

Finantskolledž  
Sisekaitseakadeemia

Kaidi Rebane

SUNNIRAHA RAKENDAMISEGA SEOTUD  
PROBLEEME MAKSUMENETLUSES

Lõputöö

Juhendaja:  
Kerly Lillemets, MPA

Tallinn 2009

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: FINANTSKOLLEDŽ	Kuu ja aasta: MAI 2009
Töö pealkiri: SUNNIRAHA RAKENDAMISEGA SEOTUD PROBLEEME MAKSUMENETLUSES	
Töö autor: KAIDI REBANE	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.  Allkiri:
Lühikokkuvõte:  Maksumenetluses on maksuhalduril õigus kasutada kaasaaitamiskohustuse täitma sundimiseks maksukohustuslase suhtes mõjutusvahendina sunniraha. Sunniraha rakendamine ei ole praegusel hetkel aga piisavalt efektiivne ning seetõttu jääb maksuhalduril maksumenetluse käigus saamata palju olulist informatsiooni, mis on vajalik menetluse efektiivseks läbiviimiseks. Sellest tulenevalt on lõputöö eesmärgiks analüüsida sunniraha rakendamisega seotud probleeme maksumenetluses. Selleks, et töö eesmärki saavutada, on püstitatud uurimisülesanded, mille täitmiseks kirjeldatakse lõputöös sunniraha olemust Eesti maksuhalduri üldises maksumenetluse süsteemis ning analüüsitakse sunniraha rakendamise probleemistikku, kasutades selleks Maksu- ja Tolliameti andmeid sunniraha määramiste ning laekumiste kohta 2008. aastal.  Lõputöö valmimise käigus jõudis autor järeldusele, et sunniraha rakendamise süsteem ei ole efektiivne, ent selle tõhustamisele aitaks kaasa teatud juhtudel sunniraha kõrgema määra rakendamine ning samuti see, kui revidentidel oleks sunniraha laekumiste kohta parem ülevaade. Üheks rakendamise tõhustamise võimaluseks võib olla ka 2009. aasta alguses maksuhalduri poolt kasutusele võetud arvestussüsteem.	
Võtmesõnad: maksumenetlus, kaasaaitamiskohustus, sunniraha, maksukohustuslane	
Keywords: tax proceedings, the obligation to co-operate, penalty payment, taxable person	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. SUNNIRAHA OLEMUS MAKSUMENETLUSES .....	6
1.1. Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja selle rikkumise peamised põhjused .....	6
1.2. Sunniraha rakendatavus kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral .....	13
2. SUNNIRAHA RAKENDAMISE PROBLEEMISTIKU ANALÜÜS.....	20
2.1. Sunniraha kohaldamise statistilised näitajad 2008. aastal .....	20
2.2. Alternatiivid kaasaaitamiskohustuse täitmise ja sunniraha rakendamise tõhustamiseks	26
KOKKUVÕTE .....	30
SUMMARY .....	32
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	34
LISAD .....	36
Lisa 1. Küsimustik revidentidele .....	36

## SISSEJUHATUS

Maksuhalduri üheks peamiseks tööülesandeks on maksude tasumise ning õigsuse kontroll, mida teostatakse maksumenetluse kaudu. Maksumenetluses on nii maksuhalduril kui maksukohustuslasel oma õigused ja kohustused. Maksukohustuslase olulisimaks kohustuseks on kaasaaitamiskohustus, mille kohaselt peab maksukohustuslane täitma talle seadusega pandud kohustusi ja alluma maksuhalduri korraldustele. Kaasaaitamiskohustuse täitmise tagamiseks on maksuhalduril õigus kasutada maksukohustuslase suhtes mõjutusvahendina sunniraha, mille maksukohustuslane peab tasuma juhul kui ta ei täida talle pandud kohustust.

Lõputöö teema on valitud lähtudes asjaolust, et hetkel on sunniraha ja selle rakendamisega kaasnevad probleemid maksuhalduri jaoks aktuaalsed. Viibides Põhja maksu- ja tollikeskuse kontrolliosakonnas praktikal pani autor tähele, et isikud ei täida maksumenetluses sageli neile seadusega määratud kaasaaitamiskohustust ega allu maksuhalduri korraldustele anda vajalikku informatsiooni. See tõstab maksuhalduri koormust maksumenetluse protsessis ning on takistatud maksumenetluse lihtne, kiire ja efektiivne läbiviimine.

Autori arvates on probleemiks, et kaasaaitamiskohustuse täitma sundimiseks rakendatav sunniraha ei motiveeri maksukohustuslast piisavalt ja seetõttu võivad maksuhalduril saamata jääda vajalikud tõendid maksumenetluse tulemuslikuks läbiviimiseks. Seega ei pruugi sunniraha rakendamise praktika maksumenetluses hetkel oma eesmärki täita.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida sunniraha rakendamisega seotud probleeme maksumenetluses. Selleks, et töö eesmärki saavutada, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) kirjeldada sunniraha olemust Eesti maksuhalduri üldises maksumenetluse süsteemis;
- 2) analüüsida sunniraha rakendamise probleemistikku, kasutades Maksu- ja Tolliameti andmeid sunniraha määramiste ning laekumiste kohta 2008. aastal.

Töö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jaotatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade sunniraha olemusest ja selle paigutuses üldises maksumenetluse süsteemis. Teises peatükis analüüsib autor Maksu- ja Tolliametilt saadud andmeid sunniraha määramise ja tasumise kohta ning annab ülevaate sunniraha efektiivsema rakendamise võimalustest maksumenetluses.

Töös kasutab autor Eestis kehtivaid õigusnorme ning Maksu- ja Tolliametilt saadud andmeid. Samuti viidatakse töö käigus maksundusega seonduvatele raamatutele, õpikutele ja ajakirjadele. Selleks, et analüüsida sunniraha rakendamist kui tagajärge kaasaaitamiskohustuse rikkumisele ja selgitada sunniraha tähtsust maksumenetluses võimalusena panna isik täitma temale pandud kaasaaitamiskohustust, viib autor läbi küsitluse Põhja maksu- ja tollikeskuse kontrolliosakonna revidentide hulgas. Küsitluse eesmärgiks on välja selgitada ametnike arvamus praeguse süsteemi efektiivsusest ning selle parendamise võimalikkusest.

# 1. SUNNIRAHA OLEMUS MAKSUMENETLUSES

## 1.1. Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses ja selle rikkumise peamised põhjused

Maksu- ja Tolliameti strateegilises plaanis 2009-2012<sup>1</sup> on sõnastatud Eesti riigi ja Euroopa Liidu poolt antud maksuhalduri missioon Eesti ühiskonnas, milleks on tõhus ja täpne maksude haldamine, ettevõtluse hõlbustamine ning ühiskonna ja majanduse kaitsmine. Missiooni maksude täpse ning tõhusa haldamise osa täitmiseks on maksuhaldur sisse seadnud maksukohustuslase maksude tasumise ja õigsuse kontrolli, mis on ka maksuhalduri üheks peamiseks tööülesandeks. Maksude tasumise ning õigsuse kontroll ehk teisisõnu maksumenetlus põhineb maksukorralduse seaduses (edaspidi MKS) sätestatud. Lasse Lehis sõnastab õpikus „Maksuõigus“ maksumenetluse mõiste järgnevalt: „maksumenetlus on maksuhalduri poolt läbiviidav protsess, mille eesmärgiks on maksumaksja esitatud maksuarvutuste õigsuse kontrollimine, tasumisele kuuluva maksusumma määramine või maksuvõla sissenõudmine“<sup>2</sup>.

Maksumenetlus kuulub avaliku õiguse hulka ning on spetsiifiline haldusmenetluse liik, kus haldussuhte osalejate vahel on subordinatsioonisuhe<sup>3</sup>. See tähendab, et üks subjekt (maksukohustuslane) on teisele osapoolle (maksuhaldur) õiguslikult allutatud ja teiseks osapooliks olev subjekt ehk antud juhul maksuhaldur teostab talle riigi poolt antud täitevvõimu. Kuna tegemist on subordinatsioonisuhtega, siis tuleb jälgida, et just maksukohustuslase kui nõrgema osapoolle õiguste kaitse oleks maksumenetluses tagatud.

Tagamaks maksumenetluses maksukohustuslase õiguste kaitset, ent samas täitmaks üht oma põhiülesannetest, maksude tasumise ning õigsuse kontrolli, on maksukorralduse seaduses sätestatud nii maksuhalduri kui ühtlasi ka maksukohustuslase õigused ja kohustused. Maksukorralduse seadusest tulenevalt on maksukohustuslase kohustused maksumenetluses järgnevad:

- 1) teabe andmine kõigi maksustamisel tähendust omavate asjaolude kohta;

---

<sup>1</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti strateegiline plaan 2009-2012. [www.emta.ee/doc.php?24923](http://www.emta.ee/doc.php?24923)

<sup>2</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 133

<sup>3</sup> Samas, lk 137

- 2) kaasaaitamine maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisele, tõendite esitamine;
- 3) raamatupidamisarvestuse pidamine raamatupidamise seaduses ning muudes maksuseadustes sätestatud juhtudel ja korras;
- 4) kontrollijale raamatupidamissüsteemi ja raamatupidamisega seonduvate infosüsteemide tutvustamine;
- 5) tehingute ja väljamaksetega seotud ning muude maksustamise seisukohast tähendust omavate dokumentide säilitamine vähemalt seitse aastat;
- 6) maksuarvestuse dokumentide muutmata kujul säilitamine, võimaldamaks nende esialgse sisu kindlakstegemist;
- 7) ametniku nõudel arvestuse tulemusel loodud dokumentide elektrooniliselt esitamine, kui on tegemist elektroonilise arvestustuse pidamisega;
- 8) ametnikul takistamatult menetlustoimingute läbi viimise lubamine.<sup>4</sup>

Maksuhaldur peab maksumenetlust läbi viima MKS § 10 ja haldusmenetluse seaduse<sup>5</sup> (edaspidi HMS) § 5 kohaselt, mis sätestavad, et menetlus peab toimuma võimalikult lihtsalt, kiirelt ning efektiivselt. See tähendab, et maksuhaldur peab vältima üleliigseid kulusi või ebamugavusi maksukohustuslase suhtes, kulutamata sealjuures üleliigselt aega.

Samas peab maksuhalduri tegevus olema tulemuslik. See tähendab, et uurimispõhimõtet<sup>6</sup> rakendades peab maksuhaldur tuvastama, kas maksude tasumine ja kinnipidamine on toimunud õiguspäraselt ning selle kohaselt määrama vajadusel täiendava maksusumma. Haldusmenetluses tugineb uurimispõhimõte eeldusele, et võimalikult täieliku tõendite kogumi alusel õige ja õiglase haldusakti andmise vastu peaks olema huvi ka avalikul võimul endal, sest avalikku huvi esindab menetluses haldusorgan<sup>7</sup>, see eeldus rakendub ka maksumenetluse uurimispõhimõttele. Samuti peab maksuhaldur menetlust läbi viies järgima haldusmenetluse üldpõhimõtteid ning tagama menetlusosaliste õiguste kaitse.<sup>8</sup> Maksumenetluse läbiviimisel on maksuhalduril õigus kasutada kaalutusõigust<sup>9</sup>. See on

---

<sup>4</sup> Maksu- ja Tolliamet. Maksukohustuslase õigused ja kohustused maksumenetluses. <http://www.emta.ee/?id=4643>. 19.03.2009

<sup>5</sup> Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. RT I 2001, 58, 354; RT I 2009, 1, 3.

