

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Liisa Lepist

MUUTVA TINGIMUSEGA MAKSUOTSUS

Lõputöö

Juhendaja:

Tanel Molok, LL.M

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

| | |
|---|---|
| Kolledž: Finantskolledž | Kuu ja aasta: juuni, 2009 |
| Töö pealkiri: Muutva tingimusega maksuotsus | |
| Töö autor: Liisa Lepist | Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri: |
| <p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Muutva tingimusega maksuotsus”. Tööl on kokku 44 lehekülje (sh kaks lisa) ning on kirjutatud eesti keeles. Lõputöö koosneb sissejuhatausest, kahest peatükist ning eesti- ja venekeelsest kokkuvõttest. Töö sisaldab kahte tabelit ja kahte lisa. Lõputöö ainestiku moodustavad peamiselt erialakirjandus, kohtupraktika, õigusaktid ning Maksu- ja Tolliametist saadavad andmed.</p> <p>Käesoleva lõputöö käsitleb muutva tingimusega maksuotsuse regulatsiooni ja selle kitsaskohti. Probleem seisneb selles, et puudub ühtne juhis, kuidas peaks muutva tingimusega maksuotsust rakendama ja millistel juhtudel oleks kõrvaltingimuse kasutamine maksuotsuses otstarbekas ehk teisisõnu millistel juhtudel täidab maksuotsusele muutva tingimuse lisamine oma eesmärgi.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida, kas muutva tingimusega maksuotsus täidab oma eesmärgid. Püstitatud on hüpotees, et muutva tingimusega maksuotsus ei täida oma eesmäärke.</p> <p>Läbiviidud analüüsist ilmnes, et kuigi muutval tingimusel võivad olla kitsaskohad, mis teoreetiliselt võiksid mõjutada ka selle eesmärkide mittetäitumist, siis praktikas tegelikult kitsaskohad olulist rolli ei oma. Seega jõudis autor järeldusele, et muutvat tingimust kasutatakse üldjuhul eesmärgipäraselt ning selline muutva tingimuse rakendamine on otstarbekas.</p> <p>Samuti jõudis autor järeldusele, et tingimuslike maksuotsuste puhul, millel on eesmärk, et maksuhaldur saaks vajalikud dokumendid, on oluline, et maksukohustuslane mõistaks üheselt tingimuse sisu, vaidlustamisviidet ja ka maksuotsuse jõustumist. Seetõttu tegi autor ettepaneku, et vaidlustamisviide ja tingimuse selgitus võiks maksuotsustes olla võimalikult konkreetne ja samas põhjendatud, et vältida maksuotsuste nn „igaks juhuks“ vaidlustamisi.</p> | |
| Võtmesõnad: maksustamine, muutev tingimus, haldusakti kõrvaltingimus, vaidmenetlus, tingimuse kehtivusaeg | |
| Keywords: taxation, assessment of tax with resolute condition, secondary condition of administrative act, challenge proceedings, period of validity of the condition | |
| Säilitamise koht: | |
| Kaitsmisele lubatud | |
| Kolledži direktor: | Allkiri: |
| Vastab lõputöö nõuetele | |
| Juhendaja: | Allkiri: |

SISUKORD

| | |
|---|----|
| SISSEJUHATUS..... | 3 |
| 1. MUUTVA TINGIMUSEGA MAKSUOTSUSE OLEMUS | 5 |
| 1.1. Muutva tingimusega maksuotsuse kasutamine | 5 |
| 1.2. Muutva tingimusega maksuotsuse jõustumine ja vaidlustamisviide..... | 13 |
| 2. MUUTVA TINGIMUSEGA MAKSUOTSUSE EESMÄRK..... | 21 |
| 2.1. Muutva tingimusega maksuotsuse kitsaskohtade mõju tingimuse eesmärgile | 21 |
| 2.2. Muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitmine praktikas | 29 |
| KOKKUVÕTE..... | 36 |
| PE3IOME..... | 39 |
| VIIDATUD ALLIKAD..... | 41 |
| LISA 1. Intervjuu küsimused..... | 43 |
| LISA 2. Halduskohtutele esitatud teabenõude sisu..... | 44 |

SISSEJUHATUS

Muutva tingimusega maksuotsus tähendab kõrvaltingimusega haldusakti andmist. Muutva tingimuse regulatsioon tuleneb maksukorralduse seaduse (edaspidi ka MKS) §-st 93. MKS § 93 alusel tehtud maksuotsuses on määratud maksusumma hilisema muutmise või kehtetuks tunnistamise võimalusega. Kõrvaltingimusega haldusakti reguleerib haldusmenetluse seadus (edaspidi ka HMS).

Teema valiku tingis muutva tingimusega maksuotsuse ja sellega seotud probleematika vähene kajastamine erialakirjanduses. Probleem seisneb selles, et puudub ühtne juhis, kuidas peaks muutva tingimusega maksuotsust rakendama ja millistel juhtudel oleks kõrvaltingimuse kasutamine maksuotsuses otstarbekas ehk millistel juhtudel täidab maksuotsusele muutva tingimuse lisamine oma eesmärgi.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida, kas muutva tingimusega maksuotsus täidab oma eesmärgid. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud uurimisülesanded, milleks on:

- 1) anda ülevaade muutva tingimusega maksuotsuse olemusest;
- 2) analüüsida, kas kõrvaltingimusega maksuotsus täidab oma eesmärgid sõltumata regulatsiooni kitsaskohtadest.

Samuti on tööle püstitatud hüpotees, et muutva tingimusega maksuotsus ei täida oma eesmärgi. Töös kasutatakse analüütilist meetodit ja empiirilise uurimismeetodina intervjuud. Autor analüüsib õigusakte, kohtupraktikat, erialast kirjandust ning Maksu- ja Tolliameti praktikat. Samuti viib autor läbi intervjuu Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse VIII kontrollitalituse juhataja Jaanus Timuskiga ja Lõuna maksu- ja tollikeskuse III kontrollitalituse juhataja Andrei Jürgelilga (intervjuu küsimused on välja toodud lisas 1).

Töö käigus püüab autor leida oma hüpoteesile tõestust, analüüsides, millised on muutva tingimusega maksuotsuse kitsaskohad ja nende vastavust muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgile. Samuti uurib autor, kui palju antakse maksuotsuseid, mis sisaldavat kõrvaltingimust, ning kui palju muutvat tingimust sisaldavatest maksuotsustest

vaidlustatakse kohtus. Autor analüüsib ka millistel juhtudel ja kui sageli on muutva tingimuse lisamine maksuotsusele enamasti eesmärgi täitnud.

Töö koosneb kahest peatükist ning käsitleb põhiliselt muutva tingimuse temaatikat Eesti kontekstis, kuid lisatud on viiteid ka saksa õigusele. Esimeses peatükis annab autor ülevaate muutva tingimusega maksuotsuse olemusest. Toob välja selle kasutamise võimalused, vaidlustamisviite olemuse ning ka tingimust sisaldava maksuotsuse jõustumisega seonduva. Samuti toob autor, tuginedes tingimusliku maksuotsuse olemusele, välja selle kitsaskohad. Teises peatükis käsitleb autor muutva tingimusega maksuotsuse kitsaskohtade mõju tingimuse eesmärgile ja muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitmist praktikas ning toob välja ettepanekud olukorra parendamiseks.

Töös tugineb autor erialakirjandusele ja Eestis kehtivatele normidele. Samuti kasutab ta töö käigus Riigikohtu ja ringkonnakohtu kohtulahendeid ning Maksu- ja Tolliametist saadavaid andmeid. Töö vormistamisel lähtub Sisekaitseakadeemia rektori 23.02.2009.a käskkirjast nr. 6.1-5/58 „Kirjalike tööde koostamise ja vormistamise juhend“.

Lõputöö koostaja on väga tänulik juhendajale, Maksu- ja Tolliameti Juriidilise osakonna peajuristile Tanel Molok'ile, abi eest lõputöö valmimisel. Samuti on autor tänulik juhendaja poolt antud kiire tagasiside eest töö kirjutamisel ning asjakohaste nõuannete eest.

1. MUUTVA TINGIMUSEGA MAKSUOTSUSE OLEMUS

1.1. Muutva tingimusega maksuotsuse kasutamine

Haldusmenetluse üheks eriliigiks on maksumenetlus ja seetõttu on maksumenetluse teostamisel kohaldatavad kõik haldusmenetluse üldpõhimõtted, kuid tulenevalt maksuõiguse spetsiifikast reguleeritakse teatud küsimusi erinevalt¹. Seega kohaldatakse maksumenetluses haldusmenetluse seaduses sätestatud, kui maksuseadustes ei ole teisiti ette nähtud. Maksukorralduse seadus on teiste maksuseaduste suhtes raamseadus, kuid on tähtis teada, et selles sätestatud kohaldatakse vaid juhul, kui maksuseaduses või tolliseaduses ja nende alusel kehtestatud määrustes ei ole sätestatud teisiti².

Haldusmenetluse tulemuseks loetakse haldusakti andmist või toimingut sooritamist ning haldusakti teooria kohaselt liigitatakse haldusakte korraldusteks ja otsusteks³. Lihtsamad haldusaktid sisaldavad ühte selget käsku, keeldu või luba, kuid paljudes valdkondades on vaja haldusakti põhiregulatsiooni täiendavate klauslitega täpsustada või akti kehtivust ajaliselt või muul viisil piirata⁴.

Üheks akti kehtivuse piiramise viisiks on haldusaktile kõrvaltingimuse lisamine. Kõrvaltingimuse eesmärk on eelkõige tagada paindlikkus haldusülesannete täitmisel ja erinevate huvide arvestamine⁵. Kuigi kõrvaltingimusega võib põhiregulatsiooni täiendada või piirata, peab siiski iga kõrvaltingimus olema sisuliselt kooskõlas põhiregulatsiooniga ja vastama proportsionaalsuse põhimõttele. Üldised kaalutusõiguse teostamise põhimõtted kehtivad ka kõrvaltingimuse puhul. Lisaks ei tohi kõrvaltingimus olla vastuolus haldusakti eesmärgiga.⁶

HMS § 53 järgi on haldusakti kõrvaltingimusteks:

- 1) haldusakti kehtivusaja piiramine kindlaksmääratud tähtpäevast või tulevikus aset leida võivast sündmusest lähtudes;

¹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 144.

² Rahandusministeerium. Eesti maksusüsteem. <http://www.fin.ee/?id=1966> 05.11.2008.

³ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 149.

⁴ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 269.

⁵ Samas, lk 271.

⁶ Maurer, H. 2004. Haldusõigus: üldosa. Tallinn: Juura, lk 221.

- 2) haldusakti põhiregulatsiooniga seotud lisakohustus;
- 3) lisatingimus haldusakti põhiregulatsioonist tuleneva õiguse tekkimiseks;
- 4) haldusakti hilisema muutmise, kehtetuks tunnistamise või kõrvaltingimuse kehtestamise võimaluse jätmine.

Ka maksumenetluses realiseerib maksuhaldur oma volitusi mitmesuguste haldusaktide andmise ja toimingute tegemise kaudu ning maksumenetluses liigitatakse haldusaktid maksuteadeteks, maksuotsusteks ja korraldusteks.⁷ Maksuotsus on haldusakt, mis peab nii vormiliselt kui ka sisuliselt vastama kõikidele haldusakti suhtes kehtivatele nõuetele. Maksuotsusega määratakse täiendavalt tasumisele kuuluv maksusumma ning sellele võib eelneva revisjoni läbiviimine.⁸

Maksuõiguses on võimalik lisada haldusaktile kõrvaltingimus, tehes maksuotsus muutva tingimusega. Andes muutva tingimusega maksuotsuse jätab maksuhaldur avatuks võimaluse haldusakti hilisemaks muutmiseks või kehtetuks tunnistamiseks lihtsustatud korras. Maksuotsusele kõrvaltingimuse lisamise õigus tuleneb MKS §-st 93, mille kohaselt võib maksuhaldur määrata maksusumma tingimusega, kui maksuasjas ei ole läbi viidud revisjoni.

Seega on muutva tingimusega maksuotsuse rakendamise üheks eelduseks see, et eelnevalt ei tohi olla asjas revisjon läbi viidud. Seda põhjusel, et revisjoni käigus peab maksuhaldur välja selgitama kõik maksustamisel tähendust omavad asjaolud ning revisjoni enda olemusega oleks vastuolus kontrolli lõpetamine ilma, et oleksid ammendatud kõik tõendite kogumise võimalused. Revisjoni otsused on lõplikud.⁹

Täiendava kontrollimise tulemusel või täiendavate tõendite esitamise korral võib maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada lihtsustatud korras. See tähendab, et täiendavate tõendusmaterjalide ilmnemisel vaadatakse väljastatud maksuotsus uuesti läbi ja tehakse uus otsus ilma HMS-is ja MKS-is ette nähtud haldusakti muutmise ja kehtetuks tunnistamise sätteid rangelt järgimata. Kõrvaltingimuse lisamisel maksuotsusele määrab

⁷ Eesti Maksumaksjate Liit, Eesti Maksuteadlaste Selts, IMG Advokaadibüroo. 2008. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, 3. köide: Kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, lk 40.

