

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Ragne Rebane

**MAKSUKORRALDUSE SEADUSEST TULENEVATE
MAKSUKOHUSTUSLASE POOLT TASUMISELE
KUULUVATE INTRESSIDE ARVESTAMISE,
SISSENÕUDMISE JA AEGUMISEGA SEOTUD
PROBLEEMID**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Lillemets, MPA

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Aprill 2008
Töö pealkiri „Maksukorralduse seadusest tulenevate maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvate intresside arvestamise, sissenõudmise ja aegumisega seotud probleemid“.	
Töö autor: Ragne Rebane	allkiri:
Referaat Käesolev töö on kirjutatud teemal „Maksukorralduse seadusest tulenevate maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvate intresside arvestamise, sissenõudmise ja aegumisega seotud probleemid“. Lõputöö maht on 37 lehekülge. Kirjutatud on see eesti keeles. Materjali on kokku kasutatud 15 allikat. Lõputöö koostamisel on kasutatud kvalitatiivset meetodit. Kasutatud allikateks on maksundusealane kirjandus ja maksukorralduse seadus. Töö koosneb sissejuhatuses, kolmest peatükist ja kokkuvõttest. Esimeses peatükis käsitletakse maksukorralduse seadusest tulenevate intresside arvestamise põhimõtteid ja intresside arvestamise aegumise aspekte. Millistel alustel toimub intresside arvestamine ning millal intresside arvestamine aegub. Teises peatükis selgitatakse maksukorralduse seaduses sätestatud intresside sissenõudmise põhimõtteid ja otstarbekust ning intressinõude aegumise ja intresside mittearvestamisega seonduvat. Kolmandas peatükis analüüsitakse maksukorralduse seaduse muudatustest ja Riigikohtu lahenditest esile kerkinud praktilisi probleeme maksuhalduri vaatenurgast. Töö autor on püstitanud eesmärgi: anda ülevaade maksuintressidega seonduvast. Leida	

maksuintresside osas praktikas esinenud probleeme maksuhalduri vaatenurgast lähtuvalt. Analüüsida ja võrrelda teooriat ja praktikat, töötades läbi erinevaid maksundusealaseid materjale ja kohtulahendeid nimetatud valdkonnas. Esitada autoripoolsed võimalikud lahendused ja teha ettepanekud probleemide edasiseks vältimiseks.

Lõputöö autori arvates on antud teema aktuaalne kuna käesoleval ajal kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumise järel muudeti Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05.11.2002. a otsusega kehtetuks rahandusministri määrused, millega varasemalt kehtestati intresside määramise kord. Intresside määramise, sissenõudmise ja aegumistähtaegade osas puudub aga maksu- ja Tolliametil ühtne regulatsioon ja reeglistik, mille alusel maksuseaduseid üheselt tõlgendada ja norme kohaldada.

Võtmesõnad: maksukohustuslane, maksuhaldur, intress, intressi arvestamine, intressi sissenõudmine, aegumine.

Keywords: taxpayer, tax authority, interest, interest assessment, interest claim for payment, expiry deadline.

Säilitamise koht:

Kaitsmisele lubatud:

Juhendaja: Kerly Lillemets

allkiri:

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	5
1. MAKSUKORRALDUSE SEADUSEST TULENEVAD INTRESSID.....	8
1.1 Intresside arvestamise põhimõtted.....	10
1.2 Intresside arvestamise aegumine ja intressi mittearvestamine	11
2. MAKSUKORRALDUSE SEADUSEST TULENEVATE INTRESSIDE SISSENÕUDMINE	15
2.1 Intresside sissenõudmise põhimõtted ja otstarbekus	17
2.2 Intressinõude aegumine	19
3. MAKSUHALDURI VAATENURGAST TEKKINUD PROBLEEMIDE ANALÜÜS NING ETTEPANEKUD.....	20
3.1. Intresside arvestamise ja aegumisega seonduvad põhilised probleemid ja nende võimalikud lahendused	21
3.2 Intresside sissenõudmise ja sissenõude aegumisega seonduvad peamised probleemid ja võimalikud lahendused	27
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKAD	37

SISSEJUHATUS

Tänapäeva ühiskondlikus elukorralduses on maksud täiesti tavapärane nähtus. Maksud on eksisteerinud kogu teadaoleva ajaloo jooksul. Sama kaua, kui on olnud olemas organiseeritud valitsused, on olnud olemas ka maksud.

