 77);

Revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli õiguslikeks erinevusteks on, et revisjoni ajaks maksusumma määramise aegumine (MKS § 99 lg 1 p3) peatub, kuid üksikjuhtumi kontrolli puhul, kui maksuhaldur ei jõua enne maksusumma määramise aegumist kontrolli lõpuni viia ja maksusumma määrata, siis ei ole seda enam võimalik teha, kui aegumistähtaeg on möödas (Maksurevisjon...2005). See säte võimaldab revisjoni läbi viia ilma kiirustamata ja annab võimaluse kontrollida kõiki asjaolusid, mis puudutavad maksukohustuslase makseõigsuse kontrollimist.

Teiseks õiguslikuks erinevuseks on, et revisjoni tulemusena tehtud maksuotsust saab muuta vaid siis, kui muutmise aluseks olev asjaolu või tõend on tuvastatud seoses kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust, või väärteomenetluses jõustunud lahendi põhjal (MKS §102). Piirang kehtib ka siis, kui revisjoni käigus makse juurde ei määratud, sest kui maksuotsus on revisjoni käigus tehtud siis on see lõplik. Maksukohustuslase korduva kontrollimise piirangud on kehtestatud selleks, et kaitsta maksukohustuslast ülemäära koormavast kontrollitegevusest ja tagada suurem efektiivsus kontrollitegevusest kuna maksukohustuslast kontrollivad tegevused kulutavad revidendi ressursi.

1.2 Maksukontroll Saksamaal ja Soomes

Erinevatel riikidel on välja kujunenud erinevad maksukontrolli meetodid, millega maksukohustuslasi kontrollida, kuid maksukontrolli eesmärk on alati sama. Maksukontrolli eesmärgiks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust vastavalt seadusele. Maksukontrolli läbiviimisel valitakse kindel kontrolli liik vastavalt kontrolli ulatusele ja eesmärgil.

Põhjusel, et Eesti on maksukontrolli teostamisel jälginud Saksamaa maksukontrolli olemust ja Soome on üks meie lähimaid naabreid, antakse ülevaade Saksmaal ja Soomes kasutusel olevatest kontrolli liikidest ja leitakse sarnasusi Eestiga.

Maksukontroll Saksamaal seab revisjoni eesmärgiks uurida kehtestatud tulumaksu kohustuse tasumise õigsust maksukohustuslastelt. Samuti uuritakse raamatuid, registreid ja muid dokumente. (Tax... 2006:82)

Saksamaa kontroll jaguneb:

1. Osaline kontroll. Esmalt kontrollitakse maksudeklaratsioonide õigust st, kas maksudeklaratsioonis esineb puudusi. Ilmselged vead on võimalik ära parandada ning puudu olevad dokumendid tuleb järele saata. Juhul, kui edasine uurimine on vajalik, kontroll ei pruugi käsitleda endas raamatute, registre ja muude dokumentide kontrolli. Kui kontroll käigus esineb küsimusi, siis esitatakse need kas kirjalikult või suuliselt. (Tax... 2006:88)

2. Üldkontroll. Hõlmab endas tavaliselt kolme järjestikuse aasta kontrollimist ja kontrollis käsitletakse tulumaksu, ettevõtte tulumaksu, käibemaksu ja omavalitsuse äriühingute tulumaksu maksustamist. Kontrolli korraks on põhjalikult läbi töötada raamatud, registrid, ja muud dokumendid ning võib käsitleda endas vaid ühte maksustamisperioodi või olla seotud ainult ühe maksuga. Raamatute, registre ja muude dokumentide uurimiseks tuleb ette teatada. (Tax... 2006:88)

3. Kokkuvõtlik kontroll. Kui maksuhaldur ei pea vajalikuks viia korrapäraselt läbi täieliku kontrolli, siis võib ta kontrolli teostada kokkuvõtliku kontrolli näol. Selline kontroll kaasab endas oluliste maksude kontrollimist, kas ühe või mitme maksustamisperioodi osas. Raamatupidamis- ja äridokumente kontrollides hõlmab,

see endas vaid ühe maksustamisperioodi kontrolli ja on reguleeritud maksukontrolli korra kaudu. (Tax... 2006:89)

4. Erikontrollid. Erikontrollid viiakse läbi registrite, raamatute ja muude dokumentide läbi vaatamisel. Need kontrollid erinevad üld- ja kokkuvõtlikust kontrollist see tõttu, et neis kontrollides käsitletakse ühe maksu või ühe asjaolu kontrollimist. Erikontrollidena käsitletakse: käibemaksu, tulumaksu, aktsiisi- ja tarbimismaksu, tulumaksu hasartmängude ja kihlvedude korral ja kindlustuse tulumaksu. (Tax.. 2006:90)

5. Muud kontrollid maksukontrolli korraldamiseks. Nendeks kontrollideks on: kontroll maksumaksja dokumentide üle, vaatlus kohapeal, käibemaksukohustuslase kontroll kohapeal ning kontrollid, mis käsitlevad endas eelarve toiminguid, mis on karistatavad. (Tax... 2006:90)

Saksamaal kehtib maksurevisjonide korraldamise määrus, milles jagatakse kontrollobjektid nelja liiki ning sõltuvalt sellest määratakse kontrollimise sagedus. Kõige väiksemate ettevõtjate grupi liikmeid kontrollitakse keskmiselt korra 60,6 aasta jooksul ning suurimaid seevastu korra 4,2 aasta jooksul. (Lehis 2004:138)

Kui Saksamaal eristatakse nelja kontrolli liiki, siis Eestis on kaks kontrolli liiki üksikjuhtumi kontroll ja revisjon. Üksikjuhtumi kontroll on menetlus, kus maksuhaldur kontrollib konkreetse kontrollitava maksu osas tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise aluseks olevate asjaolude õigsust ja vastavust mitte terves ulatuse vaid, osaliselt „Osalise „ kontrolli all tuleb seega mõista, et tööülesandes määratletud maksustamisperioodil kontrollib maksuhaldur konkreetset maksukohustust suurendavad ja vähendavaid asjaolude seaduslikkust osaliselt (Pilt, Kergandberg, Lentsius 2006:99). Revisjoni eesmärgiks on välja selgitada kõik asjaolud kontrollitava maksuperioodi kohta. Välja tuleb selgitada nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud. Maksuhalduril on õigus kontrollida maksukohustuslase dokumente, kaupu, materjale, vara ja teenuseid.

Soomes eristatakse regulaarse maksukontrolli teostamisel üldkontrolli ja osalist maksukontrolli.

1. Üldkontroll hõlmab endas maksustamise osas olulisi küsimusi, materjalide ja raamatupidamise süsteemide läbi vaatamist. Üldkontrolli jooksul kontrollitakse

tavaliselt maksuperioodi pikkuseks 2-3 aastat. Tulumaksu kontrollimisel võib revidendile laieneda maksuperiood 5 eelneva aasta kontrollimiseks ja käibemaksu kontrolli piir on 3 viimase aasta jooksul tehtud toimingute kontrollimine.(Good tax...25.04.2010)

2. Osaline kontroll ei kata kõiki maksuvahendeid. Osaline kontroll on rohkem piiratud või hõlmab lühemat perioodi. Osalise kontrolli alla kuuluvad kohapealsed tähelepanekud, mida teostatakse üllatus kontrolli käigus. Üllatus kontrolli käigus palutakse maksumaksjal ette näidata kassas olev sularaha ja kassaraamat. (Good tax...25.04.2010)

3. Informatsiooni kontrolli eesmärgiks on teabe kogumine, sellest teatatakse eelnevalt ette, kuid revidendile ei ole kohustust öelda, mille kohta informatsiooni kogutakse. Revidendil tuleb koostada kontrolli kohta aruanne. Aruanne ei ole põhjalik, märgitakse et ainus eesmärk oli koguda teavet ja läbi viidi korrapärane kontroll. Maksuamet viib läbi seda sorti kontrolli metalltööstustes, et teada saada, kust kaup pärineb.(Tax...2006:80)

4. Pankroti uurimise kontrolli teostatakse ranga võlakoormaga maksumaksjate üle. Tavaliselt ei tee seda revisjoni osakonna töötaja vaid selleks on määratud spetsiaalselt üks või kaks advokaati maksude kogumise osakonnast.(Tax...2006:82).

Sarnaselt Eestiga eristatakse Soomes osalist ja üldkontrolli. Üldkontrolli käigus kontrollitakse maksukohustuslase maksukohustust täielikult ning osalise kontrolli puhul on kontrolli periood tavaliselt lühem, sest ei kontrollita maksukohustuslase tegevuse vastavust seadusele täielikult. Osalise kontrolli puhul kontrollitakse teada olevat kahtlust ja tuleb arvestada asjaoluga, et maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid tuleb arvestada osaliselt.