⁸ Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 76.

⁹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 178.

maksuhaldur maksuotsuses tingimuse kehtivusaja ning põhjendab motiveeritult maksusumma tingimuslikku määramist¹⁰.

Tingimusliku maksuotsuse kasutamine on arvestatav, kui maksukohustuslase käitumises esineb vormilisi puudusi (näiteks maksukohustuslasel puudub maksukohustuse vähendamiseks vajalik nõutavas vormis dokument)¹¹. Lõuna maksu- ja tollikeskuse III kontrollitalituse juhataja Andrei Jürgeli sõnul on maksuhalduril lihtsam koostada muutva tingimusega maksuotsus, kui otsida tõendeid teadmata asukohast¹². Kui maksukohustuslane suudab maksuhalduri poolt ettenähtud aja jooksul puudused kõrvaldada, ei pea ta esitama kaebust halduskohtule, vaid tal on võimalus taotleda varem määratud maksusumma vähendamist või tühistamist otse maksuhaldurilt¹³.

Andrei Jürgeli sõnul saab tingimuse lisamise kasuks otsustada siis, kui on olemas tingimus, mille täitmist on maksumaksjalt põhjust oodata/eeldada ja on alust arvata, et tingimuse täitmisega maksukohustuse suurus muutub¹⁴. Seega peaksid muutuma maksu määramise suhtes asjaolud ja peaks olema õigustatud eeldus, et isik ka lisatud kõrvalkohustuse täidab. See tähendab koostööd maksukohustuslase ja maksuhalduri vahel. Sellest tulenevalt, kui maksukohustuslane on veendunud, et täiendavaid tõendeid tal esitada ei ole või on seda alust arvata maksuhalduril, siis ei oleks kõrvaltingimusel justkui mõtet (sõltub muidugi, mis eesmärgil tingimus lisatakse ehk kas tingimuse täitmine on eesmärk omaette).

Samuti on Saksamaal võimalik määrata maksusumma muutva tingimusega. Tingimuslik maksuotsus tuleb sealjuures kõne alla vaid siis, kui hoolimata kohastest selgitamispuuetest püsib maksuametil ebakindlus, mida pole kas antud ajahetkel võimalik kõrvaldada või on siis võimalik kõrvaldada vaid ülemääraselt suurte raskustega.¹⁵

MKS § 93 järgi võib maksuhaldur määrata maksusumma tingimusega, et täiendava kontrollimise tulemusel või täiendavate tõendite esitamise korral võib maksuotsust muuta

¹⁰ Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 76.

¹¹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 180.

¹² Jürgel, A. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tartu, 03.03.2009.

¹³ Eesti Maksumaksjate Liit, Eesti Maksuteadlaste Selts, IMG Advokaadibüroo. 2008. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, 3. köide: Kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, lk 48.

¹⁴ Jürgel, A. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tartu, 03.03.2009.

¹⁵ Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. Köln: O. Schmidt. lk 803, tõlge Piia Pruks.

või kehtetuks tunnistada. Sellest sõnastusest võib järeldada, et saab eristada kahte tüüpi muutvat tingimust:

- 1) täiendava kontrolli tingimus;
- 2) täiendavate tõendite esitamise tingimus.

Täiendava kontrolli regulatsioon on juhuks, kui maksuasi ei ole veel lõplikult kontrollitud ja tingimus seisneb selles, et maksuhaldur planeerib omale järelkontrolli võimaluse¹⁶. MKS §-st 93 lg-st 1 tuleneb, et maksuasjas ei tohi olla läbi viidud revisjon, et määrata maksusumma muutva tingimusega. Samas tuleneb MKS §-st 93 lg-st 5, et muutev tingimus tunnistatakse kehtetuks ka juhul, kui selles asjas ei ole revisjoni tulemusel avastatud maksukohustust muutvaid asjaolusid. Nende kahe lõike koosmõjust tulenevalt võib järeldada, et järelkontrolli võimaluseks võib olla ka revisjon.

Täiendava kontrollimise tingimuse rakendamisel tuleb maksuhalduril määrata tingimuse kehtivusaeg ehk siis järelkontrolli kestvus. Järelkontrolli puhul tuleb maksuotsuse muutmine otsustada tingimuse kehtivusajal. Tingimuse kehtivusajal võib maksuotsust muuta ja kehtetuks tunnistada ilma MKS 8. peatükis 4. jaos sätestatud piiranguteta ning seda võib taotleda ka maksukohustuslane ise¹⁷.

Kuna on oluline, et maksuotsuse muutmine tuleb otsustada tingimuse kehtivusajal, siis peab maksuhaldur arvestama, et tingimuse kehtivusajal suudetakse ära teha kõik vajalikud menetlustoimingud, sealhulgas koostada kontrollakt, oodata ära eriarvamus ning koostada ka otsus, millega määratakse siis lõplik maksukohustus. Kui maksuhaldur teeb oma lõpliku otsuse järelkontrolli tingimust kasutades, tuleb muutev tingimus ka otsuses kehtetuks tunnistada.

Samuti on ka Saksamaal võimalik määrata maks järelkontrolli klausliga. Sellisel juhul lükatakse edasi maksuameti mitmekülgne uurimiskohustus sellega, et maksuametile võimaldatakse maksude kindlaksmääramine juba enne seda, kui asja- ja seaduslik olukord lõpetavalt selgitatud on. Tingimus ei vaja täiendavat põhjendamist, kuid see peab olema maksukohustuslasele teatisel selgesti äratuntav. Maksu saab järelkontrolliga määrata nii kaua, kui maksujuhtum pole lõplikult kontrollitud. Lubamatu on hoolimata lõplikust

¹⁶ Maksukorralduse seaduse seletuskiri. 2004. Tallinn: Agitaator, lk 205.

¹⁷ *Samas*, lk 205.

kontrollist maksu määramisele järelkontrolli klausli seadmine selleks, et maksujuhtumit „avatuna“ hoida.¹⁸

Teine võimalus muutvat tingimust kasutada, on anda maksukohustuslasele võimalus esitada täiendavaid tõendeid. Näiteks: maksuotsusega määratakse AS-le X tasumisele käibemaksu Z krooni muutva tingimusega, et maksuotsust võib muuta või kehtetuks tunnistada juhul, kui AS X esitab täiendavalt OÜ-st Y ostetud kütuse saatedokumendid (saatelehed ja kütuse vastavussertifikaadid), mille alusel kütus saabus OÜ W mahutitesse¹⁹.

Teise näitena võib välja tuua MKS § 107 lg 3, mis näeb ette, et kui tagastusnõue ei ole piisavalt tõendatud, võib maksuhaldur kirjaliku motiveeritud otsusega selle täitmise tähtaega pikendada, määraes tagastusnõude esitajale tähtaja täiendavate tõendite esitamiseks. Kui tõendeid ei esitata tähtaegselt, siis teeb maksuhaldur otsuse enammakse tagastamata jätmise kohta.

Sellest sättest tuleneb, et maksuhalduril on õigus määrata muudev tingimus ka otsuses, millega keeldutakse enamakstud maksusumma tagastamisest. Maksuhalduril oleks võimalik võtta tagastusnõude täitmise osas uuesti oma seisukoht, kui haldusakti halduskohtus ei vaidlustata. Samuti säiliks sellisel juhul haldusakti muutval tingimusel õiguslik tähendus. Õigusvastase haldusakti kehtivust ei saa kõrvaltingimuse kaudu pikendada kuni kohtuotsuse jõustumiseni.²⁰

Intervjuust Põhja maksu- ja tollikeskuse VIII kontrollitalituse juhataja Jaanus Timuskiga selgus, et muutvat tingimust kasutatakse enamasti just tagastusnõuete puhul (Jaanus Timuski sõnul umbes 90% juhtudest). Seeläbi välditakse riigieelarvest raha väljamaksmist, kui tagastusnõue pole piisavalt tõendatud.²¹ Põhjus, miks on nii suur ülekaal just tagastusnõuetel, on Jaanus Timuski sõnul see, et tingimusliku maksuotsuse kasutamisel muudel juhtudel võib tekkida probleem ühe maksumenetluse põhiprintsiibiga – uurimispõhimõttega. „Kui me maksumaksjalt infot kätte ei saa ja teeme muutva tingimusega maksuotsuse, võib tekkida probleem, et me pole piisavalt rakendatud

¹⁸ Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. Köln: O. Schmidt. lk 801-802, tõlge Piia Pruks

¹⁹ Tartu Ringkonnakohtu otsus kohtuasjas nr. 3-05-202/2.

²⁰ Riigikohtu halduskollegiumi 16.12.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-82-04, p 11 ja 12.

²¹ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

uurimispõhimõtet.²² Seega ongi välja kujunenud, et muutev tingimus lisatakse enamasti vaid tagastusnõuetele.

Täiendavate tõendite esitamise tingimuse kasutamisel lähtutaksegi uurimispõhimõttest, mis tuleneb nii HMS-st kui ka MKS-st. HMS § 6 kohaselt on haldusorgan kohustatud välja selgitama menetletavas asjas olulise tähendusega asjaolud ja vajaduse korral koguma selleks tõendeid oma algatusel. Uurimispõhimõte on haldusmenetluses olulise tähtsusega, sest tehtava otsuse seaduslikkus sõltub sellest, kas otsuse tegemise eelduseks olevad asjaolud on välja selgitatud nõuetele vastavalt ja korrektselt. Ametiasutus määrab ise uurimise viisi ja mahu ning ka tõendusmaterjali vajalikkuse.²³ Koormava haldusakti andmisel peab asutus suutma tõendada, et esinevad haldusakti andmiseks vajalikud faktilised eeldused²⁴.

Maksukorralduse seadus sätestab samuti uurimisprintsipi, mille järgi on maksuhaldur kohustatud välja selgitama kõik vajalikud asjaolud (nii maksukoormust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud) ilma maksumaksja taotluseta. See aga ei välista diskretsiooniõigust (kaalutusõigust)²⁵. Maksuhalduri haldusakt, milles on rikutud diskretsiooni teostamise põhimõtteid, on seadusevastane. Kuid uurimisprintsipi rikkumiseks ei saa lugeda menetlusökonomiast tulenevaid maksuhalduri otsustusi, nagu näiteks revisjonide korraldamise sagedus, loobumine lootusetu maksuvõla sissenõudmisest, otsus mõne tõendi mittekasutamise või menetlustoimingu mittesooritamise kohta jne.²⁶

Sõltumata sellest, kas haldusorgan viis asjaolude uurimise ning tõendite kogumise läbi haldusmenetluseadusest tuleneval üldalusel või tugines ta sealjuures eriseadusele, ei too asjaolude puudulik uurimine ning tõendite vähene kogumine endaga automaatselt kaasa haldusakti kehtetuks tunnistamist, samuti ei tohiks tõendite puudulikkust tõlgendada automaatselt menetlusosalisele kahjulikus suunas²⁷.

Menetlusökonomia põhimõte seab piiranguid ka uurimispõhimõtte rakendamisele. Menetlust pikendada võivate toimingute kaalumisel tuleb lähtuda proportsionaalsusest. Iga

²² Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

²³ H. Maurer. Haldusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2004, lk 319.

²⁴ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 181.

²⁵ Kaalutusõiguse kohta vt Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 18.10.2004.a kohtuotsust asjas nr. 3-1-1-85-04.

²⁶ Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted – Juridica, V, lk 239-253.

²⁷ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 189.

menetlustoiming, täiendav uurimine, lisatõendite nõudmine jms peab olema vajalik asjas õige otsuse tegemiseks ega tohi menetlust ebamõistlikult venitada, võrreldes eeldatava kasuga, mis toiminguga kaasneb.²⁸ Asutus peab täiendavate tõendite kogumise vajalikkuse hindamisel arvestama, kui suur on väärotsuse tõenäosus ilma täiendavate tõenditeta ja võrdlema, kas see kaalub üles tõendite kogumisega kaasneva aja- ja rahakulu²⁹.