Maksustamist võib nimetada majanduslikuks korraldusvahendiks, mis annab riigile finantsjõu ning millest sõltub kogu riigi heaolu. Maksustamise abil saab mõjutada tarbimist, suurendada säästmist ning kujundada äriühingute ülesehitust.

Riigi ja kodanike vahelised suhted maksunduse valdkonnas on reguleeritud põhiseaduslikul tasandil, millest tulenevalt on maksude maksmine kodaniku üheks tähtsamaks kohustuseks riigi ees.

Kuna maksuõigus on avalik õigus ja kehtestatud avalikes huvides, siis on maksukohustuse õigeaegse ja kohase täitmise tagamise kohustus riigil. Maksu- ja tollipoliitika elluviimise ning selleks seaduste ja muude dokumentide ettevalmistamise eest vastutab Rahandusministeerium ning tema valitsemisalasse kuuluv Maksu- ja Tolliamet peab omakorda kindlustama maksude laekumise, arvestades tasumisele kuuluva maksusumma ja intressi ning pidades arvestust tasumisele kuuluvate riiklike ja muude rahaliste kohustuste täitmise üle.

Tulenevalt eelnevast on Eestis Maksu- ja Tolliametil- kui riiklike maksude maksuhalduril, maksude tasumise õigsuse kontrolli ja maksu määramise kõrval üheks põhikohustuseks ka maksuvõlgade sissenõudmine.

Maksuvõlg on maksukorralduse seaduse § 32 kohaselt maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma ning tähtpäevaks tasumata jäetud maksusummalt arvestatud intress. Maksuvõlgade sissenõudmise üldiseks eesmärgiks on tagada maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma või tähtpäevaks tasumata maksusummalt arvestatud intresside või muude maksuseadustest tulenevate rahaliste kohustuste operatiivne sissenõudmine.

Maksumenetluse sätted on koondatud maksukorralduse seadusesse, mille käesoleval ajal kehtiv regulatsioon võeti vastu 30. veebruaril 2002. aastal ning jõustus 1. juulil samal aastal.

Käesolevas töös keskendub autor nii maksukorralduse seadusest tuleneva rahalise kõrvalkohustuse – intresside – sissenõudmisele kui ka intresside arvestamise ja aegumise aspektidele. Olgugi, et maksukorralduse seadus näeb ette kahte liiki intresse – maksukohustuslase poolt riigile või kohalikule omavalitsusele makstavad intressid ja maksuhalduri poolt maksukohustuslasele makstavad intressid – käsitleb autor antud töös vaid maksukohustuslase poolt makstavaid intresse.

Autor peab antud teemat aktuaalseks, kuna praegu kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumise järel muudeti Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 05.11.2002. a otsusega kehtetuks Rahandusministri määrused, millega varasemalt kehtestati intresside määramise kord. Intresside määramise, sissenõudmise ja aegumistähtaegade osas puudub aga Maksu- ja Tolliametil ühtne regulatsioon ja reeglistik, mille alusel maksukorralduse seadust üheselt tõlgendada ja norme kohaldada.

Autori eesmärgiks töös on anda ülevaade maksuintresside määramise ja sissenõudmise põhimõtetest, otstarbekusest ning protsessist, selgitada asjassepuutuvaid seadusesätteid ning tuua välja enamlevinud küsimused ja probleemsed situatsioonid, mis on tingitud maksukorralduse seaduse erineval tõlgendamisel.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist, millest esimeses antakse ülevaade maksukorralduse seadusest tulenevate intresside arvestamise põhimõtetest ja intresside arvestamise aegumise aspektidest – millistel alustel toimub intresside arvestamine ning millal intresside arvestamine aegub. Räägitud on maksuintressi olemusest, intressi määrast ning intresside mitteamist.