Sarnaselt Soomega ei tegele Eestis revidendid suurte maksuvõlglastega, maksuvõla sissenõudmisega tegeleb kohtutäitur. Kohtutäitur sundtäidab täitedokumendi. Täitedokumentideks on kohtulahendid ja muud dokumendid, mida võib kohtuasja algatamata sundtäitmisele võtta: mitmesugused haldusaktid (sh maksuvõlad, parkimistrahvid) ja ka mõned lepingud (sh notariaalselt tõestatud lepingud, milles pooled kohustuvad lepingu täitmata jätmise korral alluma kohesele sundtäitmisele). (Kohtutäiturid...07.05.2010)

Analüüsid Soome ja Saksamaa kontrolli liike leidis autor, et Saksamaa maksukontroll on enam reglementeeritud ja süstematiseeritud, mis teeb maksukontrolli liikide eristamise teineteisest oluliselt lihtsamaks kui Eestis. Sarnaselt Eestiga eristatakse Saksamaal osalist- ja üldkontrolli Saksmaal eristatakse nelja liiki kontrolle: osalist kontrolli, üldkontrolli, kokkuvõtliku kontrolli ja erikontrolle. Soome maksukontroll sarnaneb Eestiga rohkem, kus eristatakse osalist- ja üldkontrolli.

Kui me vaatame Eesti, Saksamaa ja Soome maksukontrolli liike, siis kõikide puhul eristatakse osalist- ja üldkontrolli. Kuid Saksamaa maksukontroll on enam süstematiseeritud ja põhjalikum, mis tagab ka Saksamaale kontrollide tulemuslikus ja kontrolli liigi valik on lihtsam. Saksamaa maksukontroll on teistele maadele eeskujuks. Eestis hakati eristama üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni Saksamaa eeskujul.

2. REVISJONI JA ÜKSIKJUTUMI KONTROLLI ERISTAMISE VAJALIKKUS

2.1 Kontrolli liikide eristamise vajalikkus

Revisjon ja üksikjuhtumi kontroll erinevad üksteisest nii menetluslike, kui ka õiguslike tagajärgede poolest. Menetluslikeks erinevusteks on asjaolu, et revisjonist ja selle ulatusest tuleb maksukohustuslasele ette teatada, reeglina viiakse revisjon läbi maksukohustuslase juures, maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist ja revisjon on reeglina pikaajaline ja järjepidev menetlus. Revisjoni läbiviimine on maksukohustuslase jaoks koormavam, kui üksikjuhtumi kontrolli läbiviimine, sest revisjoni käigus kontrollitakse maksukohustuslast terves ulatuses.

Kontrolli liikide eristamise õiguslikeks põhjusteks on asjaolu, et üksikjuhtumi kontrollis kontrollitud maksuperioodi võib uuesti kontrollida revisjoni käigus ja revisjoni ajaks peatub maksusumma määramise aegumine, kuid üksikjuhtumi kontrolli see ei reguleeri. Kuid, mis on need põhjused, miks maksukontrolli liike peab üksteisest eristama?

Alates 01.07.2002 kehtivas maksukorralduse seaduses eristatakse kahte liiki kontrollimenetlust (Huberg, Lehis 2002:182). MKS § 59 lg 2 kohaselt on maksuhalduril õigus kontrollida kõiki maksukohustuslase majandus- või kutsetegevusega ning maksukohustuslase poolt maksude tasumisega seotud dokumente, samuti teha kaupade, materjalide ja muu vara ning tehtud tööde ja osutatud teenuste inventuure ja ülemõõtmisi. Kontroll jaguneb üksikjuhtumite kontrolliks (§-d 60-72) ja üldkontrolliks ehk revisjoniks (§-d 73-81).

Seaduseandja ei ole üksikjuhtumi kontrolli ega revisjoni mõistet sõnaselgelt selgitanud ehk legaaldefiniitsiooni esitanud. Maksukorralduse seadus ei anna konkreetset definiitsiooni üksikjuhtumi kontrolli kohta, vaid sätestab toimingud, mida võib üksikjuhtumi kontrolli puhul läbi viia. Revisjoni kohta on selgitusi jagatud põhjalikumalt, sest revisjonil korral tuleb järgida erilisi menetlustoiminguid: Revisjonist ja selle ulatusest tuleb maksukohustuslasele ette teatada (MKS § 75),

reeglina viiakse revisjon läbi maksukohustuslase poolt revidendi kasutusse antud tööruumis või töökohas (MKS § 77), maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist (MKS § 78 lg 2), kohustuslik on lõppvestlus revisjoni lõpus (MKS § 80) ja pärast seda revidendi poolt revisjoniakti koostamine, millele maksukohustuslane võib lisada eriarvamuse (MKS § 81) ning revisjon on reeglina pikaajaline ja järjepidev menetlus (MKS-i §-d 75 ja 77).

Revisjoni ja üksikjuhtumite kontrolli eristamise osas on täpsemaid selgitusi andnud Riigikohus erinevate kohtulahendite kaudu. Riigikohus on leidnud, et kontrollis peavad olema tuvastatud olulised asjaolud, et oleks võimalik järeldada kas oli tegemist üksikjuhtumi kontrolli või revisjoniga. (RKHK 3-3-1-20-05), kui kontroll deklaratsoonide üle on kestev, pikaajaline ja maksumaksjale koormav, siis on tegemist revisjoni mitte üksikjuhtumi kontrolliga. (RKHK 3-3-1-36-08) ja revisjon ei tohi kesta ebamõistlikult pikaajaga (RKHK 3-31-43-08, RKHK 3-3-1-3-08).

Maksuhaldur peab kontrolli liigi valikul lähtuma nii kontrolli mahust, keerukusest, kestvusest ning kaalutusõigusest, seega tuleb põhjalikult analüüsida maksukohustuslase koormamise suurust enne kontrolli liigi valiku tegemist. Kontrolli liigi määramine on maksuhalduri subjektiivne otsustusõigus, kus ta, lähtudes talle seadusega pandud ülesannetest ning kaalutusõigusest, otsustab milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetses asjas koguda. MKS § 12 sätestab, et kui maksuhaldurile on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, teostab maksuhaldur kaalutusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve. Tõendite kogumisel tuleb arvestada menetluse lihtsuse, kiiruse ja efektiivsuse põhimõtet (MKS § 10 lg 3), st kui asjaolu on võimalik tõendada mitmel viisil, tuleb valida viis, mis põhjustab vähem kulutusi ja ebamugavusi.

Üksikjuhtumi kontrolli alustatakse tavaliselt siis kui on olemas informatsioon maksukohustuslase kohta ja soovitakse seda kontrollida. Maksuhalduri kontrolli liigi valikul on määrava tähtsusega see, kui suurel määral on vajalik maksukohustuslast koormata.

Revisjoni kasuks tuleb otsustada juhul, kui on soov kasutada maksukohustuslase tööruume, kontrolli toimumine maksuhalduri tööruumides pikema aja jooksul, maksukohustuslase kaasaitamiskohustuse suur maht, erinevate menetluslike meetodite

paljusus, mis koormavad kontrollijat ja teised toimingud mis eristavad üksikjuhtumi kontrolli revisjonist.

Juhul kui maksuhalduri meelest ei sobi revisjon ega üksikjuhtumi kontroll antud asja kontrollimiseks on maksuhalduril veel võimalus saata meeldetuletus ettevõttele või maksukohustuslase tähelepanu juhtimine deklaratsiooni tähtajale või deklaratsioonis kajastatud andmete õigsusele. Sellisel juhul ei ole vajalik alustada kontrolli korraldusega ja lõpetada kontrollaktiga.

Võimalusel valib maksuhaldur maksukohustuslase suhtes vähemkoormavama kontrolliliigi, milleks on üksikjuhtumi kontroll. Lasse Lehis on öelnud, et üksikjuhtumi kontrolli käigus, kas kinnitatakse või lükatakse ümber juba enne kontrollimise algust teadaolev asjaolu (näiteks deklareeritud koolituskulu või annetuse mahaarvamise õigus) või kahtlus. Maksumenetluse ajendiks võib tihti olla kas välisriigist saadud teave (näiteks deklareerimata palgatulu), riiklikust registrist saadud teave (näiteks deklareerimata väärtpaperitulu), pangalt saadud teave (näiteks sularaha väljavõtmine teise isiku kontolt), teise maksukohustuslase kontrollimise käigus kogutud teave (näiteks avastatakse kuludokument summa kohta, mis dokumendi väljastaja maksuarvestuses ei kajastu) või maksuhalduri riskianalüüs. Üksikjuhtumi kontrolli käigus võib maksuhaldur vastavalt vajadusele läbi viia ühe või mitu MKS §-des 60-71 nimetatud toimingut (näiteks võib üheaegselt toimuda vaatlus, asjade ettenäitamine, suulise seletuse andmine ja dokumendist ärakirja tegemine).

Üksikjuhtumi kontroll ja revisjon erinevad üksteisest, mitte ainult menetluslikult vaid ka õiguslike tagajärgede poolest. Revisjoni ajaks peatub maksusumma määramise aegumine (MKS § 99 lg 1 p3), kuid üksikjuhtumi kontrolli puhul, kui maksuhaldur ei jõua enne maksusumma määramise aegumist kontrolli lõpuni viia ja maksusumma määrata, siis ei ole seda enam võimalik teha, kui aegumistähtaeg on möödas (Maksurevisjon...2005). See säte võimaldab revisjoni läbi viia ilma kiirustamata ja annab võimaluse kontrollida kõiki asjaolusid, mis puudutavad maksukohustuslase makseõigsuse kontrollimist.