Juhul kui menetlusosalisel ei ole objektiivselt võimalik tõendit esitada, peab haldusorgan uurimispõhimõttest tulenevalt püüdma nimetatud asjaolu ise välja selgitada ja tõendada, kui asjaolu arvestamata jätmine võib kaasa tuua menetlusosalise põhiõiguste olulise rikkumise. Menetlusosalise tõendamiskoormusele vaatamata on haldusorgan igal juhul kohustatud andma menetlusosalisele teavet asjas tähtsust omavate asjaolude tõendamise vajaduse kohta ning juhendama ja suunama menetlusosalist tõendite esitamisel.³⁰

Diskretsiooniõigusest tulenevalt määrab maksuhaldur ise kõik vajalikud toimingud ning otsustab, milliseid tõendeid koguda ja arvestada. Seda kõike teeb ta omal initsiatiivil, ilma maksumaksja või kolmanda isiku nõudeta. Maksumaksja avalduse või kaebuse esitamise korral ei ole maksuhaldur selle läbivaatamisel seotud avalduse piiridega, vaid ta on kohustatud uurima kaasuse kõiki asjaolusid täie põhjalikkusega. Seega peab maksuhaldur ühest küljest kaitsma riigi huve ning tagama võimalikult suured maksulaekumised, teisest küljest aga tagama ausa menetluse ning poolte võrdsuse.³¹

Tulles tagasi täiendavate tõendite esitamise tingimuse juurde, tuleb, samuti nagu täiendava kontrollimise tingimuse rakendamisel, ka täiendavate tõendite esitamise tingimuse puhul määrata maksuhalduril tingimuse kehtivusaeg ehk ajavahemik, mille kestel on maksukohustuslasel võimalik esitada täiendavaid tõendeid. Samas tuleb aga arvestada, et maksukohustuslasel on võimalik esitada taotlus maksuotsuse muutmiseks või kehtetuks tunnistamiseks.

Samuti on maksukohustuslasel võimalus esitada tõendeid tähtaja viimasel päeval. Seega tuleb tingimuse kehtestamise ja selle kehtivusaja määramisel arvestada ka aegumise sätetega. MKS § 98 sätestab maksusumma aegumistähtaja, milleks on üldjuhul 3 aastat.

²⁸ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 124.

²⁹ *Samas*, lk 184.

³⁰ Annus, R. 2008. Uurimispõhimõtte haldusmenetluses – *Juridica*, VII, lk 499-506.

³¹ Lehis, L. 1997. Maksumaksjate õiguste kaitse maksumenetluses – *Juridica*, III, lk 128- 136.

Maksuhaldur peab arvestama, millal see aeg täitub ja kas tal on piisavalt aega esitatud tõendite analüüsimiseks ning samuti tehtava otsuse kättetoimetamiseks.

Täiendavate tõendite esitamise puhul võib eristada kahte olukorda:

- 1) olukord, kus maksukohustuslane ei esita tingimuse kehtivusajal tõendeid;
- 2) olukord, kus maksukohustuslane esitab tingimuse kehtivusajal tõendid.

Esimese olukorra puhul, kus maksukohustuslane maksuotsuse kõrvaltingimust ei täida, puudub maksuhalduril vajadus täiendavate toimingute teostamiseks ning maksusumma jõustub muutva tingimuse kehtivusaja möödumisel³². Teisel juhul, kui maksukohustuslane esitab täiendavad tõendid tingimuse kehtivusajal, siis tuleb tingimus kehtetuks tunnistada ja seda otsuse esimese punktina.

Kui maksuhalduri otsus tehakse pärast tingimuse tähtaja möödumist, siis kehtetuks tunnistamist ei toimu, kuna tingimus kaotab automaatselt kehtivuse aegumistähtaja möödumisel. HMS §-st 53 lg-st 3 tuleneb, et haldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise otsustamine võib toimuda ka peale tingimuse kehtivusaja lõppemist. Täiendavate tõendite esitamise tingimuse korral tuleb otsus lõpliku maksukohustuse osas teha mõistliku aja jooksul pärast tõendite esitamist. Mõistlik tähtaeg leitakse arvestades kõiki asjaolusid, seejuures tuleb arvesse võtta küsimuse tähendust menetlusosalisele, menetlustoimingute keerukust, menetlusosaliste arvu ja ka menetlusosalise käitumist³³.

Muutev tingimus võib olla maksukohustuslasele raskesti mõistetav, sest täpset selgitust sellele seaduses ei ole. Mõiste kui selline ei ole defineeritud. Tingimuslikus maksuotsuses viidatakse MKS §-le 93, mille järgi on maksuhalduril õigus väljastada muutva tingimusega maksuotsus. Samuti tuuakse selgituseks juurde põhjus, miks tehti maksuotsus just kõrvaltingimusega. Sõltumata sellest võib siiski jääda maksukohustuslasele arusaamatuks, mida tähendab muutev tingimus³⁴. Seega on muutva tingimusega maksuotsuse probleemkohtadeks uurimispõhimõtte vähene rakendamine ning ka see, et maksukohustuslane ei saa aru muutva tingimuse sisust ehk millist edasist käitumist temalt oodatakse.

³² Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 180.

³³ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 124.

³⁴ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

1.2. Muutva tingimusega maksuotsuse jõustumine ja vaidlustamisviide

Haldusaktide jõustumise osas juhindutakse haldusmenetluse seaduses sätestatust (§-d 60-63). Jõustumise osas eristatakse haldusakti formaalset ja materiaalselt jõustumist. Formaalne jõustumine saabub kaebetähtaja möödumisel ja see tähendab, et akti ei saa enam vaidlustada ehk see võtab kohustatud isikult vaidlustamise õiguse. Materiaalse jõu omab haldusakt aga juba teatavakstegemise hetkest.³⁵ Materiaalne jõustumine tähendab, et haldusakti tuleb täita ning sellest hetkest hakkavad kehtima ka haldusakti muutmise piirangud ning see on kohustuslik ja siduv mõlemale poolele. Nii formaalse kui ka materiaalse jõustumise eelduseks on haldusakti teatavakstegemine adressaadile.³⁶

Haldusakt tuleb teatavaks teha kõigile menetlusosalistele ja menetlusse kaasamata jäänud isikutele, keda haldusakt võib puudutada. Teatavakstegemise kohustuse rikkumisel tekib olukord, kus haldusakt kas üldse ei jõustugi (adressaadi puhul) või ei hakka kulgema haldusakti vaidlustamise tähtajad (kolmandate isikute puhul).³⁷ Haldusakti vaidlustamise tähtaja hindamisel on määrava tähtsusega vaidlustatava haldusakti teatavakstegemine. Seda just põhjusel, et sellest hetkest hakkab kulgema kaebuse esitamise tähtaeg.³⁸

Riigikohtu halduskolleegium on 01.10.2002.a kohtumääruses nr. 3-3-1-57-02 avaldanud: „Haldusakti teatavakstegemine peab toimuma viisil, mis võimaldab isikul anda igakülgne hinnang haldusakti kohta ja seeläbi otsustada, kas haldusaktiga rikutakse tema õigusi või mitte.”³⁹

HMS § 25 kohaselt võib haldusakti teatavakstegemine toimuda:

- 1) kättetoimetamise teel;
- 2) vabas vormis.

Haldusakti kättetoimetamise kohta on Riigikohus andnud 03.03.2004.a kohtumääruses nr. 3-3-1-10-04 järgneva selgituse: „Kättetoimetamine on haldusmenetluse seaduse

³⁵ Lehis, L. 1997. Õigusriigi põhimõtete rakendamine maksuõiguses ning maksumaksja õiguste kaitse (Eesti ja Saksamaa näitel). [Magistritöö] Tartu: Tartu Ülikool, lk 93.

³⁶ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 158.

³⁷ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 308.

³⁸ Vene, E. 1997. Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused – Juridica, V, lk 303- 313.

³⁹ Riigikohtu halduskolleegiumi 01.10.2002.a määrus kohtuasjas nr. 3-3-1-57-02, p 11.

tähenduses haldusakti teatavastegemise formaalsem, seadusega põhjalikumalt reguleeritud viis, mis peab tagama isiku tulemuslikuma teavitamise.”⁴⁰

HMS § 62 lg 1 kohaselt tehakse haldusakt menetlusosalisele teatavaks vabas vormis, kui seaduses või määruises ei ole sätestatud teisiti. Erandina sellest sättest tuleb sama paragrahvi lg 2 p 1 kohaselt isiku õigusi piirav haldusakt teha talle teatavaks siiski kättetoimetamise teel. Seega üldreegli kohaselt tuleb haldusakt kätte toimetada isikule, kellele see haldusakt paneb peale kohustusi või keeldusid ning kelle õigusi see võib muul viisil piirata⁴¹. MKS § 46 sätestab, et haldusakti adressaadi õigusi piiravad ja talle kohustusi panevad haldusaktid peavad olema kirjalikud ning põhjendatud.

Samuti reguleerivad MKS §-d 52-55 dokumentide kättetoimetamist ning mõiste „dokument” hõlmab ka haldusakti. Regulaatsioon on vajalik selleks, et tuvastada haldusakti jõustumise aeg, millest omakorda sõltuvad akti vaidlustamise tähtaeg ja sundtäitmise tähtaeg.⁴² Riigikohtu halduskolleegium on 20.06.2003.a kohtuotsuses nr. 3-3-1-49-03⁴³ öelnud, et õigusakt, sealhulgas haldusakt ei saa reguleerida isiku õigusi ega kohustusi ilma, et isikule oleks see õigusakt teatavaks tehtud. Haldusakti teatavastegemine või kättetoimetamine omab akti kehtivuse seisukohast universaalset tähendust, sealhulgas akti andmise aegumise kohaldamisel.

Muutev tingimus on käsitletav haldusakti kõrvaltingimusena. Muutva tingimuse kehtivusajal ei ole tingimuslik maksuotsus tervikuna käsitletav jõustunud haldusaktina, sest tingimuse kehtivusajal on maksukohustuslase kohustuseks täita vaid kõrvaltingimus. Seega ei mõjuta tingimuslik maksuotsus tervikuna sel ajal adressaadi õigusi või kohustusi.

Reeglina hakkab küll haldusakt adressaadile kehtima kättetoimetamisest, kuid tingimusliku maksuotsuse puhul tuleb arvestada nn kahetasandilist kehtima hakkamist:

- 1) muutev tingimus ehk haldusakti kõrvaltingimus hakkab kehtima isikule kättetoimetamisest;

⁴⁰ Riigikohtu halduskolleegiumi 03.03.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-10-04, p 10.

⁴¹ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 308.

⁴² Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 148.

⁴³ Riigikohtu halduskolleegium 20.06.2003.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-49-03, p 16.

- 2) põhiregulatsioon ehk maksumääramine hakkab kehtima kõrvaltingimuse äralangemisel (tingimuse kehtetuks tunnistamisel või tingimuse tähtaja möödumisel) või on ette nähtud hilisem kehtima hakkamine⁴⁴.

On igati põhjendatud, et juhul, kus isik esitab muutva tingimuse kehtivusajal nõutud tõendid, ei jõustuks põhiregulatsioon ehk maksumääramine koheselt pärast tingimuse tähtaja möödumist. Seda seetõttu, et vastasel juhul tekib olukord, kus esitatud tõendid võivad osutada olulisteks ja vähendavad või suurendavad maksumääramist ning põhiregulatsiooni kohaselt täitmise kohustuse puhul hakkaks maksumaksja täitma või vaidlustama võimalikku ebaõiget haldusakti. HMS § 61 kohaselt on võimalik haldusaktis ette näha hilisem kehtima hakkamine.

Juhul, kui isik esitas tingimuse kehtivusajal tõendid, peab maksuhaldur tegema tingimuse kehtivusaja möödumisel mõistliku aja jooksul otsuse. See tähendab, et maksuhaldur peab andma välja uue haldusakti, kas tingimusega maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks (muutmiseks) või kehtetuks tunnistamata (muutmata) jätmise kohta. Juhul, kui toimub maksuotsuse muutmise, näeb maksukohustuslane uues haldusaktis ära lõpliku maksukohustuse, tasumise tähtaja ning ka vaidlustamise korra. Uue haldusakti puhul on tegemist koheselt jõustunud haldusaktiga (muidugi alates kättetoimetamisest) ning see mõjutab maksukohustuslase õigusi või kohustusi.

Kui isik esitas muutva tingimuse kehtivusajal tõendid, peaks põhiregulatsiooni ehk maksumääramise jõustumine olema seotud uue haldusakti andmisega (uue otsusega), kuna siis määratakse lõplikult kindlaks isiku maksukohustuse ulatus (maksuotsuse kehtetuks tunnistamine, muutmise või muutmata jätmise). Vastasel juhul tuleks isikul hakata täitma või vaidlustama ebaõiget haldusakti.

Põhiregulatsiooni jõustumisajaks on aga kõrvaltingimuse äralangemine, kui isik täiendavaid tõendeid või taotlust muutmiseks ei esita⁴⁵. Tõendite mitteesitamise korral uut haldusakti (otsust) maksuhaldur tegema ei pea, sest maksumääramine nähtub tingimuslikust maksuotsusest. Maksusumma tuleb sel juhul tasuda 30 päeva jooksul

⁴⁴ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 180.