Teises peatükis käsitleb autor maksukorralduse seadusest tulenevate intresside sissenõudmise põhimõtteid ja otstarbekust ning sissenõude ehk intressinõude aegumist.

Kolmandas peatükis analüüsib autor erinevaid probleeme maksuhalduri vaatenurgast, mis on tekkinud nii intresside arvestamise ja aegumisega kui ka nende sissenõudmise ja

sissenõude aegumisega, võrreldes teooriat ja praktikat ning töötades läbi erinevaid materjale ja kohtulahendeid nimetatud valdkonnas.

Töö lõpuks teeb autor tulemustest lähtuvalt järeldused ning püüab pakkuda välja omapoolseid lahendusi, mis korvaks Maksu- ja Tolliametile maksuintresside määramise, sissenõudmise ja aegumise kohaldamise ühtse regulatsiooni puudumise, aidates tulevikus autori poolt välja pakutud lahenduste kaasabil maksukorralduse seadust üheselt tõlgendada.

Töös püstitatud eesmärkide saavutamiseks kasutab autor kvalitatiivset meetodit läbi tulemuste tõlgendamise, tuues välja seaduse regulatsiooni ja Riigikohtu lahendite võrdluse maksuintresside arvestamise, sissenõudmise ja aegumistähtaegade osas, püüdes anda sellega ülevaate enamesinenud probleemidest ning esitades autoripoolsed võimalikud lahendused.

1. MAKSUKORRALDUSE SEADUSEST TULENEVAD INTRESSID

Maksukorralduse seadusest tulenev intress on maksuõigussuhtest tulenev kõrvalkohustus.¹ Nii nagu põhivõla tasumise puhul, lasub ka intressi tasumise kohustus maksukohustuslasel. Selline kohustus tuleneb maksukorralduse seaduse § 31 lg 1 p-st 5, mille kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tasuda lisaks muudele rahalistele kohustustele ka intress, sunniraha või asendustäitmise kulud².

Intress on maksukohustuse täitmisega viivitamise eest määratud rahaline lisamakse, millega hüvitatakse riigile maksude hilisemast laekumisest saamata jäänud tulu ning võlgnikult võetakse ära alusetult teenitud tulu.

Intresside määramise hetkel omab tähtsust põhivõla kehtivus. Kui puudub võlg, puudub ka intresside määramise vajadus. Kui maksusumma on valesti deklareeritud või üldse deklareerimata jäetud, siis määrab maksuhaldur tasumisele kuuluva maksusumma ja arvestab tasumata summalt intressi.

Maksukohustuste täitmata jätmine, mille korral määrab maksuhaldur maksukorralduse seaduse sätete kohaselt tasumisele kuuluva maksusumma ja arvestab tasumata summalt intressi, on siis kui:

- deklaratsiooni ei ole esitatud seadusega ettenähtud tähtpäevaks;
- maksukohustuslane on esitanud deklaratsioonis valeandmeid, mille tagajärjel tema poolt deklaratsioonis näidatud maksusumma või deklaratsiooni andmete alusel maksuhalduri arvutatud maksusumma on väiksem maksusummast, mis oleks tulnud tasuda vastavalt maksuseadusele;
- maksukohustuslane on esitanud valeandmeid, mille tagajärjel tema poolt arvutatud või tema poolt esitatud andmete alusel arvutatud tagastamisele kuuluv maksusumma on suurem maksuseaduse kohaselt tagastamisele kuuluvast summast.³

¹ Huberg, M jt. 2007. Eesti Maksuseadused kommenteeritud väljaanne, lk 28.

² Maksukorralduse seadus – RT I 2002,26,150, § 31 lg 2.

³ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 83 lg 1.

Tasumata maksusummal arvestatava intressi määraks on 0,06% päevas⁴. Maksuhalduril on õigus maksuvõla tasumise ajatamise korral vähendada intressi määrat kuni 50%, kuid seda üksnes edasiulatuvalt.

Maksuõigussuhtest tuleneva intressi eesmärgiks on riigi varaliste huvide kaitsmine ning maksumaksja ja maksu kinnipidaja motiveerimine rahaliste kohustuste õigeaegselt täitmiseks riigi ees.