Revisjoni tulemusena tehtud maksuotsust saab muuta vaid siis, kui muutmise aluseks olev asjaolu või tõend on tuvastatud seoses kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust, või vääртеomenetluses jõustunud lahendi põhjal (MKS §102). Piirang kehtib ka siis, kui revisjoni käigus makse juurde ei määratud, sest kui

maksuotsus on revisjoni käigus tehtud siis on see lõplik. Maksukohustuslase korduva kontrollimise piirangud on kehtestatud selleks, et kaitsta maksukohustuslast ülemäära koormavast kontrollitegevusest ja tagada suurem efektiivsus kontrollitegevusest kuna maksukohustuslast kontrollivad tegevused kulutavad raha. Tihti kulutatakse kontrolli läbiviimiseks rohkem ressursse, kui kontrolli käigus avastatakse. Revisjon on maksukohustuslast kõige enam koormav kontrollimise vorm, mis samaaegselt kulutab juba eelduslikult ka olulise osa maksuhalduri ressursist. Just revisjoni käigus on maksuhalduril võimalik välja selgitada kõik olulised asjaolud. Üksikjuhtumi kontrolli korral see säte ei kehti, kuna üksikjuhtumi kontroll ei hõlma maksukohustuslase kõiki tehinguid, vaid on piiritletud kindlate asjaoludega, seetõttu on olemas korduva kontrolli võimalus.

Üksikjuhtumi kontrolli puhul ei tohiks unustada, et maksukohustuslane on kohustatud esitama ainult kindlaks määratud hulgal dokumente (RKHK 3-3-1-36-08). Riigikohus on selgitanud, et kui kontroll deklaratsioonide üle on kestev, pikaajaline ja maksumaksjale koormav, siis on tegemist revisjoni mitte üksikjuhtumi kontrolliga. Kui kontroll deklaratsioonide üle on kestev, pikaajaline ja maksumaksjale koormav, siis on tegemist revisjoni mitte üksikjuhtumi kontrolliga. Üksikjuhtumi kontrollina teostatud kontrolli tulemusena hindab maksuhaldur üksnes kontrolliobjektiks olnud asjaolu mõju kogu deklareeritud maksukohustuse suurusele, andmata seejuures üldist kokkuvõtvat hinnangut kogu vaadeldava maksustamisperioodi deklareeritud maksukohustuse õiguspärasusele. Kontrolliigi valik on oluline ka tõendamiseseme, tõendamiskoormuse ja tõendite mahu määratlemisel (Pilt, Kergandberg, Lentsius 2006:99).

Kui kontrollitakse tulumaksu arvutamist füüsilise isikust ettevõtja äritegevuse kohta, siis peab revident kontrollima nii kulusid, kui ka tulusid. Kui kontrollida käibemaksu tasumise õigsust, siis peab maksuhaldur kontrollima käibemaksu tasutud perioodil täies ulatuses, seega tuleb kontrollida käibemaksu sisendi, kui ka väljundi õigsust. Revisjoni tulemusena hindab maksuhaldur kogu vastava maksu maksukohustuse suuruse õiguspärasust ehk siis, maksudeklaratsiooni kõikidel ridadel kajastatavate andmete õiguspärasust. Revisjon tähendab ühe või mitme maksu õigsuse kontrollimist maksustamise seisukohast kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul.(Tax... 2006:36)

Üldjuhul on sisendkäibemaksu kontroll üksikjuhtumi kontroll, sest kontrolli käigus kontrollitakse kindlat juba teada olevat maksuobjekti, kontrolli läbi viimise aeg on lühike, kontrollitav maksuobjekt ei ole kõike hõlmav. Selle kontrolli käigus ei koormata maksukohustuslast nii suurel määral, kui revisjoni käigus.

Analüüsi käigus selgus, et kontrolli liike on vaja eristada, sest üksikjuhtumi kontrollis kontrollitud maksuperioodi võib uuesti kontrollida revisjoni käigus, sest üksikjuhtumi kontrolli teostatakse osaliselt ja see ei ole maksukohustuse suhtes nii koormav, kui revisjon. Revisjon on maksukohustuslast kõige enam koormav kontrollimise vorm, mis samaaegselt kulutab juba eelduslikult ka olulise osa maksuhalduri ressursist. Just revisjoni käigus on maksuhalduril võimalik välja selgitada kõik olulised asjaolud. Üksikjuhtumi kontrolli korral see säte ei kehti, kuna üksikjuhtumi kontroll ei hõlma maksukohustuslase kõiki tehinguid, vaid on piiritletud kindlate asjaoludega, seetõttu on olemas korduva kontrolli võimalus.

Teiseks põhjuseks, miks kontrolli liike on vaja eristada on, et revisjoni ajaks peatub maksusumma määramise aegumine (MKS § 99 lg 1 p3), kuid üksikjuhtumi kontrolli puhul, kui maksuhaldur ei jõua enne maksusumma määramise aegumist kontrolli lõpuni viia ja maksusumma määrata, siis ei ole seda enam võimalik teha, kui aegumistähtaeg on möödunud (Maksurevisjon...2005). See säte võimaldab revisjoni läbi viia ilma kiirustamata ja annab võimaluse kontrollida kõiki asjaolusid, mis puudutavad maksukohustuslase makseõigsuse kontrollimist.

Olulised asjaolud, mis eristavad üksikjuhtumi kontrolli revisjonist on: revisjonist ja selle ulatusest tuleb maksukohustuslasele ette teatada (MKS § 75), reeglina viiakse revisjon läbi maksukohustuslase poolt revidendi kasutusse antud tööruumis või töökohas (MKS § 77), maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist (MKS § 78 lg 2), kohustuslik on lõppvestlus revisjoni lõpus (MKS § 80) ja pärast seda revidendi poolt revisjoniakti koostamine, millele maksukohustuslane võib lisada eriarvamuse (MKS § 81) ning revisjon on reeglina pikaajaline ja järjepidev menetlus (MKS-i §-d 75 ja 77).

2.2 Ühtne kontrolli liik

Maksukorralduse seaduse alusel on jäänud revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli piir häguseks, sest seaduses puudub legaldefiniitsioon ja seadust on võimatu muuta nii suures mahus, et läbi selle oleks võimalik eristada üksikjuhtumi kontrolli revisjonist. Selleks, et lahendada töös tõstatud probleemi, tuleb muuta praktikad. Selleks, et muuta praktikad tuleks vastata küsimusele kas oleks võimalik ühtne maksukontroll ja mida me peaksime muutma selle jaoks?

Üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristamise suhtes on esinenud probleeme, mis seisneb asjaolus, et formaalselt toimub üksikjuhtumi kontroll, kuid tegelikkuses viiakse läbi revisjon, mis on maksukohustuslase suhtes kõige koormavam kontrolliliik (RKHK 3-3-1-36-08, 3-3-1-3-08, 3-3-1-20-05).

Riigikohtu lahendis 3-3-1-36-08 nimetati formaalselt kontroll üksikjuhtumi kontrolliks, kuid tegelikult viidi läbi maksukohustuslast kõige enam koormavam kontrolli liik ehk revisjon. Kontroll deklaratsioonide üle oli kestav, pikaajaline ja maksumaksjale koormav, seega ei saanud olla tegemist üksikjuhtumi kontrolliga vaid viidi läbi revisjon. Olukorras, kus maksuhaldur küsib füüsiliselt isikult teavet ühe konkreetsel kalendriaastal tehtud majandustehingute kohta ja alustab üksikjuhtumi kontrolli on üsna tavapärane. Maksukohustuslasele võib olla arusaadav, et kontrolli läbiviimine võtab põhjendamatul kaua aega, kuid kui mõne kuu, aasta või mitmete aastate järgi otsustab maksuhaldur mitte üksikjuhtumi kontrolli lõpetada vaid täiendavalt kontrollida ka sama füüsilise isiku varasemate kalendriaastate maksude tasumise õigsust.

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusasjas nr 3-3-1-3-08 oli järgmine, et asja lahendamisel ei ole maksuhaldur ja kohtud tuvastanud, kas enne käibemaksurevisjoni toimunud kontroll oli sisuliselt revisjon. Ka varem kehtinud maksukorralduse seaduse kohaldamisel tuli teistest kontrollivormidest eristada revisjoni. Kui tegemist oli revisjoniga, siis tulnuks kontrollida korduvate kontrollimenetluste piirangute järgimist ja põhjusi, miks ei laiendatud käimasoleva revisjoni ulatust, vaid alustati uue revisjoniga, mis viis sellisel juhul olukorrani, kus üheaegselt toimus kaks revisjoni. MKS § 75 lg 3 alusel saab revisjoni ulatust vajaduse korral korraldusega muuta. Üldjuhul ei saa revisjoni ajal alustada aga teist revisjoni

või üksikjuhtumi kontrolli. Arvestada tuleb sellega, et kui revisjon algas tegelikult varem, siis peatus ka maksusumma määramise aegumine varem, mis ei pruugi lõppkokkuvõttes vastata maksukohustuslase huvidele. Selles asjas tulnuks aegumise peatumise alguse kindlakstegemisel arvestada ka sellega, et enne 1. juulit 2002 kehtinud Maksukorralduse seadus ei näinud maksusumma määramise aegumise peatumist ette.