⁴⁵ *Sama*.

tingimuse kehtivusaja lõppemise päevast arvates, sest põhiregulatsioon jõustub tingimuse tähtaja möödumisel.

Kui aga isik esitab tõendid ja taotluse, peaks ka täitmise tähtaeg hakkama sõltuma sellest, kui kiiresti suudab maksuhaldur tõendid läbi analüüsida ning anda otsuse, millega selgub õige ja lõplik maksukohustuse suurus. Sel juhul tuleb tasuda maksusumma 30 päeva jooksul uue haldusakti kättesaamisest arvestades⁴⁶.

Lähtuvalt eeltoodust on oluline, et tingimusliku maksuotsuse kõrvaltingimuse ja põhiregulatsiooni kehtivus ning vaidlustamise võimalused nähtuksid tingimuslikust maksuotsusest üheselt. Korrektnel selgituse korral peaks olema maksukohustuslasele selge, millises osas haldusakt kehtib ning millal ja millistel asjaoludel põhiregulatsioon jõustub. Seega on autori arvates muutva tingimuse puhul üheks probleemkohaks jõustumine, sest tuleb arvestada kahetasandilist jõustumist, mis võib olla maksukohustuslasele raskemini arusaadav.

Kõiki maksuhalduri haldusakte ja toiminguid saab vaidlustada halduskohtus või kohtuväliselt ehk vaidemenetluse kaudu. Vaidemenetluse läbimine ei ole kohustuslik ning soovi korral võib maksukohustuslane esitada kaebuse otse halduskohtule. Vaidemenetluse eeliseks on see, et tasuda ei tule riigilõivu ning ka vaide vormistamine ja lahendamine on lihtsam kui kohtumenetluses.⁴⁷ Vaidemenetluse üks eesmärke on anda isikule võimalus kaitsta oma õigusi võimalikult lihtsas, kiires ja odavas menetluses⁴⁸. Tegemist on haldusmenetlusega ning eesmärgiks on ka haldusesisene kontroll kui tavalisest haldusmenetlusest kõrgem tase. Ühtlasi on see halduskohtu eelmenetlus, kuna see on tühistamiskaebuse lubatavuse eelduseks.⁴⁹

Nii vaidega kui ka kaebusega saab isik taotleda haldusakti kehtetuks tunnistamist (kohtus vastavalt selle tühistamist) või õigusvastaselt välja andmata jäetud haldusakti andmist⁵⁰. Vaidlustamine lähtub kodaniku vaatepunktist ja tähendab seda, et kodanik võib esitada tema arvates õigusvastase haldusakti peale edasikaebuse (vaie, tühistamiskaebus).

⁴⁶ Vt maksukorralduse seaduse § 95.

⁴⁷ Eesti Maksumaksjate Liit, Eesti Maksuteadlaste Selts, IMG Advokaadibüroo. 2008. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, 3. köide: Kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, lk 42.

⁴⁸ Riigikohtu halduskollegiumi 16.03.2005.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-93-04, p 14.

⁴⁹ Maurer, H. 2004. Haldusõigus: üldosa. Tallinn: Juura, lk 165.

⁵⁰ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 32.

Vaidlustamise eesmärgiks on isikut koormava haldusakti kehtetuks tunnistamine, mis on saavutatav ainult siis, kui edasikaebamise menetlemise käigus selgub, et antud haldusakt oli tõepoolest õigusvastane. Vaidlustamine võib, aga ei pea viima kehtetuks tunnistamiseni.⁵¹

Et isik saaks haldusakti edukalt vaidlustada, peab olema teada, milline on akti vaidlustamiseks ettenähtud kord. Halduskohtumenetluse seadustiku või asjakohase eriseaduse sellekohast regulatsiooni tundvale isikule pole vaidlustamise korra väljaselgitamine küll raske, kuid sellekohast regulatsiooni mittetundva isiku jaoks võib see olla keeruline ülesanne. Seetõttu on ülimalt oluline, et haldusaktis oleks toodud ka info akti vaidlustamisvõimaluste kohta. HMS § 57 lõige 1 sätestabki, et haldusaktis peab olema viide haldusakti vaidlustamise võimaluste, koha, tähtaja ja korra kohta.⁵²

Vaidlustamise võimaluste märkimine haldusaktis on väga oluline ning kui ebaseaduslik haldusakt jääb tühistamata ainult sellepärast, et kohustatud isik ei olnud teadlik kaebamise võimalusest või tähtjast, on tegemist õigusriigi põhimõtete rikkumisega. Saksamaal algab aga kirjalike haldusaktide vaidlustamise tähtaja arvestamine momendist, mil kohustatud isikule on teatavaks tehtud kaebuse esitamise võimalus, samuti asutuse nimetus ja asukoht, kellele kaebus tuleb esitada. Seega on sellega välistatud olukord, kus isik ei teadnud kaebamise võimalusest.⁵³

Maksuotsus on haldusakt, millega määratakse tasumisele kuuluv maksusumma ja tegu on koormava haldusaktiga. Koormaval haldusaktil peab alati olema vaidlustamisviide ning selgitused haldusakti täitmata jätmisega kaasnevate tagajärgede kohta⁵⁴. Muutva tingimusega maksuotsuse vaidlustamisviide sisaldab mitmeid erinevaid nüansse. Esmalt tuleb muutva tingimusega maksuotsuse vaidlustamisviites selgitada, et maksukohustuslasel on täiendavate tõendite esitamise tingimuse kehtivusaja jooksul võimalik vaidlustada just seda tingimust ehk siis nõuda kas tingimuse tühistamist või tingimusega maksuotsuse andmist.

⁵¹ Maurer, H. 2004. Haldusõigus: üldosa. Tallinn: Juura, lk 163.

⁵² Vene, E. 1997. Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused – Juridica, V, lk 303- 313.

⁵³ Lehis, L. 1997. Maksuotsuste õiguste kaitse maksmenetluses – Juridica, III, lk 128-136.

⁵⁴ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 157.

MKS §-st 138 lg-st 1 tuleneb, et vaie haldusakti peale tuleb esitada 30 päeva jooksul, arvates haldusakti teatavaks tegemise või kättetoimetamise päevast. Seega tuleb vaidlustamisviiteks lisada, et juhul, kui maksukohustuslane ei esita tingimuse kehtivusajal taotlust ega tõendeid, on tal õigus vaidlustada maksu määramist 30 päeva jooksul tingimuse kehtivusaja lõppemise päevast arvates. See tähendab, et põhiregulatsioon on hakanud kehtima, maksumääramine on jõustunud ning vaidlustada saab põhiregulatsiooni mitte enam maksuotsuse kõrvaltingimust.

Vaidlustamisviites peab olema välja toodud edasikaebamise kord ka juhul, kui isik esitab tõendid. Sellisel juhul on maksukohustuslasel võimalus esitada vaie või kaebus halduskohtule 30 päeva jooksul alates uue haldusakti kättesaamisest⁵⁵. See tähendab, et kui maksuhaldur peaks tegema pärast maksukohustuslase tingimuse täitmist (täiendavate tõendite esitamist) tema jaoks negatiivse otsuse, peab maksukohustuslasele olema teada otsuse vaidlustamise võimalused. Seejuures tuleb järgida MKS §-st 138 vaide esitamise tähtaega.

Lisada tuleb ka edasikaebamise kord, kui maksuhaldur määras tingimuseks järelkontrolli⁵⁶. Sel juhul võib maksukohustuslane esitada 30 päeva jooksul tingimusliku maksuotsuse kättesaamisest arvates vaide või kaebuse halduskohtusse, kus ta saab vaidlustada järelkontrolli tingimust samamoodi nagu täiendavate tõendite esitamise tingimust. Maksukohustuslane võib seejuures nõuda kas tingimuse tühistamist või tingimuseta maksuotsuse andmist.

Juhul, kus maksuhaldur viis läbi järelkontrolli, tuleb samuti lisada edasikaebamise kord. Sellisel juhul võib maksukohustuslane esitada 30 päeva jooksul uue haldusakti kättesaamisest arvates vaide Maksu- ja Tolliametile või pöörduda kaebusega halduskohtusse. See tähendab, et maksukohustuslane on saanud kätte järelkontrolli tulemusena koostatud uue otsuse ja leiab, et sellega on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi.

⁵⁵ Vt halduskohtumenetluse seadustiku § 9.

⁵⁶ Vt maksukorralduse seaduse § 46 lg 4.

Tartu Ringkonnakohtu 28.11.2003.a otsusest nr. 2-3-261/2003⁵⁷ tuleneb, et muutva tingimuse kehtivusajal saab halduskohtus vaidlustada vaid selliseid asjaolusid, mis ei ole seotud muutva tingimusega (näiteks aegumine, intressid, ebapädev ametnik jms). See tähendab, et kui maksuotsuses on tingimus otsuse muutmiseks või kehtetuks tunnistamiseks juhul, kui esitatakse selle aluseks olevaid täiendavaid tõendeid, siis ei saa halduskohtus vaidlustada tingimuslikku maksuotsust uute tõendite tõttu. Seda seetõttu, et halduskohus ei saa maksuotsuse õiguspärasust või õigusvastasust hinnata tõendite alusel, mida otsuse tegemise ajal maksuhalduri käsutuses ei olnud.

Lähtuvalt maksukohustuslase vastavasisulisest taotlusest võib muutva tingimuse igal ajal kirjaliku otsusega kehtetuks tunnistada. Vajadusel võib Maksu- ja Tolliamet nii toimida ka omaalgatuslikult.⁵⁸ See tuleneb MKS §-st 93 lg-st 4, mis sätestab, et maksukohustuslane võib tingimuse kehtivusajal taotleda maksuotsuse muutmist või kehtetuks tunnistamist.

Ka Saksamaal võib maksukohustuslane igal ajal taotleda maksude määramise tühistamist või muutmist, kusjuures muutmisteatise võib omaltpoolt jällegi järelkontrolli klausliga anda nii kaua, kui lõpetav kontroll veel aset leidnud pole⁵⁹. Olenemata kõrvaltingimuse liigist saab kõrvaltingimust vaidlustada kas tühistamiskaebusena kõrvaltingimuse tühistamist nõudes või kohustamiskaebusena kõrvaltingimuse haldusakti andmise nõudes⁶⁰.

Kui kaebaja taotleb kohtult terve haldusakti tühistamist peale selle kättesaamist ning kohus leiab, et haldusakt on õigusvastane, siis peab halduskohus tühistama haldusakti koos muutva tingimusega. Tühistatud haldusakti muutev tingimus ei saa iseseisvalt kehtima jääda, kuna sellel puudub õiguslik sisu ja seda pole enam võimalik täita. Õigusvastase haldusakti kehtivust ei saa kõrvaltingimuse kaudu pikendada kuni kohtuotsuse jõustumiseni.⁶¹

Eelnevat arvesse võttes on vaidlustamisviide muutva tingimuse puhul suhteliselt keeruline ja üksikasjalik, mis võib viia maksukohustuslase arusaamatusteni ja olla maksukohustuslasele eksitav. Maksukohustuslasel on võimalus vaidlustada tingimus ehk

⁵⁷ Tartu Ringkonnakohtu 28.11.2003.a otsus kohtuasjas nr. 2-3-261/2003.

⁵⁸ Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 76.

⁵⁹ Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. Köln: O. Schmidt. lk 802, tõlge Piia Pruks.

⁶⁰ Tartu Ringkonnakohtu 28.11.2003.a otsus kohtuasjas nr. 2-3-261/2003.

⁶¹ Riigikohtu halduskolleegiumi 16.12.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-82-04, p 12.

nõuda tingimuse tühistamist või ilma tingimusega maksuotsuse andmist, tingimuse ajal taotleda maksuotsuse muutmist või kehtetuks tunnistamist, pärast tingimuse kehtivusaega vaidlustada maksuotsus 30 päeva jooksul ning pärast tõendite esitamist uue akti kättesaamisest on samuti vaidlustamisvõimalus 30 päeva.

Seega tekib küsimus, millal on siiski kõige õigem tingimuslikku maksuotsust vaidlustada. Vaidlustamine omab keerukaid nüansse ja valdkonda mittetundva maksukohustuslase võib see viia olukorda, kus tal ei jää muud üle, kui vaidlustada kogu maksuotsus üheskoos muutva tingimusega 30 päeva jooksul tingimusliku maksuotsuse kättesaamisest. Selliselt toimimiseks on ka õigus, kuid selle tagajärjel kaotab muutev tingimus oma mõtte. Niisiis eelnevast tulenevalt võib pidada muutva tingimusega maksuotsuse kitsaskohaks ka selle vaidlustamisviidet.