<sup>6</sup> Uurimispõhimõte tähendab, et maksuhaldur peab maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ning maksusumma määramisel arvestama kõiki antud asjas tähtsust omavaid asjaolusid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. MKS § 11

<sup>7</sup> Salumäe, T. (Toim). 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

<sup>8</sup> MKS § 10 lg 3

<sup>9</sup> Samas, § 12

maksuhaldurile seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, arvestades volitusi, õiguse üldpõhimõtteid, olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve. Kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral saab maksuhaldur rakendada kaalutusõigust sunnivahendi valikul. Seejuures peab ta lähtuma proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise printsiibist, millel peatutakse täpsemalt alapeatükis 1.2.

Eelnevalt loetletud maksukohustuslase kohustusi maksumenetluses võib kokkuvõtvalt nimetada maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuseks. Maksukorralduse seaduses on eraldi peatükina sätestatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus maksumenetluses, mille kohaselt on maksumaksjal kohustus teatada maksuhaldurile kõikidest talle teadaolevatest asjaoludest, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähtsust.<sup>10</sup>

Autori hinnangul on maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse täitmine olulise tähtsusega maksumenetluse edukal läbiviimisel. Kui maksukohustuslane ei täida kaasaaitamiskohustust, siis on sisuliselt tegemist maksuhalduri takistamisega menetlustoimingute läbiviimisel ning kaasaaitamiskohustuse rikkumisega. Kuigi maksuhalduril on kohustus maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ning maksumääramisel arvestada kõiki antud asjas tähtsust omavaid asjaolusid ja aluseks on tal eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonid, raamatupidamisarvestus ning muu dokumentatsioon, ei vaja maksuhaldur üldjuhul enamike toimingute jaoks maksukohustuslase initsiatiivi, vaid kogub vajalikke tõendeid omal algatusel<sup>11</sup>. Küll aga eeldab ta maksukohustuslaselt koostööd, mis seisneb vajalike dokumentide esitamises ja muu informatsiooni andmises. Kui aga koostöö ei toimi ning maksukohustuslane keeldub erinevatel põhjustel kaasaaitamiskohustust täitmast, suureneb maksuhalduri kohustus antud asjas tähtsust omavaid asjaolusid välja selgitada, et tagada õiglane maksude tasumine seaduses toodud alustel<sup>12</sup>.

Ka teiste Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhaldurite maksumenetluse praktika toob esile kaasaaitamiskohustuse mõiste. Näiteks on Soome maksuhaldur kirja pannud hea

---

<sup>10</sup> MKS § 56 lg 1

<sup>11</sup> Lillemets, K. 2006. Maksukorraldus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

<sup>12</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Seisuga 01.07.2007. [www.fin.ee/doc.php?77218](http://www.fin.ee/doc.php?77218) 11.01.2009



maksudkontrolli tavad<sup>13</sup>, milles rõhutatakse maksumaksja kohustust maksudkontrolli eesmärkidel avalikustada informatsiooni oma äritegevuse kohta. Revident otsustab menetluse käigus, millised dokumendid ja muu informatsioon on maksumenetluses vajalikud. Peale raamatupidamisdokumentide peavad maksukohustuslased esitama ka teisi nõutud materjale ja varasid, mis võivad maksustamisel tähtsust omada. Maksuhaldurile esitamisele kuuluvad ka kõik materjalid, mida säilitatakse elektroonilises vormis ning maksukohustuslane on kohustatud esitama ka sellised dokumendid, mis võivad maksukohustuslase seisukohast sisaldada konfidentsiaalset informatsiooni.

Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses laieneb ka kolmandatele isikutele. Kolmandate isikute puhul kehtib üldise kaasaaitamiskohustuse see osa, kus kohustatakse esitama kirjalikult või suuliselt andmeid, mis võivad maksuasjas tähendust omada<sup>14</sup>. MKS § 61 lg 2 sätestab, et kolmandatelt isikutelt kogutakse teavet pärast maksukohustuslaselt teabe saamist. Sisuliselt tähendab kolmandatelt isikutelt teabe kogumine maksuasja kohta seda, et maksuhaldur saab võrrelda mujalt allikast saadud informatsiooni ja see kas kinnitab või lükkab ümber maksukohustuslaselt saadud teabe. Kolmandalt isikult saab teavet nõuda ainult korralduse alusel ning korralduses peab olema märgitud maksukohustuslase nimi, kelle maksuasja raames kolmandalt isikult selgitusi nõutakse ja ka kolmanda isiku poole pöördumise põhjus<sup>15</sup>.

Soome maksuhaldur on samuti sõnastanud kolmanda isiku kaasaaitamiskohustuse maksumenetluses: “Riiklikult maksuadministratsioonilt korralduse saaja peab andma informatsiooni maksukohustuslase maksuasjas. Nõutud informatsioon on maksuhalduri eelneva analüüsi käigus ära määratletud nii, et kolmandal isikul on võimalik nõutud informatsiooni anda“.<sup>16</sup>

Viibides 2008. aasta sügisel praktikal Põhja maksu- ja tollikeskuse (edaspidi PõMTK) kontrolliosakonnas, tegi töö autor kontrollijuhtumitega tegelemise käigus tähelepanekuid, mis aitavad selgitada Soome maksuhalduri kolmanda isiku kaasaaitamiskohustuse mõtet ning kolmanda isiku kaasaaitamiskohustuse tähtsust maksumenetluses. Konkreetne juhtum seisnes selles, et maksuhalduri väitel kajastas maksukohustuslane oma

---

<sup>13</sup> Finnish Tax Administration. 31.01.2008. Good Tax Auditing Practice. <http://www.vero.fi/>

<sup>14</sup> MKS § 61 lg 1

<sup>15</sup> Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 64

<sup>16</sup> Finnish Tax Administration. 31.01.2008. Good Tax Auditing Practice. <http://www.vero.fi/>

raamatupidamisaruandluses tehinguid, mida tegelikult teostatud ei olnud. Väidetavalt oli ta ostnud teenust teistelt äriühingutelt, sest tööd olid liiga keerukad ja äriühingu enda töölised ei osanud taolisi töid teostada, töölistel puudus ka vastav kutsekvalifikatsioon. Juhatuse liige andis antud maksuasjas suuliste selgituste võtmisel põiklevaid vastuseid. Samuti kasutas ta raamatupidamisdokumentide esitamisel venitustaktikat. See tähendab, et ei esitanud korraldustes märgitud tähtaegadeks vajalikke dokumente ning tema suulistest selgitustest võis järeldada, et vastused pole tõesed.

Sellest tulenevalt võttis maksuhaldur järgmise sammuna käsile kolmandatelt isikutelt tõendite kogumise. Kolmandateks isikuteks olid äriühinguga seotud endised ja maksumenetluse ajal äriühingus töötanud töötajad. Töötajatele esitati küsimused, mis puudutasid nende töökorraldust. Muu hulgas esitati neile küsimused, kas nad nägid töö ajal territooriumil liikumas võõraid inimesi, kes võisid teostada mingeid töid; milliseid töid kolmas isik konkreetselt äriühingus teostas; milline on küsitletava isiku kutsekvalifikatsioon; kas tuli ette ka olukordi, kus kolmas isik pidi teostama tööülesandeid, mis ei kuulunud tema igapäevakohustuste hulka. Sellistele küsimustele oskasid vastata (ja vastasidki avameelselt) kõik töölised, kes selles äriühingus töötanud olid ning pealtnäha ei tundunud need ebatavaliste küsimustena. Küll aga sai maksuhaldur nende vastuste põhjal tõendusmaterjali, et äriühing tõepoolest polnud kahtluse alla seatud teenuseid teistelt teenusepakkujatelt ostnud, vaid tööülesandeid teostasid siiski oma äriühingu töötajad. Teenuse osutamise kohta olid väljastatud fiktiivsed arved, eesmärgiga vähendada äriühingu käibemaksu tasumise kohustust, arvestades maha teenuse ostmisest tekkinud sisendkäibemaksu.

Antud juhtumi puhul tuleb autori arvates kolmanda isiku kaasaaitamiskohustuse ning neilt kogutud tõendite olulisuse kõrval seda teravamalt esile, et maksukohustuslane on proovinud varjata maksuõigusrikkumist, mis ühtlasi on maksuhalduri praktikas kaasaaitamiskohustuse rikkumise üheks peamiseks põhjuseks. Järgnevalt selgitataksegi välja kaasaaitamiskohustuse rikkumise peamised põhjused.

Kuigi maksumaksjal lasub talle pandud kohustus teatada maksuhaldurile kõigist talle teadaolevatest asjaoludest, mis omavad või võivad omada tähtsust maksumenetluses, ei täida siiski teatud osa maksumaksjatest neile maksukorralduse seadusega kehtestatud

kohustust. See raskendab maksuhalduri tööd ja võib muuta maksumenetluse pikemaks ning mõlema osapoole jaoks koormavamaks.

PõMTK kontrolliosakonnas praktilisel viibides täheldas töö autor, et kaasaaitamiskohustuse rikkumise üheks peamiseks põhjuseks on maksu maksja soov varjata maksuõigusrikkumisi. Lõputöö käigus viis töö autor läbi ka küsitluse<sup>17</sup> PõMTK revidentide seas, eesmärgiga teada saada maksuhalduri ametnike arvamust kaasaaitamiskohustuse, selle rikkumise ning rakendatavate sunnivahendite kohta. Küsimustik esitati kontrolliosakonna kaheksa talituse revidentidele. Kuna vastamisaktiivsus oli väga madal (117-le revidendile esitatud küsimustikule vastas 10), ei saanud töö autor kasutada vastuseid küsimustiku teises osas esitatud statistilistele küsimustele, vaid esimese osa vastuseid, mis puudutasid muu hulgas kaasaaitamiskohustuse täitmist ja revidentide hinnangut sunniraha efektiivsusele.

Küsimusele, mis on revidentide arvates kaasaaitamiskohustuse rikkumise peamiseks põhjusteks, vastasid revidendid kõige enam, et põhjuseks on äriühingus teostatud tehinguid, mida soovitakse varjata ning seetõttu keeldutakse maksustamise seisukohast olulise informatsiooni andmisest. Töö autor võib aga praktilisel kogetu põhjal märkida, et maksukohustuslaste poolt info varjamine motiiviga seeläbi kontrollist pääseda ei ole tulemuslik. Vahur Kivistik<sup>18</sup> märgib oma „Raamatupidajate maksukonverents 2008“ raames tehtud ettekandes<sup>19</sup>, et maksukohustuslane ei pruugi üldjuhul teadlik olla, et juhuvaliku alusel toimuva revisjoni osakaal on üldises kontrollide kogumis vähenenud ja järjest enam teostatakse revisjone, kus maksuhalduril on juba püstitatud tööversioon. See tähendab, et kontrolli minevad objektid on läbinud eelanalüüsi ning nn alusetute kahtlustega maksumenetlusi üldjuhul ei ole. Taoliste juhtumite korral kontrollibki maksuhaldur nn tööversiooni paikapidavust, seega vajaliku info varjamine ei ole maksukohustuslasele ”pääseteeks”.