Üldjuhul toimub revisjon katkematult. Siiski ei saa välistada, et esinevad asjaolud, mis tingivad revisjoni peatamist. Sellisel juhul peab lõppema ka aegumise peatumine, st, et jätkub aegumistähtaja kulg. Nimetatud asjaolude esinemisel tuleb maksuhalduril vormistada revisjoni peatamine korraldusega. Kui niisugust korraldust ei ole, on kohtul sellest hoolimata õigus tuvastada, et tegelikult oli revisjon peatunud, sest pikema aja jooksul ei tehtud revisjonitoiminguid. Revisjoni peatumise kindlakstegemisest on maksukohustuslane huvitatud juba seepärast, et peatumise ajal jätkub aegumistähtaja kulg.

Maksukohustuslase korduva kontrollimise piirangud on kehtestatud nii maksukohustuslase kaitseks maksuhalduri ülemääraselt koormava kontrollitegevuse vastu kui ka maksuhalduri efektiivsuse tagamiseks. Need piirangud on seotud varem toimunud revisjoniga seepärast, et revisjon on maksukohustuslast kõige enam koormav kontrollimise vorm, mis samaaegselt kulutab juba eelduslikult ka olulise osa maksuhalduri ressursist. Just revisjoni käigus on maksuhalduril võimalik välja selgitada kõik olulised asjaolud.

Kui esineb olukord, kus maksuhaldur kontrolli alguses fikseerib kontrolli, kui üksikjuhtumi kontrolli, kuid kontrolli käigus ilmnevad asjaolud, mille tulemusel kontroll kasvab üle revisjoniks. Üksikjuhtumi kontrolli kasvamine revisjoniks on võimalik, kui maksuhaldur ei teadnud kontrolli alustades, kui palju on tal vaja tõendeid koguda ja kui suurel määral on tal vaja koormata menetluse käigus maksumaksjat. Sellises olukorras tuleb kontroll ka vastavalt vormistada, seega peab maksuhaldur vormistama korralduse revisjoni alustamiseks.

Selleks, et mõista, mida arvavad revisjonist ja üksikjuhtumi kontrollist seadust rakendavad ametnikud viidi läbi küsitlus (Lisa 1). Selleks, et vältida olukordi, kus formaalselt toimub üksikjuhtumi kontroll, kuid tegelikkuses viiakse läbi revisjon tuleks laiendada korduva kontrolli piirangut ka üksikjuhtumi kontrollile. Seda

sellepärast, et sama maksuperioodi mitme kordne kontrollimine koormab liialt maksukohustuslast. 41,7 % küsitluses osalenud ametnikest vastas, et valivad kontrolli liigi vastavalt sellele, et kas seda maksuperioodi on varem kontrollitud või mitte (Lisa 2).

Seega võib selle küsitluse tulemusena väita, et maksukohustuslane tahab võimalusel läbi viia üksikjuhtumi kontrolli, mis võib muutuda maksukohustuslase jaoks liialt koormavaks, sest revident ei pööranud kontrolli alustades piisavalt tähelepanu maksukohustuslase koormamise suurusele. Maksukohustuslase koormamise suurusele pöörab tähelepanu vaid 25% vastanutest (Lisa 2). See protsent peaks olema märgatavalt suurem, sest maksukohustuslase koormamise suurus on üks põhilisemaid tunnuseid, mille põhjal eristatakse revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli.

Revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli õiguslikeks erisusteks on, et revisjoni ajaks peatub maksusumma määramise aegumine (MKS § 99) ning revisjoni tulemusena tehtud maksuotsust saab muuta vaid siis, kui muutmise aluseks olev asjaolu või tõend on tuvastatud seoses kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust, või väärteomenetluses jõustunud lahendi põhjal (MKS § 102) (Pilv, Kergandberg, Lentsius 2006:98)

Kui kehtestada korduva kontrolli piirang kõikidele kontrollidele, siis läbi selle vähenes maksukohustuslase koormamine. Maksukohustuslase korduva kontrollimise piirangud ei tähenda, et revisjoni korras juba kontrollitud ajavahemikku ei või üldse uuesti kontrollida. Oluliseks võib osutada ka see, et varasem kontroll võis toimuda hilisemast kontrollist erineva maksuobjekti osas. Näiteks ei tulene revisjoni korras mõne asjaolu väljaselgitamisest keeld kontrollida selle asjaoluga seotud perioodi uuesti terviklikult või kontrollida esimese kontrolli maksuobjektist erinevat maksuobjekti sama ajavahemiku osas. Siiski tuleb maksuhalduril arvestada, et ka erinevate perioodide ja maksuobjektide kontrollimine üksteisele järgnevate revisjonidena võib osutada maksukohustuslasele ülemäära koormavaks ja seega ka õigusvastaseks. (Eesti...2008)

Korduva kontrolli piirangut on vaja selleks, et peale korduva revisjoni keelu sisse viimist Maksukorralduse seadusesse vormistati kontrollid üksikjuhtumi kontrollidena, seda on vähendanud Riigikohtu hilisem praktika mille kohaselt teeb kontrolli revisjoniks kontrolli eesmärk ja sisu. (Eesti...2008)

Revisjoni ajaks peatub maksusumma määramise aegumine (MKS § 99 lg 1 p3), kuid üksikjuhtumi kontrolli puhul, kui maksuhaldur ei jõua enne maksusumma määramise aegumist kontrolli lõpuni viia ja maksusumma määrata, siis ei ole seda enam võimalik teha, kui aegumistähtaeg on möödas (Maksurevisjon...2005). See säte võimaldab revisjoni läbi viia ilma kiirustamata ja annab võimaluse kontrollida kõiki asjaolusid, mis puudutavad maksukohustuslase makseõigsuse kontrollimist. Kui eksisteeriks üks kontrolli liik, siis peaks peatuma maksusumma määramise aegumine kõikide kontrollide puhul, kuna see võimaldaks kontrollida kõiki asjaolusid, mis puudutab maksukohustuslase makseõigsuse kontrollimist.

Maksukorralduse seaduse mõistmise seisukohast leidsid 40,4% küsitluses vastanutest, et nad on mõelnud, et seaduses võiks olla täpsemalt välja toodud piir üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni vahel, sest piir nende kahe vahel on häguseks jäänud (Lisa 2). See näitab, seda et revidendid ei saa täpselt üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristavast piirist aru, kuna seaduses ei ole seda selgitatud.

Seaduseandja ei ole üksikjuhtumi kontrolli ega revisjoni mõistet sõnaselgelt selgitanud ehk legaaldefiniitsiooni esitanud. Maksukorralduse seadus ei anna konkreetset definitsiooni üksikjuhtumi kontrolli kohta, vaid sätestab toimingud, mida võib üksikjuhtumi kontrolli puhul läbi viia. Revisjoni kohta on selgitusi jagatud põhjalikumalt. Seadusesse on võimatu kirja panna, mitmendast dokumendist või kontrollitavast leheküljest algab revisjon. Selle defineerimisest on loobunud ka näiteks Saksamaa. (Elling 2009) Kuna seadust ei ole võimalik muuta nii suures mahus, et oleks võimalik eristada seaduse põhjal üksikjuhtumi kontrolli revisjonist, siis tuleb muuta praktikat ning üheks võimaluseks praktikat muuta on ühtse maksukontrolli olemus.

73,4 % küsitluses osalenud ametnikest leidis, et võiks olla ühtne kontrolli liik ja 26,5 % vastanutest leidis, et ühtse kontrolli liigi olemas olemine ei ole võimalik. 38,2 % vastanutest leidis, et ühtne kontrolli liik on võimalik juhul, kui kehtestatakse korduv kontrolli piirang ja kontrolli läbiviimise ajaline piirang. 30,2 % vastanutest leidis, et ühtne kontrolli liik muudaks kontrollid kiiremaks ja efektiivsemaks. (Lisa 2)

Juhul, kui Eesti maksusüsteemis kaotatakse ära revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamine ning kehtestaks kõigile kontrollidele korduva kontrolli piirangu, siis see võtaks maksukohustuslaselt vähemaks liigset koormust, kuna praegusel hetkel võib

üksikjuhtumi kontrollis kontrollitud maksustamisperioodi uuest kontrollida, siis läbi selle puudub maksukohustuslastel kindlustunne. Inimesi hirmutab paljas mõte sellest, et kas ma paari kuu pärast ei ela seda kõike jälle uuesti läbi. Kulutades oma väärtusliku aega, millest me kõik puudust tunneme, sellele et maksuhaldurile seletusi anda ja dokumente esitada. Peale selle, et puudub kindlustunne takistab see ka maksukohustuslase tööd ja ettevõtmisi.