2. MUUTVA TINGIMUSEGA MAKSUOTSUSE EESMÄRK

2.1. Muutva tingimusega maksuotsuse kitsaskohtade mõju tingimuse eesmärgile

Muutva tingimusega maksuotsuse olemusest lähtuvalt võib pidada selle kitsaskohtadeks nii vaidlustamisviite üksikasjalikkust kui ka kahetasandilist jõustumist. Samuti võib tekkida probleeme uurimispõhimõtte rakendamisega ning mõistega endaga. Kas aga need probleemkohad mõjutavad muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitumist? Järgnevalt analüüsibki autor tuginedes teooriale, kas muutva tingimuse eesmärk täitub ka selle kitsaskohtade olemasolul. Seega tuleb analüüsida, kas need on niivõrd olulised, et takistaksid eesmärgi täitumist. Selleks tuleb aga kõigepealt defineerida muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgid.

Riigikohtu halduskolleegium on 16.12.2004.a Milleenia Valduse AS kohtuasjas nr. 3-3-1-82-04 defineerinud muutva tingimuse eesmärgi: „Muutva tingimuse eesmärk on anda haldusakti adressaadile võimalus saavutada haldusakti muutmine või kehtetuks tunnistamine muul viisil kui selle vaidlustamine kohtus.“⁶² Seega hoitakse läbi muutva tingimuse ära kohtuprotsesse, sest muutva tingimuse olemasolul ei pea maksukohustuslane pärast puuduste kõrvaldamist esitama kaebust halduskohtusse, vaid tal on võimalus taotleda maksuhaldurilt varem määratud maksusumma muutmist või tühistamist.

Lähtudes muutva tingimusega maksuotsuse olemusest, võiks autori arvates kõrvaltingimusega maksuotsusele lisaks eeltoodule sõnastada veel teisegi eesmärgi. Eesmärgiks oleks see, et läbi muutva tingimuse on maksuhalduril võimalik saada täiendavaid tõendeid maksukoormuse kindlakstegemiseks. Seega on muutva tingimusega maksuotsuse koostamise eesmärk anda maksumaksjale täiendav võimalus täita seadusest tulenevat kaasaaitamiskohustust enne lõplikku maksude määramist, kusjuures tingimuse täitmisel võib juhtuda, et hilisemat määramist ei toimu⁶³. See tähendab, et maksuotsus kas tühistatakse või muudetakse seoses maksukohustuslase poolt maksuotsuses toodud

⁶² Riigikohtu halduskolleegiumi 16.12.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-82-04, p 12.

⁶³ Jürgel, A. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tartu, 03.03.2009.

tingimuste täitmisega või jõustub tingimuse äralangemisel maksuotsus sellisel kujul nagu see esitatud oli.

Samas tuleneb selline eesmärk tegelikult ka kohtupoolsest eesmärgi sõnastusest, mille järgi peaks tingimus tagama haldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise muul viisil kui selle vaidlustamine kohtus. See tähendab, et kehtetuks tunnistamise aluseks võib olla ka tingimuse täitmine ehk kui maksukohustuslane täidab maksuotsuse kõrvaltingimuse või maksuhaldur leiab ise muutvad asjaolud kontrolli käigus.

Samuti on Põhja maksu- ja tollikeskuse VIII kontrollialituse juhataja Jaanus Timuski sõnul muutva tingimuse eesmärgiks riigieelarvest raha väljamaksmise takistamine. Seda just tagastusnõuete kaudu. Mõningatel erandlikel juhtudel võib pidada muutva tingimuse eesmärgiks ka maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmist.⁶⁴

Seega on muutval tingimusel mitmeid eesmärke ning autor analüüsib siinkohal järgnevaid nelja:

- 1) muutva tingimuse kasutamine hoiab ära tingimust sisaldavate maksuotsuste vaidlustamise kohtus;
- 2) maksuhaldur saab läbi selle täiendavaid tõendeid maksukoormuse kindlakstegemiseks;
- 3) takistab raha riigieelarvest väljamaksmist;
- 4) hoiab ära maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise.

Eesmärkide sõnastamisel tugines autor oma töös küll vaid Põhja maksu- ja tollikeskuse VIII kontrollialituse juhataja Jaanus Timuski ja Lõuna maksu- ja tollikeskuse III kontrollialituse juhataja Andrei Jürgeli ütlustele, kuid parema ülevaate saamiseks regiooniti võiks autori arvates järgmiseks uurimisobjektiks olla kõikide regioonide seisukoha väljaselgitamine muutva tingimuse teemal või analüüsida Maksu- ja Tolliameti iga kontrollialituse juhataja arvamust. See annaks täpse ülevaate, kuidas piirkonniti muutvat tingimust kasutatakse, sest konkreetsed juhised selle kasutamiseks puuduvad.

⁶⁴ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

Esimeseks eesmärgiks muutval tingimusel on, et see peaks andma haldusakti adressaadile võimaluse saavutada haldusakti muutmine või kehtetuks tunnistamine muul viisil, kui selle vaidlustamine kohtus. Muutva tingimusega maksuotsus annabki sellise võimaluse, mis näitab, et eesmärk justkui täidetakse. Kuid selleks, et saada teada, kas muutva tingimuse kasutamine hoiab ära ka tingimust sisaldavate maksuotsuste vaidlustamise kohtus, tuleb uurida, kas selliste maksuotsuste peale on kaebusi jõudnud kohtusse⁶⁵.

Muutva tingimusega maksuotsuse olemusest tuleneb, et üheks probleemkohaks on just vaidlustamine, mistõttu võib vaidlustamisviite puudulikkus töötada eesmärgi täitumise vastu. Nimelt, kui vaidlustamisviide on esitatud maksuotsuses keeruliselt, võib see viia selleni, et maksukohustustlasele on kõige lihtsam vaidlustada kogu maksuotsus kohtus 30 päeva jooksul maksuotsuse kättesaamisest. Seega võib vaidlustamisviide takistada muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitmist.

Samuti tuleneb muutva tingimusega maksuotsuse olemusest, et probleemkohaks maksukohustustlase jaoks võib olla jõustumise aja täpne piiritlemine, kuna muutva tingimuse puhul on tegemist kahetasandilise jõustumisega. On aga oluline, et tingimusliku maksuotsuse kõrvaltingimuse ja põhiregulatsiooni kehtivus nähtuks tingimuslikust maksuotsusest üheselt, sest vastasel juhul võib seegi viia maksuotsuse vaidlustamiseni kohtus.

Kui maksukohustustlase jaoks jääb keeruliseks, millal ta midagi esitama peab või kuidas ta toimima peab, siis on tal taaskord lihtsam vaidlustada kogu maksuotsus täielikult (koos tingimusega). Seega on ka jõustumise täpse aja piiritlemise kitsaskoht vastuolus eesmärgiga, et tingimuse lisamine maksuotsusele hoiaks ära kohtuvaidlusi, kuigi teisiti toimimiseks see võimaluse tõepoolest annab.

Teoreetiliselt võiks viia ka uurimispõhimõtte rikkumine maksuotsuse vaidlustamiseni kas kohtus või Maksu- ja Tolliametis. Seda just eelkõige juhul, kus maksuhaldur teeb muutva tingimusega maksuotsuse kui maksumaksjalt ei ole piisavalt informatsiooni saanud⁶⁶. Maksukohustustlase kaebuse aluseks saabki sellisel juhul olla põhjus, et maksuhaldur ei ole maksuotsuse tegemisel rakendanud piisavalt uurimispõhimõtet.

⁶⁵ Vt alapeatükki 2.2.

⁶⁶ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

Kuna aga tõendite kogumine ja asjaolude väljaselgitamine kujutavad endast üksikuid menetlustoiminguid, mille eemärgiks on menetluse lõpptulemusena tehtava otsuse õiguspärasuse tagamine, ei saa menetlusosalised uurimispõhimõtte rakendamist reeglina iseseisvalt vaidlustada. Uurimistulemuste vaidlustamise eelduseks peab alati olema isiku subjektiivsete õiguste riive.⁶⁷

Siiski on võimalik, et mõningates olukordades võib uurimismenetluse ebakorrektnel läbiviimine endaga kaasa tuua ka otsuse sisulise õigusvastasuse. See võib omakorda viia otsuse kehtetuks tunnistamiseni. Selline olukord võib tekkida näiteks juhul, kui haldusorganile on seadusest tulenevalt antud iseseisvaks otsustamiseks kaalutusõigus.⁶⁸ Sellest tulenevalt on siiski võimalus, et ka uurimispõhimõtte järgimine võib kaasa tuua muutva tingimuse eesmärgi mittetäitumise.

Probleemkohaks on ka arusaamatus muutva tingimuse mõistest. Jaanus Timuski sõnul võib jääda maksumaksjale arusaamatuks, mida tähendab muutev tingimus ning ta esitab näiteks dokumendid koos vaidega, kuigi samas ei ole ka maksumaksjad ise uurinud, mida see täpselt tähendab⁶⁹. Järelikult kui maksukohustuslane ei saa aru mõistest, ei saa ta ka aru, milline peaks olema tema järgnev tegevus. Seetõttu võib ta tingimuse või terve maksuotsuse hoopiski vaidlustada. Seega töötab ka see kitsaskoht teoreetiliselt tingimuse eesmärgi vastu.

Teiseks muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgiks sõnastas töö autor, et läbi selle saab maksuhaldur täiendavaid tõendeid maksukoormuse kindlaksmääramiseks. Kui nüüd kõrvutada vaidlustamisviite probleem sellega, siis teoorias võib olla vaidlustamisviite üksikasjalik kirjeldus tõesti takistuseks kõrvaltingimuse täitmisel. Täpsemalt võib see viia selleni, et saamata aru, mida ja kunas tuleks vaidlustada, ei täideta maksuotsust üldse ehk maksuhaldur ei saa vajalikke tõendeid. Samuti võib sellises olukorras maksukohustuslane vaidlustada igaks juhuks kogu maksuotsuse. Samas kui maksukohustuslane saab aru kõrvaltingimuse sisust, siis vaidlustamisviite keerukus selle täitmist ei takista.

⁶⁷ Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 189.

⁶⁸ *Sama*.

⁶⁹ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

Maksukoormuse kindlaksmääramiseks täiendavate tõendite saamisel on kindlasti tähtis osa põhiregulatsiooni ja kõrvaltingimuse jõustumisel. Nimelt, kui maksukohustuslane ei saa aru, millal maksuotsus ja selle kõrvaltingimus kehtima hakkab, siis võib seegi viia olukorrani, kus saabub tingimuse tähtaeg ja kehtima hakkab põhiregulatsioon ehk maksumääramine. On aga oluline, et tingimusliku maksuotsuse kõrvaltingimuse ja põhiregulatsiooni kehtivus nähtuks otsusest üheselt.

Korrektse põhjenduse korral peaks olema maksukohustuslasele selge, millises osas haldusakt kehtib ning millal ja millistel asjaoludel põhiregulatsioon jõustub ning millal ja millist maksukohustuslase tegevusest oodatakse. Seega on teoorias see kitsaskoht vastandlik eesmärgile, mille järgi tuleks kõrvaltingimus täita, et oleksid olemas tõendid maksukoormuse kindlaksmääramisel (muidugi kui tõendeid ei ole, siis tagastusnõude puhul enamakset lihtsalt ei tagastata). Kui maksukohustuslasele ei selgu maksuotsusest, millal tuleb tingimus täita, siis võib jääda see sootuks täitmata.

Uurimisprintsip tähendab, et maksuhaldur on kohustatud välja selgitama kõik vajalikud asjaolud (nii maksukoormust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud) ilma maksumaksja taotluseta⁷⁰. Uurimis põhimõtte rikkumine ei ole seega seotud tingimuse täitmisega. Kui muutva tingimusega maksuotsus on juba tehtud ja maksukohustuslane ei esita kaebust uurimis põhimõtte rikkumise kohta, siis peaks ta maksuotsuses toodud tingimuse täitma. Seega ei takista uurimis põhimõtte tingimuse täitmist täiendavate tõendite esitamiseks.

Arusaamatus mõistest „muutuv tingimus“ seevastu töötab küll eesmärgi, et maksuhaldur saaks täiendavad tõendid, täitumise vastu. Seda just seetõttu, et kui maksukohustuslane ei saa aru, mida tähendab muutuv tingimus, ei tea ta ka, mida ta edasi tegema peaks. Seega kui tekib tõesti olukord, kus maksukohustuslase jaoks on arusaamatu muutuv tingimus ise, siis on reaalne, et ta tingimusega seotud kohustust ei täida, kui ta just ei pöördu mõiste selgituse saamiseks Maksu- ja Tolliametisse. Seda aga Jaanus Timuski sõnul tehtud ei ole⁷¹.