Revidentide hinnangul rikutakse kaasaaitamiskohustust ka põhjusel, et maksukohustuslased ei ole teadlikud koostöö vajadusest maksuhalduriga maksumenetluses või ei oska seda oluliseks pidada. Üks küsitletutest kirjutab: ”Maksukohustuslased

---

<sup>17</sup> Lisa 1. Küsimustik revidentidele.

<sup>18</sup> Vahur Kivistik on advokaadibüroo Hansa Law Offices advokaat ja juhatuse liige.

<sup>19</sup> Kivistik, V. 2008. Maksuameti poolt läbiviidud kontrollide kogemused. Raamatupidajate Maksukonverents 2008. 26.03.2008. Tallinn.

<http://www.tallinnakonverentsid.ee/public/product/Vahur%20Kivistik.pdf?PHPSESSID=19a078e1dca0843080b778b5eb14b89d>

loodavad, et maksuametiga mittesuhtlemisel jäetakse neid ehk lihtsalt rahule. Ka on maksukohustuslased vägagi teadlikud sellest, et tõendamiskoormus on maksuhalduril. Kui maksukohustustlane on varjanud või vähendanud maksukohustust, on maksuhalduri kohustus koguda tõendeid ja tõendada, et deklareeritud maksusummad on ebaõiged”.

Selline maksukohustuslase üleolev käitumine annab selgituse ka järgmisele põhjendusele, mille revidendid oma vastustes sellele küsimusele välja tõid. Nimelt leidis osa revidentidest, et kaasaaitamiskohustuse rikkumisega näidatakse oma suhtumist ametisse ning ühtlasi ka riiki. Sellisest arvamusest võib järeldada, et mitmetel maksumaksjatel puudub austus Maksu- ja Tolliameti kui institutsiooni vastu ja ametist on kujundatud negatiivne arvamus. Siinkohal väärrib aga äramärkimist, et Turu-uuringute AS poolt läbi viidud igakuisest institutsioonide usaldusvääruse uuringust selgus, et 2009. aasta märtsi kuus usaldas Maksu- ja Tolliameti 81 % eestimaalastest<sup>20</sup>. Vaatlusaluste institutsioonide järjestuses asus amet kolmandal kohal. Eelnevast võib järeldada, et kuigi maksukohustuslastele ei pruugi maksuhalduri tegevus isiklikust seisukohast alati meeldida, siiski usaldatakse seda ning peetakse õigeks.

Veel toodi kaasaaitamiskohustuse rikkumise ühe põhjusena välja see, et äriühingu raamatupidamisdokumendid ei ole korras ja seetõttu ei esitata neid maksuhaldurile. Põhjuseks peeti ka venitustaktikat dokumentide ja muu teabe mitteesitamisel, et likvideerida puudusi oma dokumentatsioonis ning saada aega juurde selleks, et mõelda välja skeeme maksupettuse varjamiseks. Vaid üks revident märkis, et tema praktikas pole siiani ette tulnud juhtumit, kus kaasaaitamiskohustust ei täidetak, välja arvatud täiesti kättesaamatute variisikute puhul (ametis on ta olnud umbes ühe aasta).

Revidentide arvamuste põhjal teeb autor järelduse, et motiive, miks maksukohustustlane kaasaaitamiskohustust ei täida, on mitmesuguseid, ent nende tagajärjed on ühesed - maksmenetlus võib venida pikemaks, kuna tõendite kogumine on raskendatud ning maksuhalduri tõendamiskoormus suureneb. Selleks, et maksukohustuslast siiski sundida täitma talle seadusega pandud kaasaaitamiskohustust, on maksuhalduril õigus kasutada erinevaid sunni- ning karistusmeetodeid. Järgnevalt selgitataksegi töös sunniraha kui

---

<sup>20</sup> Turu-uuringute AS. 03.04.2009. Riigikogu usaldusreiting langes märtsis viimaste aastate madalaimale tasemele. [http://www.turu-uuringute.ee/index.php?mact=News,cntnt01,detail,0&cntnt01articleid=24&cntnt01dateformat=%25e%2F%25m%2F%25Y&cntnt01lang=et\\_EE&cntnt01returnid=51](http://www.turu-uuringute.ee/index.php?mact=News,cntnt01,detail,0&cntnt01articleid=24&cntnt01dateformat=%25e%2F%25m%2F%25Y&cntnt01lang=et_EE&cntnt01returnid=51)

kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral maksumenetluses kasutatava mõjutusvahendi olemust.

## 1.2. Sunniraha rakendatavus kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral

Sundimaks maksukohustuslast täitma kaasaaitamiskohustust maksumenetluses, esitama vajalikke dokumente ning andma muud maksuasjas tähtsust omavaid informatsiooni nii suuliselt kui kirjalikult, on maksuhalduril õigus rakendada maksukohustuslase suhtes sunniraha. Sunniraha on haldusõiguslik sunnivahend, millel on preventiivne eesmärk<sup>21</sup> ja selle rakendamise eesmärgiks on haldusaktis (korralduses) nõutava teo tegemine või keelatud teost hoidumine. Silmas tuleb pidada ka seda, et sunniraha tasumine ei vabasta isikut ettekirjutuse täitmisest<sup>22</sup>. See tähendab, et sunniraha rakendamisega soovitakse saavutada eelkõige olukord, kus maksukohustuslane täidaks oma seadusejärgseid kohustusi ja järgiks neid ka edaspidi. Sunniraha kohaldamist reguleerib asendustäitmise ja sunniraha seadus (edaspidi AtSS)<sup>23</sup> ning täiendavad sätted on välja toodud maksukorralduse seaduses. Sunniraha rakendamise tagatakse mitterahaliste kohustuste täitmine<sup>24</sup>, milleks maksumenetluses on eelpool mainitud teabe, asjade ja dokumentide esitamine ning maksudeklaratsioonide täitmine, esitamine ja parandamine.

Sunnirahal puudub hoiatav või karistav eesmärk, seega pole tegemist trahviga nagu maksukohustuslased ekslikult on mõnikord arvanud, vaid maksukohustusega kaasneva kõrvalkohustusega. Sunniraha ennetav eesmärk tähendab ka seda, et sunniraha ei saa määrata tagantjärele, st pärast seda kui isik on oma kohustuse täitnud. See eristabki sunniraha trahvist, et kui isik on oma kohustuse täitnud, kaob alus sunniraha määramiseks, kuid trahvi saab määrata ka tagantjärele, karistamaks isikut kohustuse eelneva täitmata jätmise eest. Kuna tegemist ei ole väärteokaristusega, ei kanta andmeid sunniraha määramiste kohta karistusregistrisse ning sunniraha määramiseks ei pea läbi viima väärteomenetlust.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Uusorg, M. 2005. Asendustäitmine ja sunniraha maksumenetluses. Maksumaksja nr 1, lk 27

<sup>22</sup> Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee.

<sup>23</sup> Asendustäitmise ja sunniraha seadus. 09.05.2001. RT I 2001, 50, 283; RT I 2007, 24, 127.

<sup>24</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 203

<sup>25</sup> Samas

Sunniraha rakendamiseks peab maksuhaldur olema eelnevalt AtSS § 7 järgi nõuetekohaselt vormistanud haldusakti, milles sisaldub sunniraha hoiatus. Hoiatus võib olla koostatud eraldi haldusaktina või sisalduda korralduses, mille täitmise tagamiseks sunniraha võidakse rakendada<sup>26</sup>. Hoiatuses peab olema kirja pandud ka sunniraha suurus. Maksukorralduse seadus sätestab ka sunniraha rakendamise piirmäärad<sup>27</sup>: teabe ning dokumentide esitamata jätmise eest rakendatava sunniraha määr ei või esimesel korral olla suurem kui 10 000 krooni, teisel korral 30 000 krooni ja ühe kohustuse täitmisele sundimiseks määratud sunniraha ei või ületada 40 000 krooni piiri. Kindlaks on määratud ka sunniraha suurus maksudeklaratsiooni või selle paranduse esitamata jätmise eest<sup>28</sup>: esimesel korral ei tohi rakendatav sunniraha ületada 20 000 krooni, teisel korral 30 000 krooni ja sama deklaratsiooni või selle paranduste esitamisele sundimiseks määratud sunniraha kokku ei või olla suurem kui 50 000 krooni.

Maksuhalduril on diskretsiooniõigus sunniraha määra suuruse üle otsustamisel. Küsitluse põhjal selgus, et esimesel korral kohaldatakse sunniraha suuruses 1000 kuni 5000 krooni. Sunniraha suuruse määramisel võetakse arvesse ka maksukohustuslase varasemat maksekäitumist. Kolmandate isikute puhul kasutatakse enamasti hoiatuses esimesel korral sunniraha alammäära 1000 krooni. Küsitlusele vastanud revidendid märkisid, et kolmandate isikute puhul, kelleks enamjaolt on kontrollis oleva äriühingu endised ja praegused töötajad, on selline sunniraha määr piisav ning kaasaaitamiskohustust täidetakse.

Autor leiab, et põhjuseks, miks kolmandad isikud täidavad kaasaaitamiskohustust, on see, et selgituste andmine ei kahjusta kolmandat isikut niivõrd suures ulatuses kui neile haldusaktis kohustuse mittetäitmise eest hoiatusena kirja pandud sunniraha. Samuti pole üldjuhul kolmandal isikul motive, miks ta peaks varjama informatsiooni, nagu see võib olla kontrollis oleva maksukohustuslase puhul.

Sunniraha määra valikul peab maksuhaldur kindlasti arvestama, et see oleks antud juhtumi puhul kõige sobivam ja proportsionaalsem. Järgnevalt keskendub autor analüüsile, kas sunniraha määramisel proportsionaalsuse printsiibi kasutamine viib tulemuslikkuseni.

---

<sup>26</sup> AtSS § 7 lg 2

<sup>27</sup> MKS § 67 lg 3

<sup>28</sup> Samas, § 91 lg 4

Maksumenetluse üheks olulisemaks põhimõtteks on Eesti Vabariigi põhiseadusest<sup>29</sup> tulenev proportsionaalsuse printsiip, mis tähendab, et maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi. Ühtlasi peab maksuhaldur sealjuures järgima haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagama menetlusosaliste õiguste kaitse.<sup>30</sup>

Maksumenetluse alaliigina on proportsionaalsuse printsiipi kohane rakendada ka revisjonide läbiviimisel, sest ühtlasi on revisjon maksumaksja suhtes kõige koormavamaks menetlustoiminguks<sup>31</sup>. Kuna oma töös keskendub autor osaliselt Põhja maksu- ja tollikeskuse kontrolliosakonnas sooritatud praktika ajal kogetule, peab autor vajalikuks siinkohal eraldi välja tuua revisjonis kasutatavate toimingute vastavuse maksumenetluse üldpõhimõtetele. Seda seetõttu, et suur osa sunniraha määramisi teostatakse just revisjoni käigus.