Maksuintressil on nii kahju hüvitamise kui ka mõjutusvahendi funktsioon. Tsiviilõiguses nimetatakse sarnast kõrvalkohustust võlaõigusseaduses sätestatuna viivitusintressiks ehk viiviseks. Viivis on rahasumma, mida võlausaldaja võib nõuda võlgnikult rahalise kohustuse täitmisega viivitamise korral⁵.

Viivise määraks loetakse võlaõigusseaduse § 94 lg 1 kohaselt intressimäärat, milleks on poolaasta kaupa Euroopa Keskpanga põhirefinantseerimisoperatsioonidele kohaldatav viimane intressimäär enne iga aasta 1. jaanuari ja 1. juulit, kui seaduses või lepinguga ei ole ette nähtud teisiti⁶ ning millele lisandub seitse protsenti aastas⁷. Kui lepinguga on ette nähtud kõrgem intressimäär kui seadusjärgne viivisemäär, loetakse viivise määraks lepinguga ettenähtud intressimäär⁸.

Kuna intressikohustuse olemasolu ei eelda võlgniku süülist käitumist, ei ole tegemist mitte karistuse, vaid nagu juba eespool mainitud, mõjutusvahendiga, tagamaks maksumaksjate rahaliste kohustuste õigeaegset täitmist riigi ees.

Maksukorralduse seaduses nimetatud nõuded ja kohustused ning samuti rahaliseks kõrvalkohustuseks olev intress lõppevad:

- 1) tasumisega;
- 2) tagastusnõude täitmisega;
- 3) tasaarvestamisega;

⁴ Maksukorralduse seadus *op. cit.*, § 117.

⁵ Võlaõigusseadus – RT I 2002, 60, 374, § 113 lg 1.

⁶ *idem*, § 94 lg 1.

⁷ *idem*, § 113 lg 1.

⁸ *idem*, § 113 lg 1.

- 4) aegumisega;
- 5) maksuvõla kustutamisega;
- 6) muudel seadusega sätestatud juhtudel.⁹

1.1 Intresside arvestamise põhimõtted

Intressi arvestamise kohustus on maksukorralduse seadusest tulenevalt nii maksuhalduril kui ka maksukohustuslasel. Tasumise kohustus lasub maksukohustuslasel.

Maksukorralduse seaduse alusel maksavad intressi maksukohustuslased, kes on hilinenud maksu tasumisega või kellele on tagastatud alusetult enammakse. Enammakse võib tekkida näiteks siis, kui maksumaksja on eksinud maksudeklaratsioonis maksuarvestusega.

Eesti õiguses ei eristata intressi määramise seisukohast olukordi, kus maksumaksja viivitas deklareeritud maksusumma tasumisega ja olukordi, kus maksumaksja pani toime väärarvutuse ja deklareeris tegelikust väiksema summa. Mõlemal juhul määratakse intressid ühtemoodi ning ühesuguse määraga. Autori seisukohast on seesugune maksukohustuslaste ühesugune kohtlemine mõneti ebaõiglane ning samas ei anna see ka võimalust maksuhaldurile maksukohustuslaste õiglaseks kohtlemiseks, võttes arvesse maksukohustuse rikkumise põhjuseid ja isiku süülist käitumist.

Intressi arvestamine algab maksu tasumise või ülekandmise tähtpäevale järgnevast päevast kuni tasumise või tasaarvestamise päevani¹⁰. Kui maksukohustuslane ei tasu intresse, siis on maksuhalduril kohustus tasumata intressid maksumaksjalt sisse nõuda¹¹.

Intressi sissenõudmiseks esitab maksuhaldur intressinõude, mis võib olla iseseisev haldusakt (kui selles määratakse ainult intress), kuid intressinõudeks loetakse ka seda osa maksuotsusest, vastutusotsusest, tasaarvestamise otsusest või sundtäitmise hoiatusest, milles on arvestatud tasumisele kuuluv intressi summa. Maksuhaldur võib ise otsustada,

⁹ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 31 lg 3.

¹⁰ *idem*, § 115 lg 1.