Maksukontrolli valdkonna revisjonide ja üksikjuhtumi kontrollide statistikast nähtub, et kõikidest 2005 9 kuu jooksul lõpetatud kontrollidest lõppesid tulemuseta 33% Arvestades, et revisjoni korraldamine on nii Maksu- ja Tolliametile kui ka maksumaksjale kulukam kui üksikjuhtumi kontroll, tuleb esile tõsta revisjonide vähest tulemuslikkust. Kontrollide läbiviimise aega analüüsid selgus, et 39% kontrollitöödest (210 tk 533-st) ületasid esialgu määratud tähtaegu, pikendatud tähtajaks ei saanud valmis 22% kontrollidest (115 tk 533-st). Arvestades ka asjaolu, et tulemuseta kontrolli lõpptähtaeg peaks olema ligikaudu kaks kuud varasem KMM aruandes näidatust, ei saanud pikendatud tähtajaks valmis koguni 41% kontrollidest (220 tk). (Maksukontrolli korraldus 2006:8)

Maksu- ja Tolliameti statistika andmete järgi viidi 2008 läbi 200 revisjoni, millest 24 (12 %) revisjoni lõppes tulemita ja 85 (42,5 %) puhul ületati planeeritud lõpptähtaega. Üksikjuhtumi kontrolle teostati 1276, neist 184 (14,4 %) lõppes tulemita ja 378 (29,6 %) puhul ületati planeeritud lõpptähtaega.

2009 viidi läbi 205 revisjoni neist 13 (6,34 %) olid tulemita ja 100 (48,8 %) puhul ületati planeeritud lõpptähtaega. Üksikjuhtumi kontrolle viidi läbi 1662, neist 213 (12,8 %) lõppes tulemita ja 605 (36,4 %) puhul ületati planeeritud lõpptähtaega.

Võrreldes 2005, 2008 ja 2009 statistikat võib järeldada, et revisjonide ja üksikjuhtumite kontrollide tulemuseta lõppemise protsent on märgatavalt langenud. Sellest lähtuvalt võib öelda, et (kulutakse märkimisväärselt vähem rahalisi vahendeid) kontrollid on muutunud efektiivsemaks. Seda sellepärast, et enne kontrolli läbi viimist viiakse läbi riskianalüüs. Kuid me peaksime suuremat tähelepanu pöörama sellele, et sageli ületatakse planeeritud lõpptähtaega. Maksu- ja tolliameti sõnul tuleneb kontrolli aegade sagene ületamine kolmest asjaolust: välismaale tehtud päringute vastuste ootamine, maksumaksja poolne kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine ja revidendi koormusest, kuna revidendil võib olla käsil korraga mitu maksukontrolli.

Maksu- ja Tolliameti statistika järgi oli 2008 üksikjuhtumi kontrolli passiivseks ajaks 82 päeva ja revisjoni passiivseks ajaks oli 245 päeva. 2008. kohta puudub kontrollide aktiivne aeg, kuna selle mõõtmist alustati 2008 oktoobri kuust. 2009 oli üksikjuhtumi kontrolli passiivseks ajaks 88 päeva ja aktiivseks ajaks 7,2 päeva, revisjoni passiivseks ajaks oli 279 päeva ja aktiivseks ajaks 28,6 päeva.

Sellest statistikast lähtuvalt me ei saa võrrelda kontrolli liikide aktiivse aja pikkust, kuid me saame öelda, et passiivne aeg on mõlema kontrolli liigi puhul kasvanud. Üksikjuhtumi kontrolli puhul on see kasvanud 6 päeva võrra ja revisjoni puhul 34 päeva võrra. Passiivse kontrolliaja kestvuse kasv on tingitud erinevatest asjaoludest ja ei saa öelda, et see on tingitud asjaolust et revident venitab kontrolli õiguslikult liiga pikaks. Maksu- ja Tolliamet on teostanud analüüsi, et saada teada, mis on pikkade kontrollide põhjuseks ning tulemuseks oli, et pikkade kontrollide põhjuseks on enamikel juhtudel maksumaksja. Maksumaksjad ei täida alati oma kaasaaitamiskohustust ning ei esita dokumente õigeaegselt ning see on ka põhjuseks, miks on maksukontrolli passiivne aeg kasvanud. Maksumaksja üritab oma kohustustest kõrvale hiilida ja venitades sellega kontrolliaega.

Selleks, et kontrollid ei veniks õiguslikult liiga pikaks tuleks kehtestada maksimaalne kontrolli läbi viimise aeg, et kontrollid mööduksid kiiremini kui praegu. Kontrollid, mis kestavad aasta, kaks, või kolm on liiga pikad. Riigikohtu halduskolleegium asus 25. augustil 2008 kohtuasjas nr 3-3-1-43-08 tehtud otsuses seisukohale, et maksuhaldur peab tegema maksuotsuse hiljemalt samal aastal, kui toimus revisjoni lõppvestlus või tehti viimased revisjonitoimingud ja mööduks või on möödunud maksusumma määramise aegumistähtaeg, hoolimata seejuures aegumise peatumise üldpõhimõttest. Selline tõlgendus sunnib maksuhaldurit menetluskäiku kiirendama, et vältida aegumistähtaaja möödumist ja sellest tulenevat maksuotsuse tegemise keeldu.

Kontrolli läbiviimise ajaline piirang tuleb kehtestada selleks, et säästa nii maksukohustuslase, kui ka maksuhalduri ajalast ja rahalist ressursi. Seda juba seetõttu, et pikad kontrollid kulutavad riigi raha. Ajaline piirang peaks olema nii pikk, et see ei koormaks liialt maksukohustuslast ning samas jätaks maksuhaldurile piisava aja, et läbi viia menetlustoimingud ja tagada sellega kontrolli efektiivsus ja lõplikus. Näiteks on Venemaa seaduses kirjas revisjoni läbiviimise aeg – kaks kuud ning

vajadusel võib seda pikendada nelja kuuni, erandkorras kuue kuuni (Venemaa Föderatsiooni maksukorralduse seadus).

Pikk kontrolli läbi viimise aeg koormab nii maksukohustuslast, kui ka revidenti. Kui maksukohustuslane ei täida kaasaaitamiskohustust ja ei esita nõutud dokumente õigeaegselt, siis läbi selle venitab ta maksukontrolli. See võib viia olukorrani, kus revidendil on üheaegselt mitu kontrolli, hetkel kui maksukohustuslane esitab nõutud dokumendid, siis kulub nende kontrollimiseks pikem aeg, kuna revident peab üheaegselt kontrollima mitut maksukohustuslast. Kui maksukohustuslane ei täida kaasaaitamiskohustust, siis on revidendil õigus määrata maksukohustuslasele sunniraha.

Maksuhaldur võib tõendite kogumise ja maksumenetluses tekkivate kohustuste täitmise tähtaja määramisel teha sundtäitmise hoiatuse (MKS § 136), et kohustuse tähtjaks täitmata jätmise korral võidakse rakendada sunniraha. Samuti võib maksuhaldur sunniraha rakendamise hoiatuse teha ka sellisele maksukohustuslasele, kes ei ole täitnud maksuseadusest tulenevat aruannete või muude dokumentide esitamise kohustust (MKS § 67). Sunniraha saab määrata nii era- kui ka avalik – õiguslikele juriidilistele isikutele, samuti füüsilistele isikutele. (Osanik 2003:46)

Sunniraha on oma olemuselt mõjutusvahend ja täielikult preventiivse iseloomuga. Sunnirahaga soovitakse saavutada olukord, et isik täidaks oma seadusejärgse kohustuse ja samas ka tulevikus järgiks seadust. Erinevalt trahvist ei kanta sunniraha määramise kohta andmeid karistusregistrisse. Sunniraha olemusest tulenevalt on selle rakendamine võimalik üksnes mitterahalise kohustuse täitma sundimiseks. Sunniraha on võimalik määrata kui isik ei ole tähtjaks täitnud MKS §-des 60-62 toodud kohustusi, milleks on suulise ja kirjaliku teabe ning dokumentide esitamine, samuti ka asjade, esitajaväärtpaberite ja sularaha ettenäitamine. Sunniraha määramiseks peab olema eelnevalt maksuhalduri poolt tehtud kirjalik hoiatus. (Mis...2005)

Kui kehtestada maksukontrolli maksimaalne läbiviimise aeg, siis see peaks reguleerima nii maksukohustuslast, kui ka maksuhaldurit. Selleks, et kontrollid ei veniks liiga pikaks peavad maksukohustuslased hakkama kinni pidama kaasaaitamiskohustusest. Maksukontrolli maksimaalne läbi viimise aeg, peaks olema täpselt nii pikk, et see ei koormaks liialt maksukohustuslast ning samas jätkaks maksuhaldurile piisava aja, et läbi viia menetlustoimingud ja tagada sellega kontrolli

efektiivsus ja lõplikus. Kontrolliaega peaks olema võimalik pikendada juhul ,kui maksukohustuslane ei täida seadusega talle määratud kohustusi.

Eestis tuleks kehtestada ühtne maksukontrolli liik, milleks oleks maksukontroll, kus ei eristada üksikjuhtumi kontrolli revisjonist. Üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni mitte eristamine jätab ära eksimusvõimaluse kontrolliliigi valikul, sest maksuhaldur valib kontrolli liigi kaalutusõiguse alusel.