Kontrollmenetluses revisjoni käigus on maksuhalduril samuti kohustus toimida vastavalt proportsionaalsuse printsiibile. Samas valitseb siin teatav vastuolu, sest revisjonis on olulised ka sellised maksumenetluse üldpõhimõtted nagu uurimisõigused ja kaalutusõigused. See tähendab, et kuigi eesmärgiks on kindlasti revisjoni läbiviimine võimalikult kiiresti ning lihtsate vahenditega, tuleb uurimisõigust järgides arvestada kõiki asjas tähtsust omavaid asjaolusid. Näiteks võib menetluse käigus, kus uuritakse niinimetatud varifirmade tegevust, maksuhaldur avastada varifirmaga seotuid äriühinguid, kellelt on vajalik koguda täiendavat informatsiooni ning selgitusi. Seetõttu tuleb maksuhalduri praktikas ette seda, et maksuhaldur on kohustatud revisjoni laiendama, sest menetluse käigus on selgunud uusi asjaolusid<sup>32</sup>. See võib olla maksukohustuslasele koormav, ent siinkohal ongi vajalik maksuhalduri kaalutusõigus ja oma tegevuse efektiivne planeerimine.

---

<sup>29</sup> Eesti Vabariigi põhiseaduse § 11 sätestab, et õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas põhiseadusega ning need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Piirang peab olema taotletava eesmärgi suhtes sobiv, vajalik ja mõõdupärane.

<sup>30</sup> MKS § 10 lg 3

<sup>31</sup> Maksu- ja Tolliamet. 2008. Revidendi käsiraamat [Kohustuslik juhendmaterjal].[http://www.emta.ee/failid/revidendi\\_k2siraamat\\_060201.pdf](http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf). 20.01.2009, lk 31

<sup>32</sup> Samas, lk 52

Analüüsidest sunniraha kui haldusõigusliku sunnivahendi vastavust proportsionaalsuse printsiibile, tuleb eelkõige silmas pidada, et kohustuse täitmise tagamiseks peab maksuhaldur rakendama sunniraha määra maksumaksja suhtes võimalikult leebelt, aga samas tõhusaimalt<sup>33</sup>. Siinkohal tekib autori arvates aga vastuolu, sest liiga leebe sunniraha määra kasutamise korral võib tulemuseks olla see, et maksumaksjale pole sunniraha hoiatuses märgitud summa piisavalt motiveeriv ning kohustust ei täideta. Kuna sellisel juhul peab rakendama suuremat sunniraha määra või tõhusamat meetet, on kulutatud täiendavat aega ja ressursse. See omakorda ei vasta eesmärgile menetlus läbi viia võimalikult kiiresti, efektiivselt ja liigsete ajaliste või rahaliste kulutusteta.

Maksutulude laekumine moodustab peamise osa riigi eelarve tuludest, seega on nii riigi kui maksuhalduri jaoks oluline, et maksukohustuste täitmine, sealhulgas kaasaaitamiskohustuse õigeaegne ja kohane täitmine, oleksid tagatud. Selle kindlustamiseks on riik ette näinud vajalikud sunnivahendid, mis peaksid maksukohustuslast mõjutama juhul, kui isik võib maksukohustusest kõrvale hoiduda. Kuna maksuõigus on suhteliselt laiaulatuslik, siis on võimalik toime panna väga mitmesuguseid maksuseaduste rikkumisi, mille tagajärjed võivad üksteisest samuti erineda. Maksuõiguses eristatakse materiaalseid ja formaalseid maksuõigusrikkumisi: materiaalseste maksuõigusrikkumiste korral tekitatakse riigile kahju laekumata jäänud maksude näol, formaalsete maksuõigusrikkumiste puhul häiritakse või takistatakse maksuhalduri tegevust.<sup>34</sup>

Maksuhalduril on maksuseaduste rikkumiste korral õigus rakendada nii haldusõiguslikke kui ka karistusõiguslikke mõjutusvahendeid. Maksukorralduse seaduses on sätestatud kaks haldusõiguslikku sunnivahendit: asendustäitmine ja sunniraha.<sup>35</sup> Maksumenetluses kasutatakse sunnivahendina sunniraha, sest kaasaaitamiskohustust tuleb täita isikuliselt<sup>36</sup>. See tähendab, et kui isik kutsutakse maksuhalduri juurde kohale teabe andmiseks, siis saab seda kohustust täita ainult isik, kellele korraldus adresseeriti, sest ainult see isik omabki nõutavat teavet.

---

<sup>33</sup> AtSS § 3 lg 3

<sup>34</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 188

<sup>35</sup> Samas

<sup>36</sup> Aedmaa, A. 2001. Asendustäitmine ja sunniraha. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 14



Maksukorralduse seadus on maksuhalduri tegevuse takistamise eest, mis hõlmab endas maksudeklaratsioonide, dokumentide, asjade või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmist, maksuhalduri juures enda registreerimata jätmist, maksuhaldurile valeandmete ja teadvalt ebaõigete dokumentide esitamist, arvestuse pidamise nõuete eiramist, maksuhalduri korralduse täitmata jätmist või muul viisil maksuhalduri tegevuse takistamist, ette näinud ka karistusõigusliku sunnivahendi. Selleks on karistamine rahatrahviga kuni 300 trahviühikut<sup>37</sup> (üks trahviühik on 60 krooni). Kui sama teo on toime pannud juriidiline isik, võidakse teda karistada rahatrahviga, mille määr on kuni 50 000 krooni<sup>38</sup>.

Kaasaaitamiskohustuse rikkumisel on tegemist eelpool selgitatud formaalse maksuõigusrikkumisega, mille puhul riik ei kannata otsest rahalist kahju maksude laekumata jäämise näol, ent ometi takistab selline õigusrikkumine maksuhalduri tööd ja seeläbi võib kaudselt ohustada ka maksude korrapärane laekumine<sup>39</sup>. Seda seetõttu, et kaasaaitamiskohustuse rikkumise tõttu võib maksukontroll ajaliselt pikeneda ning sellest tulenevalt võib viibida ka maksuotsuse koostamine ning määratud maksusummade sissenõudmine.

Põhja maksu- ja tollikeskuses praktikal viibides ning revidentidega vesteldes selgitati autorile, et sunniraha kasutatakse maksumenetluses sunnivahendina just selle kohaldamise lihtsuse tõttu. Revidendi kohustuseks on haldusakt nõuetekohaselt vormistada ja kaalutusõigust ja proportsionaalsuse printsiipi kasutades võibki koostada sunniraha hoiatuse. Probleeme on tekkinud sellega, et ka hoiatuses märgitud sunniraha täitmisele pööramine võtab aega, sest sunniraha rakendamise puhul peab olema möödunud haldusaktis märgitud vabatahtlikult täitmise tähtaeg<sup>40</sup>. Alles seejärel saab maksuhaldur kohustatud isikule koostada sunniraha korralduse, milles määrab sunniraha tasumise tähtaja ja teeb ühtlasi ka hoiatuse, et sunniraha tähtajaks tasumata jätmise korral nõue sundtäidetakse vastavalt maksukorralduse seaduse paragrahvidele 128-132.<sup>41</sup>

Töö käigus uuris autor teistes Euroopa Liidu liikmesriikides kaasaaitamiskohustust kajastavaid regulatsioone ning kogus informatsiooni kaasaaitamiskohustuse rikkumisel

---

<sup>37</sup> MKS § 154 lg 1

<sup>38</sup> Samas, lg 2

<sup>39</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 192

<sup>40</sup> Aedmaa, A. 2001. Asendustäitmine ja sunniraha. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 14

<sup>41</sup> Uusorg, M. 2005. Asendustäitmine ja sunniraha maksumenetluses. Maksumaksja nr 1, lk 27

kohaldatavate sunnivahendite kohta. Algallikana kasutas autor Euroopa maksuhaldurite organisatsiooni *Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA)*<sup>42</sup>, mille kodulehel on viited IOTA liikmete kodulehekülgedele. Informatsiooni otsimine osutus keerukaks ülesandeks, kuna mitmete riikide kodulehtedel puudus inglise keelne versioon kas täielikult või oli kättesaadav vaid väga üldine maksualane informatsioon. Seega ei õnnestunud autoril saada täielikku ülevaadet sunniraha rakendamise kohta teistes liikmesriikides.

Eesti Õiguskeele Keskus<sup>43</sup> soovib kasutada sunniraha inglise keelse vastena väljendit *penalty payment*. Samas Rahvusvahelise Fiskaaldokumentatsiooni Büroo *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* poolt väljaaantud rahvusvahelises maksunduse erialasõnastikus on sobivaks vasteks „maksusund“, inglise keeles *enforcement*<sup>44</sup> - tegevus, toime panduna maksuvõimude poolt, kindlustamaks, et maksumaksja või potentsiaalne maksumaksja allub maksuseadustele: deklareerib tulud, koostab aruanded ning annab muud vajalikku informatsiooni. Sund hõlmab trahve ebaõige deklareerimise eest, hilise maksumaksmise eest rakendatavaid intresse ja kriminaalsüüdistust maksude tasumisest kõrvalehoidmise või maksupettuste eest.

Autori tehtud uuringu käigus selgus, et teised Euroopa riikide maksuadministratsioonid ei kasuta kumbagi eelpoolmainitud väljendit. Näiteks Itaalia maksuhalduri koduleheküljel maksusanktsioonide ülevaatlikus peatükis<sup>45</sup> on kasutatud maksusanktsioonide jaotust *non penal tax sanctions* (e.k. mittekaristuslikud maksusanktsioonid) ja *penal sanctions* (e.k. karistuslikud sanktsioonid). Siiski on autor seisukohal, et väljend „mittekaristuslikud maksusanktsioonid“ ei vasta sunniraha mõistele, sest Itaalia maksuhaldur Agenzia delle Entrate viitab järgnevalt sanktsioonide rakendamisele, kui tasumata on jäänud nõutud maksusummad. Kuna sunniraha rakendatakse mitterahaliste kohustuste täitmiseks, siis on alust arvata, et see ei kuulu ka Itaalia maksuhalduri mittekaristuslike maksusanktsioonide nimistusse. Seega ei ole sunniraha mõistet Itaalia maksuhalduri maksumenetluse regulatsioonides kasutatud.

---

<sup>42</sup> Intra- European Organisation of Tax Administrations. <http://www.iota-tax.org/>

<sup>43</sup> Eesti Õiguskeele Keskus. <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=032>

<sup>44</sup> Larking, B. 2005. IBFD International Tax Glossary. 5 Ed. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, lk 149

<sup>45</sup> Agenzia delle Entrate. Tax sanctions.

[http://www1.agenziaentrate.it/inglese/italian\\_taxation/tax\\_sanctions.htm](http://www1.agenziaentrate.it/inglese/italian_taxation/tax_sanctions.htm) 25.03.2009

Kuigi rakendamise protsessi seisukohast võib sunniraha rakendamine olla maksuhalduri jaoks lihtne, on teiseks oluliseks aspektiks sunniraha kui haldusõigusliku sunnivahendi efektiivsus. Lõputöö teises osas keskendub autor sunniraha efektiivsuse analüüsile, rakendamise probleemistikule, seoste loomisele kaasaaitamiskohustuse täitmise või mittetäitmise ning maksumenetluse kui protsessi efektiivsuse vahel. Selleks kasutab autor Maksu- ja Tolliametilt saadud andmeid sunniraha määramiste ning tasumiste kohta 2008. aastal.