¹¹ *idem*, § 115 lg 3.

kas nõuda intresse koos maksusummaga või eraldi. Iseseisev intressinõue esitatakse siis, kui maksusumma, millelt intressid arvutati, on tasutud.¹²

Intressinõudesse märgib maksuhaldur viivitatud päevade arvu, intressimäära, tasumisele kuuluva intressisumma, tasumise tähtaja ning sundtäitmise hoiatuse.

Intresse arvestatakse kõikide maksukohustuste ja enammaksete summalt¹³, mis tähendab, et kui maksumaksjal on mõne maksu osas enammakse ja teise maksuliigi osas samas summas võlgnevus, siis intressi ei arvestata. Summeeritud intressiarvestus toimub kõikide riiklike maksude kogusaldode osas.

Intressinõude järgi kohustuse täitmise tähtpäev ei tohi olla lühem kui 10 kalendripäeva haldusakti kättesaamise päevast alates.

1.2 Intresside arvestamise aegumine ja intressi mittearvestamine

Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on maksuõigussuhtest tulenevate kohustuste puhul ette nähtud aegumine. Maksukorralduse seaduses on sätestatud põhimaksu kõrval ka rahaliste kõrvalkohustuste aegumise reeglid. Maksunõude aegumine annab maksumaksjale kindlustunde, et teatud ajast alates ei ole talle võimalik täiendavaid maksusummasid määrata ja neid sisse nõuda.

Kui aegumistähtaja jooksul ei ole maksuhaldur maksusumma määramisest maksukohustuslast teavitanud, tekib maksukohustuslasel õiguspärane ootus eeldada, et maksusummat enam ei määrata.

Maksukorralduse seaduse § 118 lg 1 kohaselt on intresside arvestamise aegumistähtaeg 1 aasta, alates maksusumma või isikule alusetult tagastatud summa tasumise või tasaarvestamise päevast. Sellest tulenevalt hakatakse intressinõude esitamisel üheaastast aegumistähtaega arvestama alates maksusumma tasumise päevast.

¹² Lehis 2004, *op. cit.*, lk 201.

Tasumata või tasaarvestamata maksusummalt või riigi poolt isikule alusetult tagastatud summalt intressi arvestamise aegumisele kohaldatakse maksusumma määramise aegumistähtaegu.

Maksusumma määramise aegumistähtaeg on 3 aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise aegumistähtaeg on 6 aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise päevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati.¹⁴ Erandiks on siinkohal riiklikest maksudest maamaks ja raskeveokimaks, kuna nende maksude puhul ei lasu maksukohustuslasel deklareerimiskohustust. Maamaks on sissenõutav maks ja selle arvutamise kohustus on maksuhalduril. Maksukorralduse seaduse § 98 lg 2 kohaselt aegub nende maksude määramine ühe aastaga.

Kui maksusumma jäi määramata või määrati valesti maksukohustuslase poolt talle seadusega pandud kohustuse täitmatajätmise või mittenõuetekohase täitmise tõttu, on maksusumma aegumistähtaeg neli aastat.¹⁵

Kui intressi arvestamine on aegunud, ei saa intressinõuet enam esitada. Maksukorralduse seaduse §-s 118 kasutatud mõiste „intressi arvestamise aegumine” tähendab ka intresside määramise aegumist, milline järeldus tuleneb maksukorralduse seaduse § 115 lg-st 1, mis sätestab maksukohustuslase kohustuse arvestada ja tasuda intressi. Intressi arvestamise aegumisega lõpeb ka intressi tasumise kohustus, kuna intressi ei saa enam aegumise tõttu määrata. Maksukorralduse seaduse § 118 lg 1 järgi saab intressi määrata ühe aasta jooksul, arvates maksusumma tasumise või tasaarvestamise päevast. Seetõttu on oluline, kas ja millal maksusumma, s.t põhivõlg, tasuti. Maksukorralduse seaduse § 118 lg 2 alusel kohaldatakse tasumata või tasaarvestamata maksusumma alusel intressisumma määramise aegumisele maksusumma määramise aegumistähtaegasid. Võttes arvesse maksukorralduse seaduse § 98 lg-t 1, tuleb intressisumma määramise aegumise kindlakstegemiseks, samamoodi kui põhivõla puhul, arvestada intressisumma kujunemist kõigi asjassepuutuvate maksudeklaratsioonide esitamise tähtaegade järgi. See tähendab, et tuleb

¹³ Huberg 2007, *op. cit.*, lk 28.