Korduvrevisjoni keeld peaks kehtima nii revisjonile, kui ka üksikjuhtumi kontrollile, põhjusel et ühte maksuperioodi ei kontrollita mitmekordselt, kuna sellega koormatakse maksukohustuslast. Korduvrevisjoni keeld ei tähenda, et revisjoni korras juba kontrollitud ajavahemikku ei või üldse uuesti kontrollida. Oluliseks võib osutada ka see, et varasem kontroll võis toimuda hilisemast kontrollist erineva maksuobjekti osas. Näiteks ei tulene revisjoni korras mõne asjaolu väljaselgitamisest keeld kontrollida selle asjaoluga seotud perioodi uuesti terviklikult või kontrollida esimese kontrolli maksuobjektist erinevat maksuobjekti sama ajavahemiku osas. Siiski tuleb maksuhalduril arvestada, et ka erinevate perioodide ja maksuobjektide kontrollimine üksteisele järgnevate revisjonidena võib osutada maksukohustuslasele ülemäära koormavaks ja seega ka õigusvastaseks. (Eesti... 2008)

Kontrolli liikide oluliseks eristamise aluseks on veel asjaolu, et kas maksude arvestamise, deklareerimise ja tasumise õigsust kontrollitakse terves ulatuses või osaliselt. Ühtse maksukontrolli liigi kehtestamisega kaasneb kõikide maksukontrollide kontrollimine terves ulatuses, kuna puuduks osaline kontroll. Revident kontrolliks maksu osas tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise aluseks olevate asjaolude õigsust ja vastavust maksuseadusele terves ulatuses. Revident kontrollib kõiki maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid komplekselt. Kõikide maksukontrollide kontrollimisega terves ulatuses kaasneb asjaolu, et kontrollide läbi viimisele kulutatakse rohkem aega, kuna revidendil võib olla korraga käsil mitu kontrolli.

Ühe maksukontrolli liigi kehtestamisega kaasneks asjaolu, et revident hakkaks kõiki kontrole liiga põhjalikult kontrollima ning venitaks kontrolliajad liiga pikaks. Selleks, et kontrollid ei veniks õiguslikult liiga pikaks tuleks kehtestada kontrolli läbiviimise õiguslik kontrolliaeg.

Õigusliku kontrolliaeg peaks reguleerima nii maksukohustuslase, kui ka revidendi õigusi ja kohustusi. Seda sellepärast, et üheks põhjuseks, miks kontrollid venivad on, asjaolu et maksukohustuslane ei täida kaasaaitamiskohustus ning ei esita nõutud dokumente õigeaegselt. Tekitades sellega olukorra, kus pikema ajajooksul ei toimu ühtegi kontrollmenetluse toimingut ja dokumentide hilisemal esitamisel võib revidendil olla käsil juba ka teine kontroll ning tuleb arvestada sellega, et mitme kontrolli kontrollimisele kulub märgatavalt rohkem aega.

KOKKUVÕTE

Töö probleemiks on asjaolu, et formaalselt toimub üksikjuhtumi kontroll, kuid tegelikkuses viiakse läbi revisjon, mis on maksukohustuslase suhtes kõige koormavam kontrolli liik.

Teema aktuaalsus seisneb asjaolus, et maksukontrolli liike on valesti määratud. Seda kinnitavad mitmed kohtulahendid, mis sisalduvad töö analüüsi osas.

Töö eesmärgiks oli analüüsida revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli eristamise vajalikkust. Selleks, et eesmärki täita esitati neli uurimisküsimust.

Töö esimeseks uurimisküsimuseks oli anda ülevaade revisjonist ja üksijuhtumi kontrollist ning välja tuua põhilised erinevused kontrolli liikide vahel. Töö käigus jõuti seisukohani, et revisjoni eesmärgiks on välja selgitada kõik asjaolud kontrollitava maksuperioodi kohta. Välja tuleb selgitada nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud. Üksikjuhtumi kontrollimise käigus kas kinnitatakse või lükatakse ümber juba enne kontrollimise algust teadaolev asjaolu. Üksikjuhtumi kontroll ja revisjon erinevad nii õiguslike, kui ka menetluslike tagajärgede poolest.

Töö teiseks uurimisküsimuseks oli anda ülevaade Saksamaal ja Soomes kasutuses olevatest kontrolli liikidest. Töö käigus selgus, et Saksamaa maksukontroll on enam reglementeeritud ja süstematiseeritud, mis teeb maksukontrolli liikide eristamise teineteisest oluliselt lihtsamaks kui Eestis. Sarnaselt Eestiga eristatakse Saksamaal osalist- ja üldkontrolli Saksamaal eristatakse nelja liiki kontrolle: osalist kontrolli, üldkontrolli, kokkuvõtliku kontrolli ja erikontrolle. Soome maksukontroll sarnaneb Eestiga rohkem, kus eristatakse osalist- ja üldkontrolli.

Töö kolmandaks uurimisküsimuseks oli analüüsida, miks on vajalik kontrolli liike eristada? Töö käigus jõuti järelduseni, et seaduseandja ei ole eelpoolnimetatud kontrolliliikidele legaaldefiniitsiooni esitanud ning piir kahe kontrolliliigi vahel on suhteliselt hägune. Üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristamise vajalikkust on selgitatud läbi riigikohtu lahendite, revidentide hulgas läbiviidud küsitluse ja Maksu-

ja Tolliameti revisjonide ja üksikjuhtumi kontrollide statistika aastatel 2005, 2008 ja 2009.

Kontrolli liike on vaja eristada, sest revisjon ja üksikjuhtumi kontroll erinevad nii õigulike, kui ka menetluslike tagajärgede poolest. Olulised asjaolud, mis eristavad üksikjuhtumi kontrolli revisjonist on: revisjonist ja selle ulatusest tuleb maksukohustuslasele ette teatada (MKS § 75), reeglina viiakse revisjon läbi maksukohustuslase poolt revidendi kasutusse antud tööruumis või töökohas (MKS § 77), maksukohustuslasel on õigus taotleda revidendi taandamist (MKS § 78 lg 2), kohustuslik on lõppvestlus revisjoni lõpus (MKS § 80) ja pärast seda revidendi poolt revisjoniakti koostamine, millele maksukohustuslane võib lisada eriarvamuse (MKS § 81) ning revisjon on reeglina pikaajaline ja järjepidev menetlus (MKS-i §-d 75 ja 77).

Revisjoni ja üksikjuhtumi kontrolli õiguslikeks erinevusteks on, et revisjoni ajaks maksusumma määramise aegumine ja revisjoni tulemusena tehtud maksuotsust saab muuta vaid siis, kui muutmise aluseks olev asjaolu või tõend on tuvastatud seoses kuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust, või väärteomenetluses jõustunud lahendi põhja

Töö neljandaks uurimisküsimuseks oli analüüsida, kas oleks võimalik ühtne maksukontroll. Töö käigus jõuti seisukohani, et Eestis tuleks seadustada üks ühtne maksukontrolli liik, kus kõikidele kontrollidele kehtestatakse korduva kontrolli piirang ja õiguslik kontrolliaeg. See on oluline sellepärast, et vältida sama perioodi mitmekordset kontrollimist, mis koormab maksukohustuslast ja kulutab samal ajal ka revidendi ressursi. Kui maksuhalduril on võimalus kontrollida maksuperioodi üks kord, siis teeks ta seda kindlasti põhjalikumalt, seega tuleks kehtestada kontrolli õiguslik kontrolliaeg, et kontrollid ei veniks õiguslikult liiga pikaks. Õiguslikku kontrolliaega on vaja selleks, et maksukohustuslane täidaks kaasaaitamiskohustust, kuna praegusel hetkel on see kõige sagedamini esinev asjaolu miks kontrollid venivad.

Edaspidi vajaks uurimist, kas maksukontroll oleks ajaliselt pikem pärast ühtse maksukontrolli liigi kehtestamist, kui kehtestada kõikidele kontrollidele korduva kontrolli piirang ja kontrolli läbiviimise õigusliku kontrolliaeg. Lisaks oleks vaja uurida, kuidas see mõjutaks kontrollide tulemuslikust.

SUMMARY

This final paper is written in Estonian. The final paper consists of two parts. The first gives overview of tax audit and individual case examination and the second part describes necessity of the individual case examination and tax audit. The first part is on pages 5-19 and the second part on pages 19-33. Appendix includes the results of questionnaire which was held with tax managers (pages 42-46). The final paper consists of 47 pages.

The problem investigated in the final paper lies in the fact that formally individual case examination exists, but factually a tax audit, which is the most burdensome type of control, is carried out.

The aim of the final paper was to analyse the necessity of differentiating between a tax audit and individual case examination. In order to do so, four research questions were raised.

The first research question was to give an overview of the tax audit and individual case examination and bring out the main differences between the types of control. During the analysis it was concluded that the aim of a tax audit is to determine all circumstances of the taxation period under examination. Both the conditions increasing and decreasing tax liability must be investigated. During individual case examination a condition preset already before the start of investigation is either confirmed or disproved. Individual case examination and tax audit differ in both legal and procedural results.