## 2. SUNNIRAHA RAKENDAMISE PROBLEEMISTIKU ANALÜÜS

### 2.1. Sunniraha kohaldamise statistilised näitajad 2008. aastal

Maksumenetlus viiakse ideaalis läbi koostöö vormis maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel. Kuna maksukohustuslasel on maksumenetluses informatsiooni andmise seisukohast tähtis roll, on revidendi käsiraamatus<sup>46</sup> antud revidendile soovitusel, et enne teabe kogumise alustamist ning selle analüüsimist tuleb paika panna menetlustaktika. Taktika väljatöötamise käigus peab revident otsustama, millist informatsiooni ta koguma hakkab. Selleks on vajalik lahti mõtestada järgnevad taktikalised küsimused:

- 1) millist informatsiooni on kindlasti vaja, et kontrolli oleks võimalik läbi viia;
- 2) milline informatsioon annab vastuse võimalikult suurele hulgale küsimustele;
- 3) milline informatsioon annab ülevaatliku pildi selle kohta, kas tegemist on maksude optimeerimisega või pettusega;
- 4) milline informatsioon tingib edasiste ehk järgnevate infopäringute tegemise;
- 5) kas on olemas isikuid, kellelt võib saada seletusi või muid tõendeid.<sup>47</sup>

Kui revident on vajaliku informatsiooni tähtsuse ja kogumise järjekorra määratlenud, peab ta enda jaoks teadvustama allikad, kust saada vajalikku teavet maksumenetluse edukaks läbiviimiseks. Parimate informatsiooniallikate määratlemisel on otstarbekas arvesse võtta järgmisi asjaolusid:

- 1) kas täieliku, kõikehõlmava ning täpse ja usaldusväärse informatsiooni kogumine on võimalik;
- 2) kui palju vastuste saamine aega võtab;
- 3) kas informatsiooni kogumine on otstarbekas;
- 4) kui usaldusväärne on kogutav informatsioon;
- 5) kas info kogumiseks on vaja rakendada sunnivahendeid.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud kohustuslik juhendmaterjal revidentidele kontrolli läbiviimiseks.

<sup>47</sup> Maksu- ja Tolliamet. 2008. Revidendi käsiraamat. [Kohustuslik juhendmaterjal]. [http://www.emta.ee/failid/revidendi\\_k2siraamat\\_060201.pdf](http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf). 20.01.2009, lk 56

<sup>48</sup> Samas

Autor on seisukohal, et revidendi poolt koostatud informatsiooni kogumise taktika paikapidavus sõltub siiski suures osas maksukohustuslase käitumisest. Kui maksukohustuslane teadvustab endale kaasaaitamiskohustuse tähtsust maksumenetluses, annab maksuhaldurile vajalikku informatsiooni, esitab vajalikke dokumente, on selge, et maksuhaldur saab oma tööd teha kiiremini ja väiksemate kulutustega. Juhul kui maksukohustuslane keeldub aga koostööst, peab maksuhaldur uurimispõhimõttest lähtuvalt maksumenetluse läbiviimiseks kasutama ka informatsiooni kogumise taktikasse kirja pandud sunnivahendite rakendamist.

Kuigi maksukorralduse seaduses on mitterahaliste kohustuste täitmise tagamiseks lubatavate sunnivahenditena kirjas sunniraha ja asendustäitmine<sup>49</sup>, siis revidendil tegelikkuses maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult teabe või dokumentide nõudmisel nende vahel valikut pole. Seda seetõttu, et maksumenetluses vajaliku informatsiooni kogumiseks tehtud ettekirjutus on suunatud kindlale isikule, seega on kaasaaitamiskohustus isikuga lahutamatu seotud kohustus<sup>50</sup>. Asendustäitmist<sup>51</sup> võib sunnivahendina kasutada juhtudel, kus kohustus ei ole isikuga lahutamatu seotud. See tähendab, et kohustatud isiku asemel võib kohustuse täita ka kõrvaline isik, sest ettekirjutuse andnud haldusorganile pole oluline, kas nõutava teo teeb adressaat või mõni muu isik<sup>52</sup>.

Põhja maksu- ja tollikeskuse kontrolliosakonnas praktilal viibides ning revisjonitoimikutega tutvudes täheldas autor, et maksukohustuslasele või kolmandale isikule koostatud korraldusse lisavad revidendid koheselt ka sunniraha hoiatuse. Proportsionaalsuse printsiipi järgides märgitakse ka rakendatava sunniraha määr, kui kohustust ei täideta hoiatuses märgitud tähtaja jooksul. Kasutusel on korralduste põhjad, milles on välja toodud kohased sätted maksukorralduse seadusest. Iga üksikjuhtumi puhul motiveeritakse korraldus eraldi ja määratakse vajadusel kohaldatava sunniraha määr.

Tutvudes revisjonitoimikutega selgus, et enam kui maksukohustuslasele endale, koostatakse korraldusi koos selles sisalduva sunniraha hoiatusega kolmandatele isikutele,

---

<sup>49</sup> MKS § 135

<sup>50</sup> Aedmaa, A. 2001. Asendustäitmine ja sunniraha. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 14

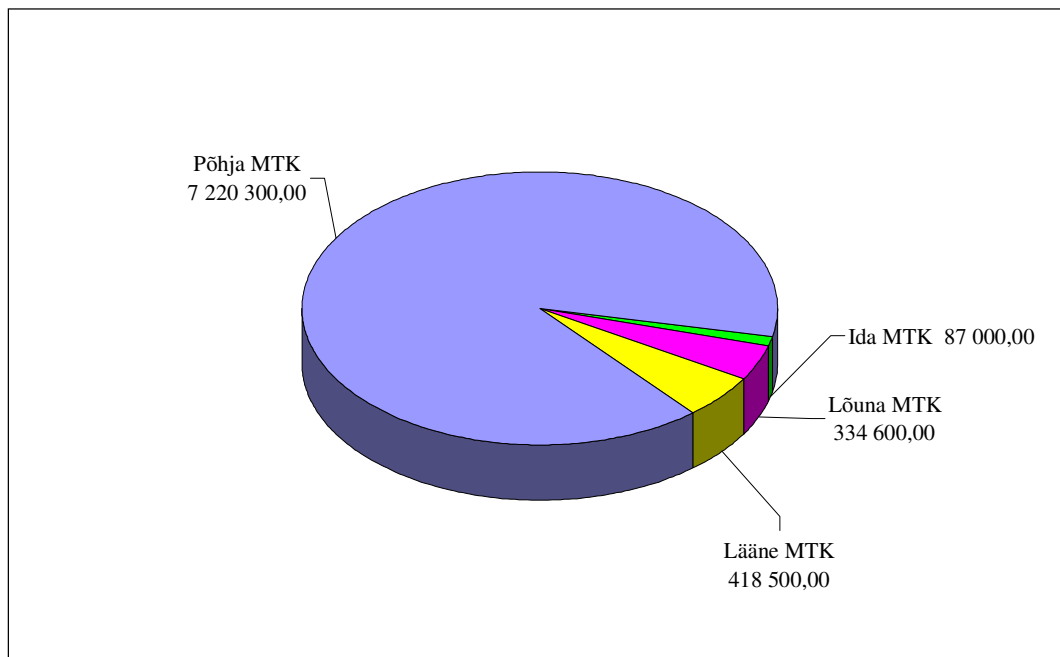
<sup>51</sup> Asendustäitmine seisneb ettekirjutuse adressaadile pandud kohustuse täitmises pädeva haldusorgani poolt või täitmise korraldamises kolmanda isiku poolt, eeldusel, et ettekirjutuse adressaat ei ole hoiatuses ettenähtud aja jooksul kohustust täitnud. AtSS § 11 lg 1

<sup>52</sup> Aedmaa, A. 2001. Asendustäitmine ja sunniraha. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 15

kes on kontrollis olevate äriühingutega seotud. Seda seetõttu, et pärast maksukohustuslaselt teabe kogumist peab revident selle tõepärasuse analüüsimiseks koguma teavet ka teistelt juhtumiga seotud isikutelt. Kõige tavapärasemal juhul küsitakse informatsiooni äriühingu töötajatelt ning kuna nendelt saadud informatsioon on maksuhalduri jaoks samuti olulise tähtsusega, lisataksegi ka kolmandatele isikutele koostatavatesse korraldustesse sunniraha hoiatus.

Järgnevalt analüüsibki töö autor 2008. aastal maksu- ja tollikeskustes sunniraha määramisi ja laekumisi ning teeb järeldusi sunniraha rakendamise efektiivsuse kohta informatsiooni kogumisel maksumenetluses.

2008. aastal rakendas Maksu- ja Tolliamet sunniraha kokku summas 8 060 400 krooni (vt joonis 1). Maksu- ja tollikeskuste vahel jaotusid määratud sunnirahad summaliselt järgnevalt:



Joonis 1. Määratud sunnirahad 2008. aastal Eesti kroonides maksu- ja tollikeskuste lõikes

Kõige enam, 90 % ulatuses määrati 2008. aastal sunnirahasisid Põhja maksu- ja tollikeskuses, mille haldusalasse kuuluvad Tallinna linn ja Harju maakond. Suurt sunniraha määramise osakaalu Põhja maksu- ja tollikeskuse piirkonnas selgitab see, et võrreldes

teiste piirkondlike maksu- ja tollikeskustega on üle 50 % Eesti ettevõtetest ning elanikkonnast on koondunud Harju Maakohtu registriosakonda<sup>53</sup>. Ühtlasi kuuluvad need ettevõtted ka Põhja MTK piirkonda, seega teostatakse selles keskuses teiste maksu- ja tollikeskustega võrreldes ka rohkem kontrolli ja seetõttu on märkimisväärselt suur osa sunnirahadest määratud just selles piirkonnas.

Lääne MTK-s, mille haldusalasse kuuluvad Pärnu, Lääne, Hiiu, Saare, Rapla ja Järva maakond, on määratud 5 % kogu sunnirahast. Samas suurusjärgus on Lõuna maksu- ja tollikeskus, kus on määratud 4 % sunnirahast. Lõuna MTK piirkonda kuuluvad Tartu, Jõgeva, Viljandi, Põlva, Võru ja Valga maakond. Lääne ja Lõuna maksu- ja tollikeskustes määratud sunnirahade hulk on sarnane, kuna mõlema haldusalasse kuulub sama palju maakondi, kus ka äriühingute hulk on autori hinnangul tõenäoliselt samas suurusjärgus.

Ida maksu- ja tollikeskuses on määratud vaid 1 % 2008. aasta sunnirahast, piirkonda kuuluvad Ida- ja Lääne-Viru maakond. Vaid kahe maakonna kuulumine MTK haldusalasse ning suhteliselt väike ettevõtete hulk antud piirkonnas on selgituseks, miks Ida MTK-s määratud sunniraha suurus kokku on peaaegu kümme korda väiksem kui Põhja MTK-s määratud sunniraha.