¹⁴ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 98 lg 1.

¹⁵ *idem*, § 98 lg 2.

iga maksu osas eraldi kindlaks teha, millal ja millistes osades on põhivõlg tasatud. Sellel alusel intresside määramine aegub koos maksusumma määramise aegumisega.

Lisaks intresside määramise aegumisele annab maksukorralduse seadus ka regulatsiooni juhtudele, mille korral intressid maksuhalduri poolt arvestamata jäetakse ning millal intresside arvestamine peatub.

Intressi ei arvestata tähtpäevaks tasumata maksusummalt või selle osalt, mis on võrdne maksuhalduri poolt maksukohustuslasele käesoleva seaduse, maksuseaduse või tollieeskirjade alusel maksmisele või tagastamisele kuuluva maksusummaga.¹⁶

Kui maksuhaldur saatis maksukohustuslasest mitteolenevatel põhjustel nimetatud maksuteate või maamaksuteate hiljem kui 30 päeva enne maksu tasumise tähtpäeva, ei arvestata maksuteates märgitud summa tasumisel pärast maksu tasumise tähtpäeva intressi sama arvu päevade eest, mille võrra maksuhaldur viivitas maksuteate saatmisega.¹⁷

Maksukorralduse seaduse § 119 lg 5 sätestab, et juhul, kui maksukohustuslane on endast mitteolenevatel põhjustel vähemdeklareerinud ja -tasunud maksusumma, ei arvesta maksuhaldur intressi, kuid selleks peab maksukohustuslane esitama maksuhaldurile põhjendatud taotluse. Selline situatsioon võib ette tulla näiteks siis, kui maksuhalduri poolt on maksukohustuslasele antud kirjalikult eksitavat või ebaõiget teavet.

Intresside määramata ja sisse nõudmata jätmisel võib maksuhaldur kohaldada maksukorralduse seaduse §-st 100 tulenevaid maksu määramata ja sisse nõudmata jätmise sätteid. Eelnimetatud sätte kohaselt, maksu ei määrata ja ei nõuta sisse, kui maksusumma on väiksem kui 50 krooni¹⁸ ning juhul, kui maksuhaldur on kindlaks teinud, et määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma¹⁹.

Maksuhalduril on lisaks eelnimetatule õigus jätta maksusumma ka siis määramata ja sisse nõudmata, kui tema objektiivse hinnangu tulemusena näib maksusumma sissenõudmine

¹⁶ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 119 lg 2.

¹⁷ *idem*, § 119 lg 4.

¹⁸ *idem*, § 100 lg 1.

¹⁹ *idem*, § 110 lg 2.

maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning pankrotiavalduse esitamine ei näi otstarbekas.

Intressi arvestamine peatub krediidasutuse poolt tähtpäevaks täitmata maksukohustuselt krediidasutuse moratoriumi ajaks; maksukohustuslase pankroti väljakuulutamisel; tähtpäevaks täitmata maksukohustuselt, mille täitmine toimub vastavalt pankrotimenetluses kinnitatud ja kehtivale kompromissile ja pärandvaraga seotud tähtpäevaks täitmata maksukohustustelt pärandi avanemisest kuni pärandvara vastuvõtmiseni pärijate poolt.²⁰

Kui tasumata maksusummalt on maksuhalduri poolt arvestatud tasumisele kuuluv intress, kuid maksukohustuslane intressi ettenähtud tähtaja jooksul tasunud ei ole, alustab maksuhaldur intresside sundkorras sissenõudmist.

²⁰ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 119 lg 1.

2. MAKSUKORRALDUSE SEADUSEST TULENEVATE INTRESSIDE SISSENÕUDMINE

Maksuvõlgade sissenõudmine on maksuhalduri üheks põhikohustuseks, tagamaks maksukohustuslase poolt tähtpäevaks tasumata jäetud maksusumma või tähtpäevaks tasumata maksusummalt arvestatud intresside või muude maksuseadustest tulenevate rahaliste kohustuste operatiivne sissenõudmine.