Kolmandaks eesmärgiks muutval tingimusel on, et seeläbi saab takistada raha riigieelarvest väljamaksmist. See tähendab, et kui maksuhalduril on kahtlust arvata, et tagastusnõue ei

⁷⁰ Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted – Juridica, V, lk 239-253.

⁷¹ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

ole päris õige ning puudu on ka tõendeid enammaksud maksu tagasimaksmiseks, siis on tal võimalus tagastusnõudele teha muutva tingimusega maksuotsus. Seega tuleb maksukohustuslasel esitada täiendavad tõendid, et saada tagasi enammakstud maks.

Kui nüüd võrrelda seda tingimuse eesmärki vaidlustamisviite keerukusega, siis on maksukohustuslasel vaidlustamisviitest mitteamusaamise puhul kaks võimalust: ta kas vaidlustab maksuotsuse igaks juhuks või ei tee ta selle tõttu midagi. Kui aga maksukohustuslane saab aru tingimuse sisust kui sellisest, siis on tal olemas kõik eeldused, et mõista, mis võiks olla tema järgmiseks tegevuseks. Seega ei ole vaidlustamisviide olulises seoses riigieelarvest raha väljamaksmise takistamise eesmärgiga, sest see sõltub rohkem tingimusest endast arusaamisega.

Riigieelarvest raha väljamaksmise vältimine ja tingimusliku maksuotsuse jõustumise küsimus on tugevalt seotud, sest tegemist on kahetasandilise jõustumisega. Juhul, kui maksukohustuslase jaoks on keeruline jõustuma hakkamine (ta ei saa aru, millal jõustub tingimus ja millal põhiregulatsioon) ning ta laseb mööda tingimuse täitmise tähtaja, siis sellisel juhul on tingimuse riigieelarvest raha väljamaksmise takistamise eesmärk täidetud.

Eesmärk on täidetud just seetõttu, et kui maksukohustuslane tingimuse kehtivusajal tingimust ei täida, jõustub tingimusliku maksuotsuse põhiregulatsioon ehk nn maksumääramine. Tagastusnõude puhul seega enammakstud raha ei tagastata. Muidugi on sellisel juhul maksukohustuslasel alati võimalus esitada vaie Maksu- ja Tolliametile või halduskohtule, et kogu maksuotsus vaidlustada. Seega võib jõustumise keerulisus aidata hoopis tingimuse eesmärki täita, et raha riigieelarvest välja ei läheks.

Kuna riigieelarvest raha väljamaksmise vältimine on seotud enamasti tagastusnõuetega, siis uurimispõhimõttega sellisel juhul väga suurt probleemi ei ole. Jaanus Timuski sõnul võib üldjuhul muutva tingimuse lisada tagastusnõudele igal juhul, sest tagastusnõuete puhul peab maksumaksja ise üsna põhjalikult tõendama, et tal on õigus midagi riigilt tagasi saada. Kui aga pole tegemist tagastustaotlusega, siis on läbirääkimiste küsimus, kas teha muutva tingimusega maksuotsus või mitte⁷². Sellisel juhul kerkiks küll üles probleem uurimispõhimõttega.

⁷² Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

Kui aga tekib arusaamatus mõistest muutev tingimus, siis on jällegi maksukohustuslase käitumisel mitu suunda. Ta kas vaidlustab haldusakti igaks juhuks, küsib üle mõiste selgituse (mida aga praktikas tehtud ei ole) või ei tee midagi, sest ta ei saanud aru. Seega kui enammaksud maksu tagastusnõudele on tehtud tingimuslik maksuotsus ja sellele järgneb maksukohustuslase tegevusetus, täidab see tingimus eesmärgi – raha jääb riigieelarvesse. Kui aga maksukohustuslane otsuse vaidlustab, sõltub edaspidine juba menetlusest.

Neljandaks muutva tingimuse eesmärgiks võib pidada maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmist. Sel viisil tingimuse kasutamine on erandlik ja kasutatav siis, kui maksumaksja tõsiselt maksuhalduri tööd takistab, näiteks kaasaaitamiskohustuse mittetäitmine. See tähendab, et maksumaksja viivitab korralduste täitmisega ja muuga, et saabuks maksumääramise aegumistähtaeg. Sellisel juhul on võimalik teha maksuotsus enne aegumistähtaega ning lisada sellele muutev tingimus, et vältida hiljem süüdistusi näiteks ärakuulamisõiguse rikkumises.⁷³

Kui tingimus lisatakse eesmärgiga, et see hoiaks ära maksumääramise aegumistähtaja saabumise, siis ei ole vaidlustamisviite keerukus siin oluline. Kui maksuotsus on juba tehtud tingimusega, mille eesmärgiks oli maksumaksja viivitamisest tuleneva maksusumma määramise aegumise ärahoidmine, siis vaidlustamise keerukus ei takista selle eesmärgi saabumist. Kui tingimus on lisatud, on sellega ka eesmärk täidetud – maks on määratud enne maksusumma määramise aegumistähtaja saabumist. Ka jõustumise osas kehtib sama olukord, et kui maks on määratud, olgu see siis tingimusega või mitte, on sellega välditud probleem, et maksusumma määramise aegumistähtaeg saabuks. Seetõttu ei oma ka jõustumine siinkohal olulist tähtsust.

Kuna maksumääramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmiseks kasutatakse muutvat tingimust üldjuhul väga harva, siis otseselt ei mõjuta seda ka uurimispõhimõte. Samas võib siinkohal olla olukord, kus maksuhaldur ei suuda otsustada, kas teha tingimuslik maksuotsus ehk kas ta on juba piisavalt rakendanud uurimispõhimõtet. Sel juhul võib saabuda maksumääramise aegumistähtaeg enne, kui suudetakse otsustada. Samas, kui tingimuslik maksuotsus on juba tehtud, siis maksumääramise aegumistähtaeg ei saa enam

⁷³ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

saabuda. Sama kehtib ka muutvast tingimuse mõistest arusaamise probleemiga – kui maks on määratud, ei mõjuta mõistest arusaamine maksumääramise aegumistähtaja saabumist.

Teoreetilisest analüüsist lähtudes jõudis autor tulemusele, mis on koondatud tabelisse 1. Tabelisse on märgitud sümboliga „-“ olukorrad, kus kitsaskoht töötab vastu vastava eesmärgi täitmisele, ning sümboliga „+“ olukorrad, kus kitsaskoht ei takista vastava eesmärgi täitmist.

Tabel 1. Teoreetilise analüüsi tulemused.⁷⁴

| Kitsaskoht \ Eesmärk | Vaidlustamisviite keerukus | Kahetasandiline jõustumine | Uurimispõhimõtte rakendamine | Arusaamatu mõiste |
|--|----------------------------|----------------------------|------------------------------|-------------------|
| Muutva tingimusega maksuotsuseid ei vaidlustata kohtus. | - | - | - | - |
| Maksuhaldur saab täiendavaid tõendeid maksukoormuse kindlakstegemiseks | + | - | + | - |
| Vältida riigieelarvest raha väljamaksmist | + | + | + | + |
| Hoiab ära maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise | + | + | + | + |

Tabelist on näha, et kõik kitsaskohad töötavad teorias vastu muutva tingimuse eesmärgile, mille on defineerinud Riigikohtu halduskolleegium: „Muutva tingimuse eesmärk on anda haldusakti adressaadile võimalus saavutada haldusakti muutmine või kehtetuks tunnistamine muul viisil kui selle vaidlustamine kohtus.⁷⁵ Samas ei ole aga vaidlustamisviite keerulisus ning uurimispõhimõtte rakendamine takistuseks teiste välja toodud muutva tingimuse eesmärkide täitumisele.

Kahetasandiline jõustumine ning arusaamatus mõistest võivad olla takistuseks aga kõrvaltingimuse täitmisel. Kõikide kitsaskohtadest sõltumata on võimalik

⁷⁴ Autori koostatud.

⁷⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 16.12.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-82-04, p 12.

maksumääramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmine ning riigieelarvest raha väljamaksmise takistamine. Nende kahe eesmärgi puhul võivad kitsaskohad hoopiski aidata kaasa nende täitmisele.

Teoreetilisele analüüsile tuginedes oleks seega kasulik kasutada muutva tingimusega maksuotsust just maksumääramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmiseks ja riigieelarvest raha väljamaksmise vältimiseks ehk tagastusnõuete puhul, sest nende olukordade juures ei mõjuta eesmärgi saavutamist kitsaskohad.

2.2. Muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitmine praktikas

Teoreetilisest osast selgus, et kõik kitsaskohad on vastuolus muutva tingimuse ühe eesmärgiga, mille järgi kõrvaltingimusega maksuotsuseid kohtus ei vaidlustataks. Seetõttu peaks vähenema ka kohtuprotsesside arv. Teoreetilise analüüsi järgi aga takistavad kitsaskohad selle eesmärgi täitmist ehk teisisõnu peaks tekkima olukordi, kus neid kohtus vaidlustatakse.

Teiste eesmärkide puhul teoorias kitsaskohad enamasti eesmärgi täitumist ei takistanud. See tähendab, et eesmärgi puhul, kus maksuhaldur saab läbi muutva tingimuse maksukohustuslaselt täiendavaid tõendeid maksukoormuse kindlakstegemiseks, esines kahe kitsaskoha puhul siiski vastuolu. Vältida riigieelarvest raha väljamaksmist ja maksumääramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmist kitsaskohad ei mõjutanud. Järgnevas sisulises osas toob aga autor välja praktikas oleva olukorra ja selle vastavuse muutva tingimuse eesmärkidele.

Esmalt toob töö autor siinkohal välja statistika, kui palju tingimuslikke maksuotsuseid väljastati 2008.a Maksu- ja Tolliametis regiooniti. Maksu- ja Tolliametis koostati 2008.a kokku 55 muutva tingimusega maksuotsust, millest:

- Põhja maksu- ja tollikeskuses 44, millest tühistati seoses isiku poolt maksuotsuses toodud tingimuste täitmisega 3;
- Ida maksu- ja tollikeskuses 1;
- Lõuna maksu- ja tollikeskuses 6;
- Lääne maksu- ja tollikeskuses 4.

Uurimaks, kui palju jõuab tingimuslikke maksuotsuseid halduskohtusse, tegi lõputöö autor teabenõuded Tallinna ja Tartu halduskohtusse (teabenõude sisu lisas 2). Tallinna Halduskohtult sai autor vastuseks, et kohtul selline statistika puudub, ning Tartu Halduskohtult, et sellisele teabele vastamine nõuab suure mahu tõttu teabevaldaja töökorralduse muutmist, mistõttu keelduti teabenõude täitmisest. Ka Maksu- ja Tolliametil puudus konkreetne statistika 2008.a kohtus vaidlustatud kõrvaltingimust sisaldavate maksuotsuste kohta.

Kuid tuginedes intervjuule Jaanus Timuskiga, siis Põhja maksu- ja tollikeskuses tehtud maksuotsustest ei vaidlustatud tema hinnangul kohtus 2008.a ühtegi. Jaanus Timuski sõnul lõppes nende tingimuslike maksuotsuste, mida ei tühistatud seoses isiku poolt maksuotsuses toodud tingimuste täitmisega, tähtaeg ning maksuotsus jõustus.⁷⁶ Muutva tingimuse kitsaskohtade teoreetilisele analüüsile vastupidiselt näitab see, et tegelikult muutev tingimus justkui täidaks oma eesmärgi – tingimuslikke maksuotsuseid ei vaidlustata kohtus. Samas on siin oluline, kas neid ei vaidlustata tingimuse tõttu või on sellel muu põhjus (näiteks puuduvad dokumendid, ettevõtte ei eksisteeri).

Autor lähtub aga sellest, et neid ei vaidlustata ja seda just tingimuse tõttu. See tähendab omakorda, et kitsaskohad ei ole niivõrd olulised mõjutamaks muutva tingimuse eesmärgi täitmist. Seetõttu võib järeldada, et kui muutev tingimus täidab eesmärgi, milleks oli hoida ära kohtuvaidlusi, siis tuleks muutat tingimust praegusel kujul edasi kasutada. Tingimuse selline eesmärk on praktikas täidetud, seega on selle kasutamine otstarbekas. Samas on siinkohal oluline, mis täpselt on muutva tingimuse lisamise eesmärgiks.