Kuna autor korraldas lõputöö käigus küsitluse vaid Põhja maksu- ja tollikeskuse revidentide seas, puuduvad hinnangud ning arvamused teiste maksu- ja tollikeskuste revidentidelt, mille põhjal saanuks eelpoololevalt jooniselt teha järeldusi ka nendes teeninduspiirkondades asuvate ettevõtete ning elanike kaasaaitamiskohustuse täitmise kohta. Kuigi puuduvad teiste maksu- ja tollikeskuste revidentide hinnangud, peab töö autor siiski ebatõenäoliseks, et Põhja MTK-s määratud sunnirahade taolise summa põhjuseks on see, et selles Maksu- ja Tolliameti teeninduspiirkonnas asuvad ettevõtted omaksid ülejäänud keskustega võrreldes oluliselt halvemat kaasaaitamiskohustuse täitmise osakaalu.

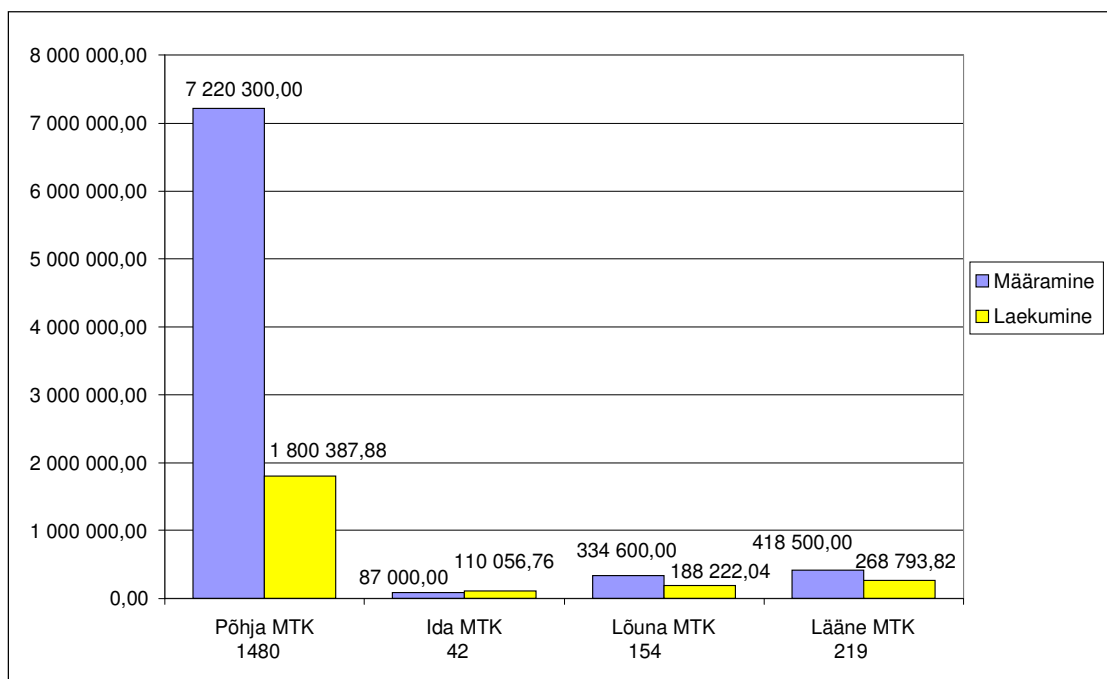
Põhja MTK kontrolliosakonna revidentide seas korraldatud küsitluse küsimusele, kuidas revidendi isikliku arvamuse põhjal maksukohustuslased oma kaasaaitamiskohustust maksumenetluses täidavad, vastas üks revidentidest järgmiselt: „40 % isikutest on väga

---

<sup>53</sup> Registrate ja Infosüsteemide Keskus. Äriregister ning mittetulundusühingute ja sihtasutuste register maakonniti, 01.05.2009. [http://www.rik.ee/stat/9\\_5mk.phtml](http://www.rik.ee/stat/9_5mk.phtml)

abivalmid, esitavad kogu vajaliku informatsiooni ja viivad sisse parandused ilma suurema vaidlusega; 30 % aitavad kaasa mingi hetkeni, st kontrolli algul ollakse abivalmid, kuid ebaõigelt tasutud maksusummade selgudes ei olda enam nõus koostööd tegema; 30 % on aga sellised isikud, kes keelduvad kategooriliselt dokumente esitamast, küsimustele vastamast ja kohale tulemast“. Autor on seisukohal, et ka kogu ameti lõikes võib kaasaaitamiskohustuse täitmise osakaalud selliselt jaotada. Kuna jaotuse põhjal selgub, et kaasaaitamiskohustuse mittetäitjate hulk on umbes 50 %, tuleneb sellest ka määratud sunnirahade suhteliselt suur kogusumma.

Kuigi sunniraha määrati 2008. aastal veidi üle 8 miljoni krooni, siis 2008. aastal ja ka eelnevatel aastatel määratud sunnirahadest laekus 2008. aastal kokku vaid 2 367 460 krooni (vt joonis 2). Maksu- ja tollikeskuste lõikes jaotusid määratud ning laekunud sunnirahad järgnevalt:



Joonis 2. 2008. aastal määratud ning laekunud sunnirahad Eesti kroonides maksu- ja tollikeskuste lõikes

Jooniselt selgub, et Põhja MTK-s on kogu määratud sunnirahade hulgast tasutud vaid 25 %. Selle põhjuseks võib autori arvates olla see, et nii paljude sunniraha juhtumite üle



puudub maksuhalduril täielik ülevaade ning määratud sunnirahade laekumisi ei jälgita pidevalt. Kuna sunniraha rakendamise ülempiir ühe juhtumi puhul on 40 000 krooni<sup>54</sup>, deklaratsioonide esitamata jätmise puhul 50 000 krooni<sup>55</sup>, mis on suhteliselt väike summa võrreldes summadega, mida määratakse maksukohustuslasele maksumenetluses maksuotsusega, siis pole ka sundtäitmisel prioriteediks sunnirahade tasumine.

Kontrolliosakonnas praktilisel viibides ning revidentidega vesteldes selgus, et ette võib tulla ka seda, et maksuhaldur tühistab sunniraha tasumise korralduse. Seda võidakse teha juhtudel, kui kohustuse täitmiseks määratud tähtaeg on möödunud, maksuhaldur on pööranud korralduses sisalduva sunniraha hoiatuse täitmisele ja seejärel maksukohustuslane otsustab korraldust siiski täita. Revident võib tühistada sunniraha tasumise korralduse, sest korralduse eesmärk sai siiski täidetud ning sunniraha eesmärgiks pole isiku karistamine, vaid tema sundimine teatavat tegu toime panema<sup>56</sup>. Seega tuleb sunnirahade laekumiste hindamisel arvesse võtta ka asjaolu, et suure tõenäosusega on täitmisele pööranud sunniraha tasumise korraldused, milledes pandud kohustusi maksukohustuslased ei täitnud. Sellest tulenevalt võib teha aga järelduse, et kuna määratud on nii suur hulk sunniraha, on maksuhalduril saamata jäänud palju informatsiooni, mida ta on maksumenetluse seisukohast nii oluliseks pidanud, et selle saamiseks on koostanud korralduse koos sunniraha hoiatusega.

Määratud sunnirahade suur hulk viitab ühtlasi kahjule, mis on tekkinud saamata jäänud informatsiooni tõttu, kuna maksuhaldurile langeb seega rohkem koormust tõendite väljaselgitamisel konkreetse kontrollijuhtumi puhul. Kui arvesse võtta ka seda, et määratud sunnirahade laekumised olid joonisele vastavalt Põhja MTK-s 25 %, Lääne MTK-s 64 %, Lõuna MTK-s 56 %, siis on maksuhaldurile tekitatud kahju ka laekumata sunnirahade näol.

Teistest keskustest eristub joonisel Ida maksu- ja tollikeskus, kus 2008. aastal laekus määratud sunnirahadest 126 %. Üle 100 %-line laekumine tuleneb sellest, et laekunud on ka 2007. aastal määratud, kuid aastanumbri sees tasumata jäänud sunnirahad. Täieliku laekumise põhjuseks on kindlasti ka asjaolu, et kuna sunniraha on määratud vaid 42 juhul,

---

<sup>54</sup> MKS § 67 lg 3

<sup>55</sup> Samas, § 91 lg 4

<sup>56</sup> Aedmaa, A. 2001. Asendustäitmine ja sunniraha. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 6

mida on võrreldes Põhja MTK määramise 1480 juhu, Lõuna MTK 154 juhu ning Lääne MTK 219 juhuga vähe, siis on ülevaade sunnirahade laekumiste kohta kindlasti parem ja ka ressursi veel laekumata sunnirahade sundtäitmiseks rohkem.

Siiski viitab sunniraha vähese laekumise hulk asjaolule, et sunniraha rakendamine pole olnud efektiivne, seda kahe asjaolu põhjal. Esiteks on täitmata sunniraha hoiatuse koostamise peaesmärk - sundida maksukohustuslast täitma talle seadusega pandud kaasaaitamiskohustust. Teiseks pole sunnivahendi rakendamine oma eesmärki täitnud ka seeläbi, et maksukohustuslane ei ole realselt tunnetanud kahju, mis on talle tekkinud seetõttu, et ta keeldus kaasaaitamiskohustust täitmast - kaasaaitamiskohustust kandev isik pole andnud vajalikku informatsiooni ega kandnud ka rahalist kahju sunniraha tasumata jätmise näol.

2008. aastal määratud ning laekunud sunnirahade analüüsi tulemusel teeb autor järelduse, et praegune sunniraha süsteem pole piisavalt efektiivne, kuna maksuhalduril jääb lubamatult suures osas saamata nii vajalik informatsioon kui ka tulu sunnirahade laekumisest. Mõlema probleemi lahendamiseks on ilmselt vajalik efektiivistada sunniraha süsteemi või kasutada kaasaaitamiskohustuse täitmiseks alternatiivseid vahendeid.

## 2.2. Alternatiivid kaasaaitamiskohustuse täitmise ja sunniraha rakendamise tõhustamiseks

Revidentidele koostatud küsimustikus esitas töö autor küsimuse, kas revidentide arvates võiks sunniraha asemel kasutada kaasaaitamiskohustuse täitmiseks ka mõnda muud mõjutusvahendit ning umbes 80 % vastanutest leidsid, et võiks kasutada mõnda muud mõjutusvahendit. Muu mõjutusvahendi pooldajatest 20 % ei osanud samas öelda, milline võiks olla tõhusam mõjutusvahend, ülejäänud leidsid, et kaasaaitamiskohustuse täitmisele aitaks oluliselt kaasa see, kui rikkujate suhtes kohaldataks väärteokaristust.

Kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral on maksuhalduril õigus rakendada maksukorralduse seadusega lubatud määral trahve: maksuhalduri tegevuse takistamise eest maksudeklaratsiooni, dokumentide, asjade või muu teabe tähtpäevaks esitamata jätmise

tõttu võib isikut karistada rahatrahviga kuni 300 trahviühikut ning kui sama teo on toime pannud juriidiline isik, karistatakse teda rahatrahviga kuni 50 000 krooni<sup>57</sup>. Seega on sunniraha ning trahvi puhul kohaldatavad summad suhteliselt samas suurusjärgus.