Intressi sissenõudmiseks esitab maksuhaldur võlgnikule intressinõude. Intressinõudeks võib olla iseseisev haldusakt või osa maksuotsusest, vastutusotsusest, tasaarvestamise otsusest või sundtäitmise hoiatusest, milles on arvatud intressi summa²¹.

Intressinõudes näidatakse ära viivitatud päevade arv, intressimäär, tasumisele kuuluv intressisumma ja tasumise tähtaeg. Intressinõudes märgitud intresside tasumise tähtaeg ei või olla lühem kui 10 päeva alates intressinõude kättesaamisest. Intressinõudele kohaldatakse maksuotsuse kohta käivaid sätteid.

Kui maksuseaduses ei ole sätestatud teisiti, siis intressinõuet ei esitata, kui intressisumma on väiksem kui 50 krooni.²²

Maksuvõla, sealhulgas rahalise kõrvalkohustusena sätestatud intressivõla, sundtäitmine on lubatud, kui:

- 1) kohustuse täitmise tähtpäev on saabunud ning nõue on sissenõutav;
- 2) nõuet sisaldav haldusakt on maksukohustuslasele seadusega ettenähtud korras teatavaks tehtud;
- 3) maksuvõlg ei ole ajatatud;
- 4) maksuvõlg ei ole aegunud, kustutatud või muul alusel lõppenud;
- 5) haldusakti täitmist ei ole peatatud.²³

Maksuvõla ja muude rahaliste kohustuste sissenõudmise erisätteid sätestab maksukorralduse seaduse § 130 maksuhalduri täitetoimingute näol. Üldsätteid sisalduvad

²¹ Huberg 2007, *op. cit.*, lk 28.

²² Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 119 lg 3.

täitemenetluse seadustikus. Põhiliseks erisuseks erisätte puhul on see, et teatud täitetoimingute tegemise õigus on antud maksuhaldurile. Varasem (enne 1. juulit 2002. aastat kehtinud) maksukorralduse seadus lubas maksuhalduril arestida pangakontosid ja pöörata sissenõuet pangakontol olevale rahale. 1. juulil 2002. aastal jõustunud ning praegu kehtiva maksukorralduse seadusega on maksuhaldurile antud lisaks õigus keelumärgete ja arestide kandmiseks vararegistrisse, mis muudab maksuvõlgade sissenõudmise operatiivsemaks ja tulemuslikumaks²⁴. Vara müügi õigust maksuhalduril ei ole. See õigus on ainult kohtutäituril.

Intressinõude võib esitada maksuotsuses, vastutusotsuses, tasaarvestamise otsuses või hoiatuses üheaegselt maksusumma määramise, tasaarvestamise või sissenõudmisega. Kui maksuvõlg nõutakse sisse sundtäitmise korras, arvestab intressi täitemenetlust läbiviiv maksuhaldur või kohtutäitur.

Maksuhalduri poolt alustatud täitemenetlust jätkab kohtutäitur siis, kui maksukorralduse seaduses sätestatud pädevuse piires ei ole maksuhalduri poolt teostatud täitetoimingud maksumaksja maksuvõlgade sissenõudemenetluses tulemusi andnud.

Juhul, kui maksuhalduri täitetoimingud on tulemusteta ja maksuhaldur annab sissenõude menetluse üle kohtutäiturile, toimub maksuvõla, intresside, sunniraha, asendustäitmise kulude ning samuti maksuhalduri poolt määratud trahvide sundtäitmine täitemenetluse seadustikus sätestatud korras²⁵. Täitemenetluse seadustiku kohaselt korraldavad täitedokumentide täitmist kohtutäituriid.²⁶ Kohtutäitur peab oma ametit enda nimel ja vastutusel vaba elukutsena. Kohtutäitur ei ole ettevõtja ega riigiametnik.²⁷

Täitemenetlusest saadud raha jaotamisel loetakse võlgniku võlast esmajärjekorras kustutatuks tema kanda olevad kulutused, seejärel sissenõutavad kõrvalnõuded ning lõpuks põhivõlg ja arestimise järel arvestatud intressid.²⁸ Sissenõude suurus nähtub täitedokumentidest.