The second research question of the final paper was to give an overview of the types of control methods in use in Germany and Finland. It became apparent that tax revision in Germany is more regulated and systemised, which makes the differentiation between the types of tax control considerably easier than it is in Estonia. Similarly to Estonia, partial and general control is differentiated between in Germany. There are four types of control in Germany: partial inspection, general inspection, summary inspection and special inspection. Finnish tax revision is more

similar to Estonian control, where the differentiation is between partial and general inspection.

The third research question was to analyse the need for differentiating between types of control. It was found that the regulator has not given the legal definitions of these types of control and the border between the two types is relatively hazy. The necessity of differentiation between individual case examination and tax audit has been demonstrated through the decisions of the Supreme Court, a questionnaire carried out among tax auditors, and the statistics of the Tax and Customs Board about tax audits and individual case examinations in 2005, 2008, and 2009.

The types of control must be differentiated between because tax audit and individual case examination differ in their legal and procedural results. Important circumstances that distinguish individual case examination from tax audit are: the taxable person must be informed of a tax audit and its scope beforehand (Taxation Act § 75), as a rule the tax audit is conducted at an office or workplace given to the tax auditor's use by the taxable person (Taxation Act § 77), the taxable person has the right to apply for the removal of the tax auditor (Taxation Act § 78 section 2), compulsory closing interview at the end of a tax audit (Taxation Act § 80), the preparation of an audit report by the auditor, to which the taxable person may add his or her dissenting opinion (Taxation Act § 81), and tax audit is, as a rule, a long-term and constant process (Taxation Act § 75 and 77).

The legal differences between tax audit and individual case examination are: the expiration of tax amount determination during a tax audit; and that the notice of assessment made as a result of a tax audit can only be changed if the fact or document which is the basis for the change has been established in connection with a crime, in the case of which criminal procedure has been taken up, or according to a misdemeanour procedure decision entered into force.

The fourth research question of the final paper was to analyze if a unitary tax control could be used. An understanding was reached that a unitary type of tax control should be legalised in Estonia, where a restriction of repetitious inspection and legal inspection period is established for all audits. This is important since it enables repeated auditing to be avoided during a period, which burdens the taxable person and

also spends the tax auditor's resources. If a tax administrator has a possibility to check the taxation period once, it would be done in more detail; therefore a legal inspection period should be established in order to avoid the inspections stretching out for too long. The legal inspection period is necessary for the taxable person to fulfil its aiding commitment, since currently it is the most frequent reason for the dragging out of inspections.

In the analysis of control, the following materials have been used: the Estonian Taxation Act; various judicial decisions; books and documents on the issue of tax control; and a CD about tax control in different member states of the European Union (Tax auditing: a European perspective). Also, an interview with officials employing the legislation was conducted.

VIIDATUD ALLIKAD

Arvamus põhiseaduslikkuse järelvalve kohtumenetluses 2009.aastal. õiguskantsleri kodulehelt

http://www.oiguskantsler.ee/public/resources/editor/File/Erimenetlused_2009/arvamus_sed_Riigikohtule/arvamus_riigikohtule_MSOS.pdf välja otsitud 14.03.2010

Eesti kohtu lugu. 2006.-2008. aastal peetud kohtuteemaliste ettekannete valikkogumik. Riigikohtu koduleheküljelt.

<http://www.riigikohus.ee/vfs/748/Eesti%20kohtu%20lugu%20-%20VALMIS.pdf> välja otsitud 06.04.2010

Eesti majandustegevuse seadustiku üldosa seadus (MTSÜS).Võrdlev analüüs ja kontseptsioon.

<http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=50051/MTS%DCS+v%F5rdlev+anal%FC%FCs+ja+kontseptsioon.pdf> välja otsitud 06.04.2010

Eesti maksuseadused koos rakendaktidega. 1.köide. 2009. Tartu: Greif OÜ

Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. 3. köide. 2009. Tartu: Greif OÜ

Eesti Vabariigi Põhiseadus RT I 28.06.2007, 43, 311

Elling, M. 2009. Revisjon või üksikjuhtumi kontroll? Raamatupidamise Praktika nr 30 lk 27-30.

Good Tax Auditing Practice

http://www.vero.fi/?article=4137&domain=VERO_ENGLISH&path=488,489&language=ENG välja vaadatud 25.04.2010

Haldusmenetluse seadus. Elektroonilise Riigiteataja andmebaasist

<http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13116522> välja otsitud 22.03.2010

Huberg, M., Lehis, L. 2002. Riigikohtu lahendid maksuasjades 1993-2002. Tartu. Kirjastus: OÜ Casus

Kaio, H., Männik, S. 14.08.2003. Maksuamet mängib kõigil klahvidel. Arvipaev.ee kodulehelt http://www.aripaev.ee/2445/uud_uudid_x_244503.html välja otsitud 11.03.2010

Kohtutäiturid. Justiitsministeeriumi koduleheküljelt. <http://www.just.ee/109> välja vaadatud 07.05.2010

Kontrolli hea tava. Maksu- ja tolliameti kodulehelt.

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn. Kirjastus: JUURA

Liis, P. Maksukontroll tuvastas üle 877 miljonit maksukrooni tasumata makse.2010. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt. <http://www.emta.ee/index.php?id=16920&highlight=maksukontrolli,statistika> välja otsitud 03.04.2010

Lillemets, K. 2006. Maksukorraldus. Sisekaitseakadeemia koduleheküljelt riksweb.sisekaitse.ee/index.asp?action=127&id=199 välja otsitud 20.03.2010

Maksukontrolli korraldus.2006. Tallinn

Maksukorralduse seadus RT I 20.02.2002, 26, 150

Maksurevisjon ettevõttes. Raamatupidaja koduleheküljelt. <http://raamatupidaja.ee/181832art> välja otsitud 17.11.2009.

Mis on sunniraha?

http://web.finance.ee/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=1053 välja otsitud 06.05.2010

Mändla, J. 2005. Maksurevisjon. Sisekaitseakadeemia

Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn Trükikoda Ühiselu AS

Pilv, A. Kergandberg, E. Lentsius, M. 2006. Maksumenetus. Äripäeva Kirjastus

Resulutsioon. Rahuldada kassatsioonkaebus. Tühistada Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumi 18. jaanuari 2005. a otsus haldusajal nr 2-3/11/05 ja saata asi uueks läbivaatamiseks samale ringkonnakohtule. Tagastada kautsjon. <http://raamatupidaja.ee/156091art> välja otsitud 24.03.2010

Revidendi Käsiraamat. 2008. Maksu-ja Tolliamet.

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-11-06 – asja läbivaatamine 20.04.2006

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-12-04- RTIII, 05.05.2004, 11, 131

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-20-05- RTIII, 30.06.2005, 21, 209

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-3-08- RTIII, 25.04.2008, 17, 119

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-32-09- RTIII, 29.05.2009, 27, 204

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-36-08- RTIII, 27.10.2008, 40, 275

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-43-08- RTIII, 07.10.2008, 37, 250

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-43-09- RTIII, 07.07.2009, 36, 277

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus haldusajal nr 3-3-1-48-04-RTIII, 09.11.2004, 27, 289

Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsus. Elektroonilise Riigiteataja andmebaasist <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12953244> välja otsitud 13.03.2010

Tax auditing: a European perspective. Tax auditing in: Austria, Belgium, Bulgaria, Czech Republic, Cyprus, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Ireland, Italy, Latvia, Lithuania, Luxembourg, Malta, Netherlands, Poland, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spain, Sweden, United Kingdom. Version 3 2006/02

Tingas, R. 2005 august(nr8) Korduvrevisjoni keeld, käibemaksu mahaarvamine eluruumide soetamisel ja näilik ettevõtlus. Eesti Maksumaksjate liidu kodulehelt <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=128> välja otsitud 11.03.2010

Vallaste, V. 1998. Suhted maksuametiga. Cortez OÜ

Venemaa Föderatsiooni maksukorralduse seadus

<http://nalogi.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc;base=NBU;n=78633;div=LAV>
välja vaadatud 25.03.09

Verand, T. Juuni/juuli (nr 6/7) 2006 Maksurevisjon Saksa moodi ehk võõrsil mõõtu võtmas. Eesti Maksumaksjate Liidu koduleheküljelt <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=303> välja otsitud 13.03.2010

LISA 1 Uurimisküsitlus

Selleks, et mõista, mida arvavad üksikjuhtumi kontrollist ja revisjonist ning nende eristamise vajalikkusest maksuhaldurid viisin läbi järgmise küsitluse. Küsitlus koosnes neljast küsimusest, millele oli lisatud vastuse variandid ja igale küsimusele võis valida mitme vastuse variandi vahel. Uurimisküsitluse viisin läbi kasutades interneti lehekülge www.connect.ee.