Kuigi AtSS § 3 lg 2 ja 3 sätestavad, et sunnivahend pole karistusliku iseloomuga ning see peab isikut võimalikult vähe kahjustama, ent ometi sundima teda kohustust täitma, valitseb siinkohal teatav vastuolu. Revidentidele koostatud küsimustikus esitati küsimus, mis on nende arvates kaasaaitamiskohustuse rikkumise peamisteks põhjusteks. Autori jaoks märkimisväärse vastusena toodi välja, et kaasaaitamiskohustust rikutakse, sest maksukohustuslane väljendab sellega oma negatiivset suhtumist maksuhalduri ning riigi suhtes. Seetõttu on autor seisukohal, et kui isik keeldub koostööst maksuhalduriga, võiks isiku koormamine suuremal määral olla õigustatud, panemaks teda tunnetama avalikule võimule allumise nõuet.

Lõputöö jaoks koostatud küsimustikus esitas autor küsimuse, kas revidentide arvates aitaks kaasaaitamiskohustuse tõhusamale täitmisele kaasa see, kui rakendatava sunniraha määr oleks kõrgem. Vastustest selgus, et revidentide arvates ei tohiks füüsiliste isikute ning väikefirmade puhul rakendatava sunniraha ülempiiri tõsta, sest see muutuks maksukohustuslase jaoks liialt koormavaks ning poleks proportsioonis sunniraha rakendamise eesmärgiga. Samas arvas üle poole vastanutest, et teatud juhtudel võiks kõrgema sunniraha määra rakendamine kaasaaitamiskohustuse täitmist efektiivistada. Kõrgemat sunniraha määra võiks rakendada selliste äriühingute puhul, kellelt informatsiooni saamine on maksumenetluses sedavõrd oluline, et vastasel juhul tekiks oht, et maksude võimalik valearvestus jääbki tõendamata, kuid äriühingut madalam sunniraha määr ei motiveeri.

Revidentidele koostatud küsitlusest selgus, et revidendid ei oma ka ülevaadet selle kohta, kui palju nende määratud sunnirahadest on maksukohustuslased tasunud. Osad vastanutest väitsid, et kindlasti pole nende määratud sunnirahasid tasutud, ent enamus ei osanud öelda, kui palju ja kas üldse on sunnirahad tasutud. Autor leiab, et kuna revisjonis olevate maksukohustuslaste käitumisest on kõige parem ülevaade siiski revidendil endal, siis võiks neil olla ka ülevaade sunnirahade laekumiste kohta.

---

<sup>57</sup> MKS § 154 lg 1 ja 2

Kuna revidendid otseselt sunnirahade laekumistega kokku ei puutu, eeldab ülevaate omamine ametisest suhtlust arvestuste- ning maksuvõlgade sissenõudmise talitusega. Nendelt saadud info põhjal saab revident kaasaaitamiskohustuse rikkujaga kontakti võtta ning tuletada meelde sunniraha tasumise kohustust. Autori seisukoht on, et rikkuja peaks tunnetama suuremat survet maksuhalduri poolt ning sellega lahti saama väärarusaamast, et maksuhaldur ei pööra väikestele rikkumistele tähelepanu.

Alates 2009. aasta algusest võttis Maksu- ja Tolliamet kasutusele uue arvestussüsteemi, mis pakub maksumaksjale maksukohustuste ning nende täitmise kohta senisest detailsemat infot. Maksu- ja Tolliamet seadis arvestussüsteemi eesmärgiks muuta isiku jaoks maksuarvestus arusaadavamaks. Iga isikule avati ettemaksukonto, millel amet haldab maksumaksja rahalisi toiminguid. Ettemaksukontole saab isik kanda raha enne kohustuste tähtaja saabumist, tähtpäeva saabumisel arvestatakse kohustus kontolt automaatselt maha. Ettemaksukontole kannab Maksu- ja Tolliamet ka maksutagastusnõuete alusel tagastatavad maksusummad. MKS § 105 lg 3 alusel tasaarvestab maksuhaldur rahalise kohustuse saabumise tähtpäeval maksukohustuslase rahalised kohustused tema maksudeklaratsioonide alusel tekkinud tagastusnõuetega ilma maksukohustuslase sellekohase taotluseta.<sup>58</sup>

Maksutagastusnõuete alusel tagastatavate maksusummade kandmisest isiku ettemaksukontole tekib maksuhalduril võimalus mõjutada maksukohustuslast täitma talle ettekirjutusega pandud kaasaaitamiskohustust. Maksukohustuslase rahalised kohustused arvestatakse ettemaksukontolt maha nende tekkimise järjestuses ning juhul kui on tekkinud mitu ühe ja sama tähtpäevaga nõuet, võetakse nende täitmisel aluseks maksuliigipõhine järjestus MKS § 105 lg 6 alusel<sup>59</sup>.

MKS § 105 lg 6 annab uue arvestussüsteemi kasutuselevõtu tõttu seega maksuhaldurile võimaluse sundtäita muu hulgas ka maksukohustuslase sunniraha nõuded, sest kogumispensioni- ning töötuskindlustusmaksete, kinnipeetavate maksude, muude riiklike ning kohalike maksude järel ning peale intresside tasumist tasaarveldatakse tagastusnõuete

---

<sup>58</sup> Maksu- ja Tolliamet. Muudatused Maksu- ja Tolliameti arvestussüsteemis. <http://www.emta.ee/?id=24874&highlight=sunniraha>. 27.03.2009

<sup>59</sup> Samas

täitmisel tekkinud piisava ettemaksusumma puhul ka isikule määratud sunnirahad. Seega on uue arvestussüsteemi kasutuselevõtt autori arvates üheks võimaluseks kaasaaitamiskohustuse täitmise parandamisel.

Samas on uue arvestussüsteemi kasutuselevõtt tekitanud maksukohustuslaste ehk arvestussüsteemi sihtgrupi hulgas palju problemaatikat. Kuna tegemist on ühtse kontoga, pole maksukohustuslasel enam varasemaga võrreldes sama selget ülevaadet erinevate maksuliikide lõikes, mis on muutnud töömahukamaks maksukohustuslastest ettevõtete raamatupidajate töö. Samuti võib uue arvestussüsteemi puuduseks kujuneda just tasaarvestuse automaatsus. Advokaadibüroo Sorainen juristid toovad 17.04.2009 Äripäevas näite, kuidas maksuotsuse vaidlustamisel, ent enne maksuotsuse täitmise tähtaega jooksvate maksukohustuste eest ettemaksukontole raha kandmisel võib süsteem jooksvate maksukohustuste katteks ette nähtud raha asemel tasaarveldada hoopis vaidlustatud maksuotsuse. Seega on võimalik olukord, kus õigusvastase maksuotsuse vaidlustamisel puudub maksumaksjal võimalus esialgse õiguskaitse järele. Maksuamet võib alustada jooksvate võlgade osas sundtäitmist, mis omakorda võib viia maksumaksja pankrotini.<sup>60</sup>

Autor on seisukohal, et uue arvestussüsteemi juurutamine maksukohustuslaste seas on siiski alles algusjärgus, seega on mõningate probleemide esile kerkimine paratamatu. Maksuhaldur peaks aga kindlasti arvestama maksukohustuslaste ettepanekutega süsteemi parendamise osas ja sisse viima vajalikud arendused, mis muudaks arvestussüsteemi kasutamise ülevaatlikumaks ning lihtsamaks. Kuigi sunniraha nõudeid ei tasaarveldata arvestussüsteemi kohaselt esimeses järjekorras, on see siiski autori arvates võimaluseks mõjutada maksumaksjat talle pandud kohustusi täitma.

---

<sup>60</sup> Raudsepp, P., Loor, K. Uus Maksuameti arvestussüsteem tekitab probleeme.  
<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ref=topblog&BlogID=8afb6d30-54b2-47da-8f7c-542dafcab366&readcomment=1>. 24.04.2009

## KOKKUVÕTE

Maksumenetluse käigus peab maksuhaldur koguma maksukohustuslaselt vajalikku informatsiooni tõendamaks, kas maksukohustuslane on maksuarvestust pidanud õigesti, või on ta kajastanud seda ebaõigesti ning juurde on vaja määrata täiendavalt tasumisele kuuluvad maksusummad. Maksumenetlus peaks ideaalis toimima maksuhalduri ja maksukohustuslase koostöö vormis, ent praktikas sageli ei täida isikud neile pandud kaasaaitamiskohustust.

Kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral on maksuhalduril õigus maksukohustuslase suhtes rakendada haldusõiguslikku sunnivahendit - sunniraha, mille eesmärgiks on mõjutada maksukohustuslast ja panna teda täitma ettekirjutuses nõutud kohustust. Autor püstitas töö sissejuhatuses probleemi, et hetkel ei pruugi sunniraha rakendamise praktika maksumenetluses oma eesmärgi saavutada, sest kaasaaitamiskohustuse täitma sundimiseks rakendatav sunniraha ei motiveeri maksukohustuslast piisavalt ja seetõttu võivad maksuhalduril saamata jääda vajalikud tõendid maksumenetluse efektiivseks läbiviimiseks. Sellest tulenevalt oli lõputöö eesmärgiks analüüsida sunniraha rakendamisega seotud probleeme maksumenetluses. Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded, mille täitmiseks pidas autor vajalikuks kirjeldada sunniraha olemust Eesti maksuhalduri üldises maksumenetluse süsteemis ning analüüsida sunniraha rakendamise probleemistikku, kasutades selleks Maksu- ja Tolliametilt andmeid sunniraha määramiste ja laekumiste kohta 2008. aastal.

Lõputöö eesmärk on töö käigus täidetud. Töö esimeses osas on töö autor kirjeldanud maksumenetlust üldiselt, kaasaaitamiskohustust maksumenetluses ja kaasaaitamiskohustuse rikkumise põhjuseid. Sellest lähtuvalt on järgnevalt käsitletud sunniraha rakendatavust kaasaaitamiskohustuse rikkumise korral. Töö teises osas on autor analüüsinud sunniraha rakendamise probleemistikku Maksu- ja Tolliametilt saadud 2008. aastal määratud ja laekunud sunniraha andmete põhjal ning jõudnud järeldusele, et praegune sunniraha rakendamise süsteem ei ole efektiivne. Tuginedes kogutud andmetele selgus, et 2008. aastal on maksuhaldur määranud sunnirahasid kokku üle 8 miljoni krooni. Ühtlasi analüüsis töö autor ka sunnirahade laekumisi 2008. aastal ning jõudis selle käigus

järeldusele, et sunniraha laekumine ei ole olnud täielik: Põhja MTK-s moodustas laekunud sunnirahade hulk kõigest 25 % kõigist määratud sunnirahadest, Lõuna ja Lääne MTK-des oli laekumine umbes 50 % tasemel ja Ida MTK-s moodustas sunniraha laekumine 2008. aastal ning ka sellele eelneval aastal määratud sunnirahadest 126 %.