Kohtu poolt püstitatud eesmärgi muutev tingimus justkui täidaks, sest seda üldjuhul kohtus ei vaidlustata, kuid eesmärki, et kõrvaltingimus täidetakse ning maksuhaldur saab täiendavad tõendid maksukoormuse kindlaksmääramiseks, ei saavutada. Selle väite aluseks on näiteks 2008.a Põhja maksu- ja tollikeskusest väljastatud 44 tingimuslikku maksuotsust, millest tühistati seoses maksukohustuslase poolt maksuotsuses toodud tingimuste täitmisega vaid 3. Seda on ilmselgelt vähe, väitmaks, et eesmärk, mille järgi muutva tingimuse kaudu saab täiendavad tõendid maksukoormuse kindlaksmääramiseks, oleks täidetud. Sellest tuleneb, et kui tingimuse eesmärgiks oleks vaid see, et maksuhaldur saab

⁷⁶ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

täiendavad tõendid, siis ei oleks tingimust maksuotsusele üldse mõtet lisada, sest toetudes statistikale tingimust praeguse kasutusviisi juures üldjuhul ei täideta.

Seega tuginedes eelnevale võivad analüüsitud kitsaskohad olla sedavõrd olulised, et mõjutavad tingimuse eesmärgi täitumist. Seejuures võivad tingimuse mittetäitmise põhjuseks olla arusaamatus tingimusest endast, selle jõustumisest ning samuti ka selle vaidlustamisviitest. Seetõttu võiks olla maksuotsustes vaidlustamisviide ning tingimuse seletus täpsemalt selgitatud. Muidugi säilib alati võimalus, et tegu on tahtliku kohustuse mittetäitmisega ning maksukohustuslasel lihtsalt ei ole võimalik esitatud nõuet täita (näiteks tal puuduvad nõutavad dokumendid või on tegemist ettevõttega, keda reaalselt ei eksisteeri).

Enamus 2008.a tehtud tingimuslikke maksuotsuseid tehti Põhja maksu- ja tollikeskuses, mis annab mõtlemisainet edaspidiseks. Täpsemalt saaks sellest tulenevalt analüüsida, mis on suure erinevuse põhjuseks. Näiteks, kas sellel on mõni põhjus veel peale piirkondliku eripära. Samuti saaks süvendatult uurida, mis on põhjuseks, et maksukohustuslased kõrvaltingimust enamasti ei täida ning mis paneks neid tingimust täitma.

Tulles tagasi selle juurde, et üldjuhul tingimust ei täideta ja seetõttu ei oleks justkui tingimust ka otstarbekas maksuotsusele lisada, sest see pikendab vaid maksu sissenõudmise aega, siis tuleb ikkagi tõdeda, et tingimusliku maksuotsuse tegemine on siiski tugevalt seotud uurimispõhimõttega (kasutatakse juhtudel, kus ei teki ohtu selle põhimõtte rikkumisega). See tähendab, et kuna võib tekkida oht, et uurimispõhimõtet ei rakendata tingimuse lisamise puhul piisavalt, on tingimuslikud maksuotsused pigem erandkui tavajuhtum. Selle toetuseks on ka asjaolu, et muutva tingimuse kasutamine otsustatakse tihtipeale läbirääkimiste teel ning üldjuhul otsustab maksuotsuse tingimuslikult määramise vahetu juht⁷⁷. Seega saaks uurida edaspidi ka kõikide juhtide seisukohta muutva tingimuse asjus.

Intervjuust Jaanus Timuskiga selgus, et tingimusliku maksuotsuse eemärgiks on vältida riigieelarvest raha väljamaksmist. Seda on võimalik saavutada eelkõige läbi tagastusnõuete, mis moodustavadki tingimuslikest maksuotsustest enamuse (ca 90%).⁷⁸

⁷⁷ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

⁷⁸ Sama.

Võttes siia juurde ka 2008.a statistika, mille järgi täideti kõrvaltingimus vaid kolmel korral 44-st maksuotsusest, siis võime järeldada, et eesmärgi, milleks on vältida riigieelarvest raha väljamaksmist, saabumist ei takista praktikas väljatoodud kitsaskohad. Enamus on tagastusnõuded ja enamasti neile lisatud tingimust ei täideta – raha jääb riigieelarvesse.

Sellest tuleneb omakorda, et otstarbekam on kasutada edasi muutvat tingimust raha riigieelarvest väljamaksmise takistamiseks just praegusel viisil, sest see täidab antud kujul seatud eesmärgi. See tulenes ka teoreetilisest analüüsist, kust nähtus samuti, et analüüsitud kitsaskohad ei avalda mõju tingimuse eesmärgile takistada raha riigieelarvest väljamaksmist. Seega on selle muutva tingimuse eesmärgi puhul teoreetiline analüüs ning praktika kooskõlas. Samas ei tähenda see seda, et kõikidele tagastusnõuetele tuleks teha tingimuslik maksuotsus. Tingimusliku maksuotsuse tegemine sõltub eelkõige konkreetse maksuasja sisust.

Maksusumma määramise aegumistähtaaja saabumise ärahoidmiseks kasutatakse Jaanus Timuski sõnul maksu tingimuslikku määramist üldjuhul vähe ning selline käitumine peaks olema siiski erandlik ja sõltuma sellest, kui tõsiselt on maksukohustuslane maksuhalduri tööd takistanud, kuid selline võimalus tingimust kasutada on tegelikult siiski olemas.⁷⁹ Samas kui tingimuse eesmärgiks on see, et maksu määramise aegumistähtaeg ei saabu, siis täidab see igal juhul oma eesmärgi.

Tingimusliku maksuotsusega on maks tegelikult juba määratud, kuid sellele on lisatud võimalus, et maksukohustuslane saab seda maksuotsust läbi täiendavate tõendite esitamise lihtsamini muuta. Maksu tasumise kohustus on tingimuse kehtivusaja võrra edasi lükatud (põhiregulatsioon jõustub pärast tingimuse kehtivusaja lõppu). Seega kuna tingimus täidab igal juhul eesmärgi, et maksumääramise aegumistähtaeg ei saabu, siis on selle eesmärgi saavutamiseks otstarbekas lisada maksuotsusele muutev tingimus.

Muutva tingimuse kasutamise praktilise poole tulemused, kas kitsaskohad on praktikas mõjutanud muutva tingimuse maksuotsuse eesmärkide täitmist, kandis töö autor tabelisse 2. Tabelisse on märgitud sümboliga „–“ olukorrad, kus kitsaskohad võivad

⁷⁹ Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

töötada praktikas vastu vastava eesmärgi täitmisele, ning sümboliga „+“ on märgitud olukorrad, kus kitsaskohad ei takista vastava eesmärgi täitmist ka praktikas.

Tabel 2. Muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitmise sõltuvus kitsaskohtadest praktikas.⁸⁰

| Eesmärk | Kitsaskohade mõju |
|--|-------------------|
| Muutvat tingimust sisaldavaid maksuotsuseid ei vaidlustata kohtus | + |
| Maksuhaldur saab läbi muutva tingimuse täiendavaid tõendeid maksukoormuse kindlakstegemiseks | - |
| Vältida riigieelarvest raha väljamaksmist | + |
| Hoiab ära maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise | + |

Koondtabelist on näha, et üldjuhul ei oma kitsaskohad praktikas olulist tähtsust muutva tingimuse eesmärkide täitmisel. See tähendab, et muutev tingimus saavutab need vastavad eesmärgid ka siis, kui isegi teoorias peaksid esinema eesmärgi täitmist segavad kitsaskohad. Vaid sel juhul, kus eesmärgiks on tõesti saada täiendavad tõendid, et maksuhaldur saaks määrata kindlaks maksukoormuse, võivad kitsaskohad (vaidlustamisviide, mõiste tähendus, jõustumine) mõjutada eesmärgi saavutamist.

Seetõttu teeb autor Maksu- ja Tolliametile ettepaneku, et maksuotsustes võiks vaidlustamisviide ning tingimuse seletus olla täpsemalt selgitatud. Vaidlustamisviide võiks sisaldada ühte konkreetset viidet, kuid olema põhjendatud. Eriti tuleks tähelepanu pöörata tingimuse vaidlustamise põhjendamisele, sest just läbi selle antakse isikule võimalus taotleda maksuotsuse muutmist lihtsustatud korras. Praeguses vaidlustamisviites on olemas küll viide MKS §-le 93 lg 4, mille kohaselt võib maksukohustuslane muutva tingimuse kehtivusajal taotleda maksuotsuse muutmist või kehtetuks tunnistamist, kuid täpsem põhjendus puudub.

Autori arvates võiks olla maksuotsusele lisatud ka selgitus, et kui tingimust täita ei soovita ning kui maksukohustuslasele tundub, et tingimusliku maksuotsusega on rikutud tema

⁸⁰ Autori koostatud.

õigusi või piiratud tema vabadusi, on just tingimuse vaidlustamine kõige lihtsam ja kiirem viis, et probleem lahendada.

See paneks autori arvates maksukohustuslase mõtlema just sellise vaidlustamisvõimaluse kasutamisele ning oleks samas ka võimalikult lihtne. See maandaks vaidlustamisviitest tulenevat arusaamatuse tekkimise ohtu ning seetõttu maksuotsust ei vaidlustata. Kui maksukohustuslane vaidlustaks esmalt vaid kõrvaltingimuse, säilib tingimusel iseseisev tähendus ning see annab võimaluse maksuotsuse muutmiseks ilma, et tuleks terve maksuotsus tühistada või läbinisti üle vaadata.

Samuti võiks maksuotsuses olla juures selgitus, et muutva tingimuse näol on tegemist haldusakti kõrvaltingimusega, läbi mille saab täiendava tõendusmaterjali ilmnemisel maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada lihtsustatud korras. See tähendab, et täiendavate tõendusmaterjalide ilmnemisel vaadatakse väljastatud maksuotsus uuesti läbi ja vajadusel tehakse uus otsus. Selline seletus annaks maksukohustuslasele teada, mis on tõendite esitamise eesmärgiks ning millist käitumist maksuhaldur temalt ootab ehk mis toob endaga kaasa tõendite esitamine või mitteesitamine.

Enamasti täidab muutev tingimus praktikas siiski oma eesmärgid (need, mille autor selle töö käigus analüüsiks valis). Seetõttu on autori arvates otstarbekas tegelikult ka praegu toimiv muutva tingimuse kasutusviis. Tagastusnõuete puhul annab muutev tingimus maksuhaldurile hea võimaluse mõistmiseks, kas tegemist on „õige“ tagastusnõudega või mitte ning sõltuvalt maksukohustuslase tegevusest jääb kas raha tagastamata või see tagastatakse. Kui on olemas täiendavad tõendid, enamakse tagastatakse, ning kui tõendid puuduvad, ei ole alust ka enamakse tagastamiseks.

Tingimus seab maksukohustuslasele käitumismallid, millest sõltub maksukohustuslase enda esitatud soovi täitmine – saada tagasi enammaksutud summa. Maksuhalduri jaoks on aga mõlemad maksukohustuslase käitumisviisid positiivsed, sest kui maksumaksja esitab dokumendid ja need vastavad nõuetele, saab maksuhaldur tagastada enamakse õigesti. Kui maksukohustuslane dokumente ei esita, pole ka alust tagastusnõude täitmiseks ning raha välja maksuma ei pea. Positiivseks küljeks on ka see, et kohtusse tingimuse vaidlustamised enamasti ei jõua, mis tähendab, et maksukohustuslased ei näe tingimuses oma õiguste riivet.

Ka maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise puhul täidab muutev tingimus igal juhul oma eesmärgi, sest nagu tingimuseta maksuotsuse puhul nii määratakse ka tingimusliku maksuotsusega kindlaks maksumaksja maksukohustus. Tingimuse täitmisega jääb aga maksukohustuslasele võimalus seda maksumääramist muuta. Seetõttu on ka tingimuse kasutamine just sellisel eesmärgil õigustatud, kuigi tuleb rõhutada, et selline käitumine peaks olema siiski erandlik ja kasutatav siis, kui maksukohustuslane rikub tõsiselt oma kohustust.

KOKKUVÕTE

Muutva tingimusega maksuotsuse regulatsioon tuleneb MKS §-st 93. Sätte olemasolu viitab sellele, et maksumenetluses võib tekkida olukord, milles on vaja kasutada kõrvaltingimust. Muutval tingimusel on mitu eesmärki nagu on sellel ka mitmeid kitsaskohti, kuid praktikas ei pruugi need muutva tingimuse eesmärgi täitmisele olulist mõju avaldada.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida, kas muutva tingimusega maksuotsus täidab oma eesmärgid. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks olid püstitatud uurimisülesanded. Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade muutva tingimusega maksuotsuse olemusest. Autor andis ülevaate muutva tingimusega maksuotsuse kasutamisest, selle jõustumisest ja vaidlustamisviitest. Tuginedes tingimusliku maksuotsuse olemusele tõi autor välja ka muutva tingimusega maksuotsuse kitsaskohad ning kasutas neid analüüsis. Töö käigus välja toodud probleemkohad olid vaidlustamisviite keerukus, kahetasandiline jõustumine, uurimispõhimõtte rakendamine ning arusaamatus mõistest.