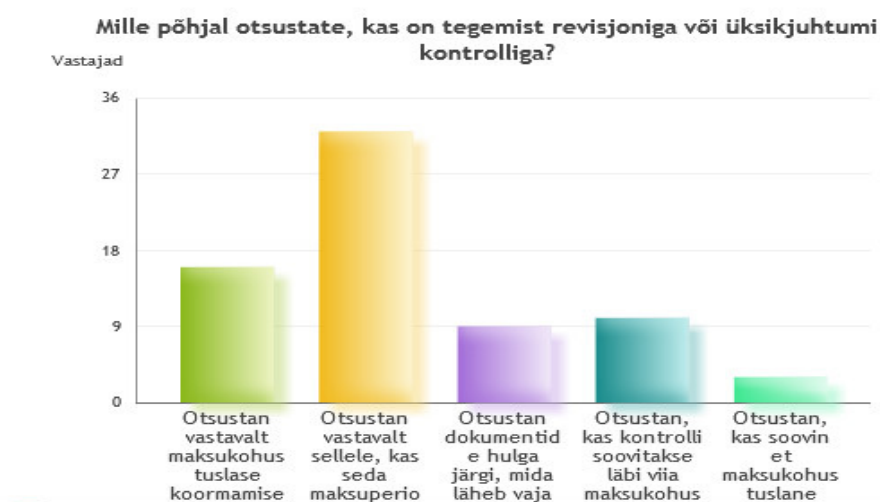
1. Mille põhjal otsustate, kas on tegemist revisjoniga või üksikjuhtumi kontrolliga?	Vali sobiv vastuse variant
Otsustan vastavalt maksukohustuslase koormamise suurusest	
Otsustan vastavalt selle järgi, kas seda maksuperioodi on varem kontrollitud või mitte	
Otsustan dokumentide hulga järgi, mida läheb vaja kontrolli läbi viimiseks.	
Otsustan, kas kontrolli soovitakse läbi viia maksukohustuslase juures või mitte	
Otsustan, kas soovin et maksukohustuslane täidaks kaasaaitamiskohustust	
2. Kas mõistate maksukorralduse seaduses selgitatud üksikjuhtumi kontrolli ja revisjonis?	
Jah, täielikult (mul ei ole kunagi esinenud probleeme nende kahe valikul)	
Olen abisaamiseks lugenud kohtulahendeid, et otsustada millise kontrolliliigiga on tegemist	
Olen pöördunud targemate ja pädevamate kolleegide poole	
Olen mõelnud, et seaduses võiks olla täpsemalt välja toodud üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni erinevus, sest piir nende kahe vahel on väga hägune	
See, et seaduses ei ole täpsemalt selgitatud on ainult kasuks tulnud, sest seadus jätab palju tõlgendamisruumi	
3. Kas teie arust oleks võimalik ühe kontrolliliigi olemasolu?	
Ei, mitte mingil juhul	
Jah, kui revisjoni korduvakontrolli piirang kanduks üle ka üksikjuhtumi kontrollile	
Jah, kui kehtestatakse maksimaalne kontrolli läbi viimise aeg	
Jah, kui kehtestatakse korduvakontroll ja kontrolli läbi viimise ajaline piirang	
Jah, kui see ei koorma liialt maksukohustuslast	
4. Kas teie jaoks muudaks midagi ühe kontrolliliigi olemasolu ?	
Ei, minu tööd see ei muudaks kuidagi	
Jah, tänu sellele oleks vähem vaidlusi kohtus	
Jah, see kergendaks minu tööd kontrolliliigi valikul	

Jah, tänu sellele oleks koormus maksukohustuslasele väiksem (korduveisjoni keeld)	
Ei, see suurendaks maksukohustuslase kaasaitamiskohustust ja läbi selle suureneks ka maksukohustuslase liigne koormamine	
Jah, see muudaks kontrollid kiiremaks ja efektiivsemaks	
Jah, see kulutaks vähem rahalist ja ajalist ressursi	

LISA 2 Uurimisküsitluse analüüs

Küsitlusele vastas 41 inimest neist 26 olid naised ja 15 olid mehed ning vastajate keskmiseks vanuseks oli 37,8 aastat.

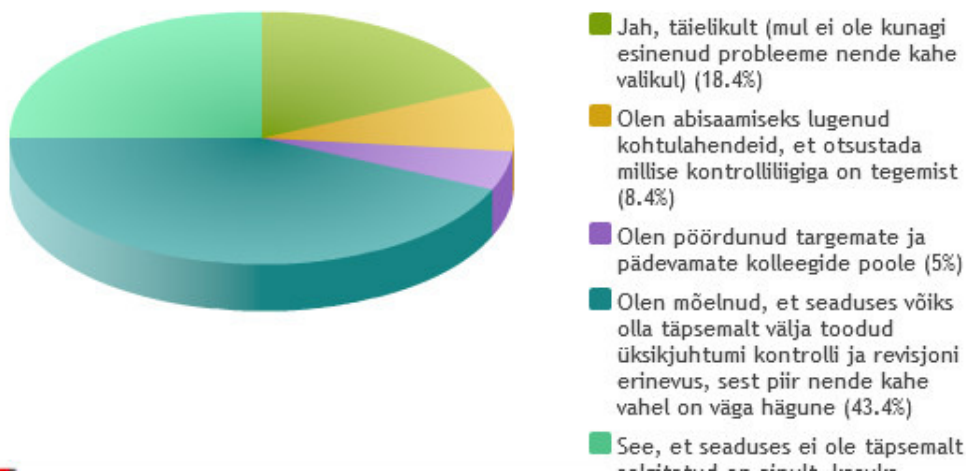
Küsitluse tulemuste põhjal selgus, et 45,7% revidentidest otsustab kontrolli liigi vastavalt sellele, et kas seda maksuperioodi on varem kontrollitud või mitte. Sellest tekib ka probleem, et formaalselt teostatakse üksikjuhtumi kontrolli, kuid tegelikkuses viiakse läbi maksukohustust kõige enam koormavam kontrolli liik ehk revisjon. 22,9% revidentidest otsustas vastavalt maksukohustuse koormamise suurusest, mis viitab sellele et enne kontrolli teostamist arvestab maksuhaldur, kui palju koormab see kontroll maksumaksjat.



Maksukorralduse seaduse mõistmise seisukohast leidis 43,3 % vastanutest, et nad on mõelnud et seaduses võiks olla täpsemalt välja toodud piir üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni vahel, sest piir nende kahe vahel on häguseks jäänud. See näitab, seda et maksuhaldurid ei saa täpselt üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni eristavast piirist aru, kuna seaduses ei ole seda selgitatud. 18,3 % ütles et nad saavad seadusest täielikult aru ning 25% vastanutest ütles, et asjaolu et seaduses ei ole täpselt selgitatud piiri üksikjuhtumi kontrolli ja revisjoni vahel on ainult kasuks tulnud kuna seadus jätab palju tõlgendamisruumi. Kas konkreetsel juhul oli tegemist üksikjuhtumi kontrolli või

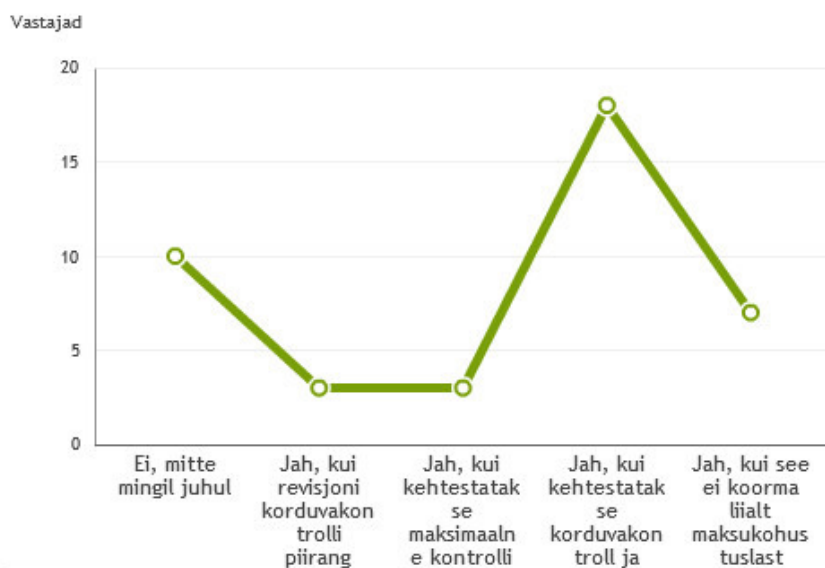
revisjoniga. Vaid 5% vastanutest on pöördunud abisaamiseks pädevamate kolleegide poole.

Kas mõistate maksukorralduse seaduses selgitatud üksikjuhtumi kontrolli ja revisjonis?



Küsimuses, et kas oleks võimalik ühe kontrolli liigi olemasolu oli suurem osa vastanutest jaataval seisukohal. 41-st vastanut arvas 10, et peaks jätkuma kahe kontrolli olemasolu. 43,9 % arvas, et peaks kehtestama korduva kontrolli ja kontrolli läbi viimise ajalise piirangu ning 17,1 % arvas et see on võimalik juhul, kui see ei koorma liialt maksukohustuslast.

3.Kas teie arust oleks võimalik ühe kontrolliliigi olemasolu?



Küsimuse osas, et kas ühekontroll liigi olemasolu mõjutab midagi, leidis 30,1 %, et see muudaks kontrollid kiiremaks ja efektiivsemaks ja 16,4% arvas, et see kergendaks maksuhalduri tööd kontrolli liigi valikul.