Lõputöö valmimise käigus selgus, et sunniraha efektiivsemaks rakendamiseks on võimalik kasutusele võtta mitmesuguseid meetmeid. Äriühingute puhul, kellelt maksumenetluse efektiivseks läbiviimiseks informatsiooni saamine on sedavõrd oluline, et vastasel korral võib maksude võimalik vaeleavestus tõendamata jääda, kuid keda senised madalamad sunniraha määrad ei ole piisavalt mõjutanud, võiks kasutada senisest kõrgemat sunniraha ülemmäära.

Füüsiliste isikute ning väikefirmade puhul rakendatava sunniraha ülempiiri aga tõsta ei tohiks, sest see muutuks maksukohustuslase jaoks liialt koormavaks, ei oleks proportsioonis sunniraha rakendamise eesmärgiga ega annaks lõppkokkuvõttes soovitud tulemust. Küll aga võiks autori arvates sunniraha rakendamise efektiivsust tõsta see, kui revidentidel oleks parem ülevaade laekunud ja laekumata sunnirahade kohta. See eeldab ametisest suhtlust arvestuste- ja maksuvõlgade sissenõudmise talitusega, nendelt saadud info põhjal saab revident kaasaaitamiskohustuse rikkujaga kontakti võtta ja tuletada meelde sunniraha tasumise kohustust. Sellega aitaks maksuhaldur ühtlasi vähendada ka maksukohustuslase nn karistamatuse tunnet.

Autori arvates võiks maksumaksjat mõjutada talle pandud kohustusi täitma ka alates 2009. aastast kasutusele võetud uus arvestussüsteem, mille eesmärgiks on isiku jaoks maksuarvestuse lihtsustamine. Süsteem annab maksuhaldurile võimaluse sundtäita ka sunniraha nõuded. Kuigi sunniraha nõudeid ei tasaarveldata esmases järjekorras ning arvestussüsteem on maksukohustuslaste seas tekitanud probleeme, on see siiski üheks võimaluseks efektiivistada sunniraha rakendamist.

## SUMMARY

During the tax proceedings the tax authority has to collect necessary information from the taxable person to prove whether he has kept accounting for taxation purpose correctly or has he reflected it incorrectly and additional payments need to be designated. Tax proceedings should be carried out co-operationally between the tax authority and taxable person but in practice the persons often do not comply with the obligation to co-operate.

In case of violating the obligation to co-operate the tax authority has the right to implement administrative coercive measure against the taxable person – penalty payment which purpose is to affect the taxable person to comply with the obligations which are required in the injunction. In the introduction of the paper the author has posed a problem that currently the practice of implementing the penalty payment in the tax proceedings would not certainly achieve its purpose because the implemented amount of the penalty payment does not motivate the taxable person to co-operate with tax authority.

The aim of this paper was to analyze the problems related to implementing the penalty payment in the tax proceedings. To achieve the aim of the paper research tasks were posed to describe the essence of penalty payment in Estonian tax authorities' general tax proceedings system and to analyze the problems of implementing the penalty payment using the data of Estonian Tax and Customs Board about designating and incomes of penalty payment in the year 2008.

The aim of the paper has been accomplished in the process of the work. In the first part of the paper the author has described the tax proceedings in general, obligation to co-operate in the tax proceedings and the reasons for violating the obligation to co-operate. In the second part of the paper the author has analyzed the data of Estonian Tax and Customs Board about designated and accrued penalty payments in the year 2008 and has concluded that the current system of penalty payment is not effective according to the fact that in the year 2008 the tax authority designated the penalty payments for over 8 million Estonian kroons.



The author also analyzed the accruing of the penalty payment in the year 2008 and came to the conclusion that the accruing of the penalty payments was not complete – in the Northern Tax and Customs Centre the accrued penalty payment was only 25 % of all the penalty payments designated; in the Southern and the Western Tax and Customs Centre the accruing was about 50 % and in the Eastern Tax and Customs Centre the accruing of the penalty payment in the year 2008 and also in the previous year was 126 % of all the penalty payments designated.

In the process of this paper the author came to the conclusion that there are several ways to make the implementation of the penalty payment more efficient. For example higher rates of the penalty payment could be applied in the cases where the information from the companies in tax proceedings is crucial for proving possible incorrect calculation of the taxes.

The rate of the penalty payment should not be raised in case of the natural persons, because it will not be in proportion with the aim of implementing the penalty payment. The author also found that the efficiency of the application of the penalty payment could be raised, if the tax auditors have better overview about the accrued or non-accrued penalty payments. This presumes internal communication with Recovery and Accounting Divisions. Based on their information, the tax auditor can make a contact to the taxable person and remind the obligation to pay the penalty payment. That would help to reduce the impunity of taxable person as well.

In author's opinion the new accounting system could have affect on tax payers' fulfillment of obligations by simplifying the accounting for taxation purposes. The system gives to the tax authority the possibility to enforce the requirements of the penalty payment. Although the requirements for penalty payment are not cleared in first priority and the accounting system has caused problems among users, it is still one possible solution to raise efficiency of the implementation of the penalty payment.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aedmaa, A. 2002. Asendustäitmine ja sunniraha. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
2. Agenzia delle Entrate. Tax sanctions.  
[http://www1.agenziaentrate.it/inglese/italian\\_taxation/tax\\_sanctions.htm](http://www1.agenziaentrate.it/inglese/italian_taxation/tax_sanctions.htm)  
25.03.2009
3. Asendustäitmise ja sunniraha seadus. 09.05.2001. RT I 2001, 50, 283; RT I 2007, 24, 127.
4. Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992. RT I 1992, 26, 349; RT I 2007, 33, 210.
5. Eesti Õiguskeele Keskus. <http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=032>
6. Finnish Tax Administration. Good Tax Auditing Practice. [www.veroskatt.fi](http://www.veroskatt.fi)  
31.01.2008
7. Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. RT I 2001, 58, 354; RT I 2009, 1, 3.
8. Intra European Tax Organisation. [www.iota-tax.org](http://www.iota-tax.org)
9. Kivistik, V. Raamatupidajate maksukonverents 2008. Ettekanne.  
<http://www.tallinnakonverentsid.ee/public/product/Vahur%20Kivistik.pdf?PHPSESSID=19a078e1dca0843080b778b5eb14b89d> 20.02.2009
10. Larking, B. 2005. IBFD International Tax Glossary (5th edition). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
11. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura.
12. Lillemets, K. 2006. Maksukorraldus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
13. Maksu- ja Tolliamet. Maksu- ja Tolliameti strateegiline plaan 2009-2012.  
[www.emta.ee/doc.php?24923](http://www.emta.ee/doc.php?24923)
14. Maksu- ja Tolliamet. Maksukohustuslase õigused ja kohustused maksumenetluses.  
<http://www.emta.ee/?id=4643> 19.03.2009
15. Maksu- ja Tolliamet. 2008. Revidendi käsiraamat (kohustuslik juhendmaterjal).  
[http://www.emta.ee/failid/revidendi\\_k2siraamat\\_060201.pdf](http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf) 20.01.2009
16. Maksu- ja Tolliamet. 2009. Muudatused Maksu- ja Tolliameti arvestussüsteemis.  
<http://www.emta.ee/?id=24874&highlight=sunniraha>
17. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 60, 331.
18. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Seisuga 01.07.2007.  
[www.fin.ee/doc.php?77218](http://www.fin.ee/doc.php?77218) 11.01.2009

19. Osanik, R. 2003. Maksuvaidlused ja maksuprobleemid. Tallinn: Raamatupidaja.ee.
20. Pilv, A., Kergandberg, E., Lentsius, M. 2006. Maksumenetlus. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
21. Raudsepp, P., Loor, K. Uus Maksuameti arvestussüsteem tekitab probleeme.  
<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ref=topblog&BlogID=8afb6d30-54b2-47da-8f7c-542dafcab366&readcomment=1> 24.04.2009
22. Registrite ja Infosüsteemide Keskus. Äriregister ning mittetulundusühingute ja sihtasutuste register maakonniti, 01.05.2009. [http://www.rik.ee/stat/9\\_5mk.phtml](http://www.rik.ee/stat/9_5mk.phtml)
23. Salumäe, T. (Toim). 2004. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
24. Turu-uuringute AS. 03.04.2009. Riigikogu usaldusreiting langes märtsis viimaste aastate madalaimale tasemele. [http://www.turu-uuringute.ee/index.php?mact=News,cntnt01,detail,0&cntnt01articleid=24&cntnt01dateformat=%25e%2F%25m%2F%25Y&cntnt01lang=et\\_EE&cntnt01returnid=51](http://www.turu-uuringute.ee/index.php?mact=News,cntnt01,detail,0&cntnt01articleid=24&cntnt01dateformat=%25e%2F%25m%2F%25Y&cntnt01lang=et_EE&cntnt01returnid=51) 05.04.2009
25. Uusorg, M. 2005. Asendustäitmine ja sunniraha maksumenetluses. Maksumaksja nr 1, lk 27
26. Väärteomenetluse seadustik. 22.05.2002. RT I 2002, 50, 313; RT I 2009, 3, 14

## LISAD

### Lisa 1. Küsimustik revidentidele

#### **A osa**

1. Kuidas Teie arvates maksukohustuslased üldiselt oma kaasaaitamiskohustust täidavad (on nad abivalmid ning aitavad menetluse läbiviimisele kaasa)?
2. Mis on Teie arvates peamisteks põhjusteks, miks kaasaaitamiskohustust ei täideta?
3. Kas Teie arvates praegune sunniraha süsteem motiveerib maksumaksjat piisavalt, et panna teda täitma kaasaaitamiskohustust?
4. Kas Teie arvates võiks olla kohaldatava sunniraha määr kõrgem?
5. Kas sunniraha määr, mida rakendatakse kaasaaitamiskohustuse rikkumise puhul, võiks olla diferentseeritud (st suuremate äriühingute puhul määr kõrgem vms)?
6. Kas Teie arvates võiks kasutada mõnda muud mõjutusvahendit sunniraha asemel, lähtudes teie senisest praktikast ning töökogemusest?

#### **B osa** (joonige vajadusel alla sobiv variant)

1. Mitmel juhul määrasite sunniraha 2008 aastal?
  - a) 0
  - b) 1-5

- c) 6-20
- d) 11-20
- e) enam kui 20 juhul

2. Mille eest määrasite sunniraha kõige enam?

- a) dokumentide esitamata jätmine
- b) kohale ilmumata jätmine suulise teabe andmiseks
- c) kirjaliku teabe andmata jätmine

3. Millises summas määrasite sunniraha esimesel rakendamisel?

Juhatusel liikme, FIE, kolmanda isiku puhul:

- a) 1000 EEK
- b) 1001-3000 EEK
- c) 3001-10 000 EEK
- d) enam kui 10 000 EEK

Äriühingu puhul:

- a) 1000 EEK
- b) 1001-5000 EEK
- c) 5001-10 000 EEK
- d) rohkem kui 10 000 EEK

4. Kas tuli ette ka juhtumeid, mil rakendasite sunniraha ühe juhtumi puhul mitu korda?

- a) jah
- b) ei

5. Kui Teil on andmeid, siis palun kirjutage, mitmel juhul rakendasite sunniraha mitmekordselt:

6. Kas Te oskate öelda, kas praeguseks hetkeks on Teie poolt määratud sunnirahad tasutud?