Teiseks uurimisülesandeks oli analüüsida, kas kõrvaltingimusega maksuotsus täidab oma eesmärgid sõltumata regulatsiooni kitsaskohtadest. Selleks valis autor neli muutva tingimusega maksuotsuse eesmärki ning analüüsis, kas need eesmärgid saavad ka siis täidetud, kui esinevad tingimusliku maksuotsuse olemusest tulenevad kitsaskohad.

Autor jõudis teoreetilisi andmeid ja praktikat analüüsides erinevatele tulemustele. Teoreetilise analüüsiga jõudis autor järeldusele, et teoorias käsitletud kitsaskohad võivad takistada muutva tingimusega maksuotsuse eesmärgi täitumist, et tingimust sisaldavaid maksuotsuseid ei vaidlustataks kohtus. Ülejäänud kolme eesmärgi täitumist (maksuhaldur saab täiendada tõendid maksukoormuse kindlaksmääramiseks, vältida riigieelarvest raha väljamaksmist ning hoiab ära maksusumma määramise aegumistähtaaja saabumise) kitsaskohad teoreetilisele analüüsile tuginedes ei mõjutaks.

Maksu- ja Tolliameti 2008.a praktikat analüüsides jõudis autor järeldusele, et esimene tingimuse eesmärk (tingimust sisaldavaid maksuotsuseid ei vaidlustataks kohtus) saab

siiski täidetud. Seda seetõttu, et 2008.a ei täidetud üldjuhul maksuotsusele lisatud tingimust ning seda ei vaidlustatud ka kohtus. Eesmärgid, mille järgi tingimus peaks tagama raha jäämise riigieelarvesse ning hoiaks ära maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise, saavad praktikas täidetud ka tingimuse probleemidest sõltumata.

Muutva tingimusega maksuotsuseid, mille eesmärgiks on riigi raha eelarvest väljamaksmise vältimine, tuleks edasi kasutada endistviisi. Seda seetõttu, et statistikast tulenes, et need moodustavad enamuse tingimuslikest maksuotsustest. Kuna aga kohtusse nende maksuotsustega pöördutud ei ole, siis on eesmärgipärane just selline muutva tingimuse kasutusviis. Sama kehtib ka maksusumma määramise aegumistähtaja saabumise ärahoidmise suhtes. Mis puudutab tingimuslike maksuotsuseid, mille eesmärgiks on siiski see, et maksukohustuslane tõesti tingimuse täidaks ja maksuhaldur vajalikud dokumendid saaks, siis sellisel juhul tuleks pöörata tähelepanu tingimuse arusaadavaks tegemisele.

Kitsaskohad on selle eesmärgi puhul olulised, sest maksuotsuse kõrvaltingimust enamasti ei täideta ning täiendavad dokumendid jäävad maksuhalduril saamata. Autor jõudis järeldusele, et kui maksukohustuslasele jääb arusaamatuks tingimuse sisu (arusaamatus mõistest) ning ka selle vaidlustamisviide, siis võib keerulisest maksuotsusest tingituna väheneda maksukohustuslase võimalus täita tingimus nõuete päraselt (mis võib vähendada ka maksukohustust).

Sellises olukorras oleks oluline, et maksukohustuslane saaks üheselt aru tingimuse sisust, vaidlustamisviitest ja ka maksuotsuse jõustumisest, sest see aitaks vältida teadmatusest tulenevaid dokumentide mitteesitamisi. Seetõttu tegi autor oma töös Maksu- ja Tolliametile ettepaneku muutva tingimusega maksuotsuste vaidlustamisviite ning mõiste selgituse osas. Vaidlustamisviide peaks olema võimalikult konkreetne, et see ei sunniks keerukuse tõttu maksukohustuslast pöörduma „igaks juhuks“ kohtu poole. Eriti tuleks tähelepanu pöörata tingimuse vaidlustamise põhjendamisele, sest just läbi selle antakse isikule võimalus taotleda maksuotsuse muutmist lihtsustatud korras.

Autori arvates võiks olla maksuotsusele lisatud selgitus, et kui tingimust täita ei soovita ning kui maksukohustuslasele tundub, et sellise maksuotsusega on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi, siis on just tingimuse vaidlustamine kõige lihtsam ja kiirem viis, et probleem lahendada. Kui maksukohustuslane vaidlustab esmalt vaid kõrvaltingimuse,

säilib sellel iseseisev tähendus ning annab võimaluse maksuotsuse muutmiseks ilma, et kogu maksuotsus tuleks tühistada või tervenisti üle vaadata.

Samuti võiks maksuotsuses olla selgitus, et muutva tingimuse näol on tegemist haldusakti kõrvaltingimusega, läbi mille saab täiendava tõendusmaterjali ilmnemisel maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada lihtsustatud korras. See tähendab, et täiendavate tõendusmaterjalide ilmnemisel vaadatakse väljastatud maksuotsus uuesti läbi ja tehakse uus otsus. Selline seletus annaks maksukohustuslasele teada, mis on tõendite esitamise eesmärgiks ning millist käitumist maksuhaldur temalt ootab ehk mis toob endaga kaasa tõendite esitamine või mitteesitamine.

Autor jõudis järeldusele, et kuigi teoorias võivad muutval tingimusel olla omad kitsaskohad, mis teoreetiliselt võiksid mõjutada ka selle eesmärkide mittetäitumist, siis praktikas tegelikult need enamasti olulist rolli ei oma. Seega pöörab see järeldus osaliselt ümber autori hüpoteesi, milleks oli, et muutva tingimusega maksuotsus ei täida oma eesmäärke. See tähendab, et autori väljatoodud muutva tingimuse neljast eesmärgist tekkis vaid ühe puhul olukord, kus muutva tingimuse probleemkohad võivad mõjutada selle eesmärgi täitumist.

Autor tegi töö käigus ettepanekuid edaspidisteks süvendatud uurimisteks. Järgmiseks uurimisobjektiks võiks olla kõikide regioonide seisukoht muutva tingimusega maksuotsuse kohta, mis annaks täpse ülevaate, kuidas piirkonniti muutvat tingimust kasutatakse, sest täpsed juhised muutva tingimuse kasutamiseks puuduvad. Statistikast selgus, et tunduvalt rohkem tehakse tingimuslikke maksuotsuseid Põhja maksu- ja tollikesksuses ning sellest tulenevalt saaks uurida, mis on selle suure erinevuse põhjuseks (ehk on mõni põhjus veel peale piirkondliku eripära). Samuti saab olla uurimisobjektiks ka eelpool mainitud asjaolu, et maksukohustuslased ei täida üldjuhul tingimust – mis on selle põhjuseks ning mis paneks neid tingimust täitma.

РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на тему "Решение о налоге с переменным условием". Работа написана на эстонском языке и состоит из 44-х страниц (в том числе и два дополнения). Работа состоит из введения, двух глав, а также двух заключений на эстонском и русском языках. Работа содержит две таблицы и два дополнения. В основном, материал дипломной работы состоит из специальной литературы, судебной практики, правовых актов, а также данных, предоставленных Налогово-Таможенным департаментом.

Данная работа изучает регуляцию решения о налоге с переменным условием, а также проблемы её устройства. Проблема, изучаемая в работе, состоит в том, что отсутствует единое правило, как решение о налоге с переменным условием следует применять и в каких случаях использование в решении второстепенного условия целесообразно. Другими словами, в каких случаях применение решения о налоге с переменным условием выполняет своё предназначение.

Цель дипломной работы проанализировать, выполняет ли свои предназначения решение о налоге с переменным условием. В работе выдвигается гипотеза, что решение о налоге с переменным условием своих предназначений не выполняет.

В ходе проведенного анализа выяснилось, что если теоритически решение о налоге с переменным условием может вызвать проблемы, которые в теории могут повлиять на невыполнение предназначений данного решения о налоге, то в практике эти проблемы важной роли не играют. Следовательно, автор сделал вывод, что переменное условие используется по назначению и его применение целесообразно.

Автор также пришел к выводу, что при условных решениях о налоге, цель которых в том, чтобы управляющий налогами получил необходимые документы, должен быть важен тот факт, что субъект налога понял сущность условия, возможность оспорить решение о налоге, а также понял, когда решение о налоге входит в силу. Поэтому автор сделал предложение, что возможность оспаривания решения о налоге, а также

разъяснение условия должны быть сформулированы в решении о налоге максимально конкретно и достаточно обоснованно, чтобы избежать оспаривания решений "на всякий случай".

VIIDATUD ALLIKAD

Aedmaa, A jt. 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

Annus, R. 2008. Uurimispõhimõtte haldusmenetluses – Juridica, VII, lk 499-506.

Eesti Maksumaksjate Liit, Eesti Maksuteadlaste Selts, IMG Advokaadibüroo. 2008. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, 3. köide: Kommentaarid. Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus.

Haldusmenetluse seadus. RT I 2007, 24, 127.

Halduskohtumenetluse seadustik. RT I 2008, 59, 330.

Jürgel, A. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tartu, 03.03.2009.

Lehis, L. 1997. Maksumaksjate õiguste kaitse maksumenetluses – Juridica, III, lk 128-136.

Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted – Juridica, V, lk 239-253.

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura.

Lehis, L. 1997. Õigusriigi põhimõtete rakendamine maksuõiguses ning maksumaksja õiguste kaitse (Eesti ja Saksamaa näitel). [Magistritöö] Tartu: Tartu Ülikool.

Maksukorralduse seadus. RT I 2008, 27, 177.

Maksukorralduse seaduse seletuskiri. 2004. Tallinn: Agitaator.

Maurer, H. 2004. Haldusõigus: üldosa. Tallinn: Juura.

Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Rahandusministeerium. Eesti maksusüsteem. <http://www.fin.ee/?id=1966> 05.11.2008.

Riigikohtu halduskolleegiumi 01.10.2002.a määrus kohtuasjas nr. 3-3-1-57-02. Riigiteataja – RTIII, 22.10.2002, 24, 269.

Riigikohtu halduskolleegium 20.06.2003.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-49-03. Riigiteataja – RTIII, 09.07.2003, 24, 238.

Riigikohtu halduskolleegiumi 03.03.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-10-04. Riigiteataja – RTIII, 24.03.2004, 8, 83.

Riigikohtu halduskolleegiumi 16.12.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-82-04. Riigiteataja – RTIII, 04.01.2005, 1, 6.

Riigikohtu halduskolleegiumi 16.03.2005.a otsus kohtuasjas nr. 3-3-1-93-04. Riigiteataja – RTIII, 12.04.2005, 11, 107.

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 18.10.2004.a otsus kohtuasjas nr. 3-1-1-85-04. Riigiteataja – RT III 2004, 27, 291.

Tartu Ringkonnakohtu otsus kohtuasjas nr. 2-3-261/2003. <http://kola.just.ee/> 03.01.2009

Tartu Ringkonnakohtu otsus kohtuasjas nr. 3-05-202/2. <http://kola.just.ee/> 03.01.2009

Timusk, J. Muutva tingimusega maksuotsus. Autori üleskirjutis. Tallinn, 19.02.2009.

Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. Köln: O. Schmidt.

Vene, E. 1997. Halduskohtusse pöördumise tähtaeg: mõningad probleemid ja võimalikud lahendused – Juridica, V, lk 303-313.

LISA 1. Intervjuu küsimused

1. Mida näete Teie muutva tingimusega maksuotsuse põhiprobleemina?
2. Kas maksukohustuslasele selgitatakse üldjuhul selle tingimuslikku määramist?
3. Kas kasutatakse rohkem täiendava kontrolli tingimust või tõendite esitamise tingimust?
4. Millistel juhtudel lisatakse maksuotsusele kõrvaltingimus?
5. Mille alusel otsustatakse muutva tingimuse lisamine maksuotsusele?
6. Kas muutev tingimus omab praktikas tähtsust (ehk mis on selle eesmärk)?
7. Mis võib olla põhjuseks, et kõrvaltingimust kasutatakse maksuotsustes suhteliselt vähe?
8. Kas muutva tingimusega maksuotsus peaks Teie arvates olema täpsemalt reguleeritud, näiteks seaduses?
9. Kellele väljastatakse enamasti tingimuslikud maksuotsused?
10. Kui palju tingimuslikke maksuotsuseid andis välja Lõuna/Põhja maksu- ja tollikeskus 2008.a? Kui paljud nendest tühistati või muudeti seoses isiku poolt maksuotsuses toodud tingimuste täitmisega?

LISA 2. Halduskohtutele esitatud teabenõude sisu

Soovin Teie käest järgmist teavet:

1. Kui palju kaebusi esitati 2008.a Tartu/Tallinna Halduskohtule seoses maksuotsustega, mis on seotud muutva tingimusega?
2. Kui palju on nendest kaebustest menetlusse võetud?

Austusega

Liisa Lepist