²³ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 128 lg 2.

²⁴ Lehis 2004, *op. cit.*, lk 185.

²⁵ *idem*, lk 184.

²⁶ Täitemenetluse seadustik – RT I 2005, 27, 198, § 3 lg 1.

²⁷ Kohtutäituri seadus – RT I 2001, 16, 69, § 2 lg 2.

Kui maksuvõlglane pankrotistub, toimub kõikide võlgade sissenõudmine pankrotimenetluses sätestatud korras. Siinkohal peab autor vajalikuks ära mainida asjaolu, et maksuvõlgade sundtäitmise osas on võlgniku kaitseks maksukorralduse seaduse § 133 lg 3 kujul sisse viidud pankrotiavalduse esitamise piirang. Selle sätte kohaselt võib maksuhaldur esitada pankrotiavalduse maksukohustuslase pankroti väljakuulutamiseks alles pärast seda, kui maksuhalduri või kohtutäituri poolt sooritatud täitetoimingute tulemusel ei ole õnnestunud maksuvõlga sisse nõuda.

Maksumaksja õiguste kaitseks on maksukorralduse seaduses sätestatud piirang, mille kohaselt võib maksuhaldur anda maksuvõla sissenõudmise kohtutäituri menetlusse alles pärast seda, kui maksuhalduri sooritatud täitetoimingud ei ole andnud tulemusi. Piirangu eesmärk on vältida liigseid kulusi, kuna kohtutäituri ametitoimingud on tasulised, kuid maksuhalduri omad mitte.

2.1 Intresside sissenõudmise põhimõtted ja otstarbekus

Maksuhalduri ülesanded on sätestatud maksukorralduse seaduse §-s 10, milleks on kontrollida maksukorralduse seaduse ja maksuseaduste täitmist ning eelkõige maksude tasumise õigsust. Maksukorralduse seadus ning maksuseadused näevad ette mitmesuguseid kohustusi, mille mittetäitmisel jääb üldjuhul tasumata ka maks. Näiteks, kui maksukohustuslane jätab esitamata maksudeklaratsiooni. Sellest tulenevalt kontrollib maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kindlakstegemise eesmärgil maksuseadustega sätestatud kohustuste täitmist. Maksusumma deklareerimise ja vähesemal tasumisel on maksuhalduri kohustuseks kontrollida maksumaksja maksuarvestuse õigsust ja vajadusel määrata maksusumma ning arvestada tasumata maksusummalt intress ning need seadusega kooskõlas sisse nõuda.

Maksukorralduse seaduse § 128 lg 2 p 2 alusel on maksuvõla sundtäitmine lubatud pärast maksu- ja intressinõuet sisaldava haldusakti maksukohustuslasele teatavaks tegemist, millest tulenevalt saab järeldada, et sundtäitmise hoiatust saab anda vaid pärast sissenõutava maksu- ja intressisumma määramist.

²⁸ Täitemenetluse seadustik, *op. cit.*, § 56 lg 2.

Maksumenetluse põhimõtete kohaselt nõuab maksuhaldur maksuvõlglaselt esmajärjekorras sisse maksusumma ja alles seejärel maksuintressid. Kui koos maksuvõlga sundtäidetakse ka muid maksukorralduse seadusest tulenevaid rahalisi kohustusi, on maksumenetluse põhimõtetest tulenev võlgade sissenõudmine kehtiva maksukorralduse seaduse kohaselt järgmine: maksusumma, intress, sunniraha, rahatrahv ning seejärel asendustäitmise kulud.

Vajaduse korral peab maksuhaldur maksude laekumise tagamiseks rakendama sanktsioone. Sanktsioneeriva iseloomuga sundtäitmise täitetoiminguteks on tulenevalt maksukorralduse seaduse §-st 130 maksuhalduri õigus taotleda kinnisasja võõrandamise keelumärke kandmist kinnistusraamatusse, ehitise kui vallasasja võõrandamise keelumärke kandmist hooneregistrisse, sõiduvahendi keelumärke kandmist vastavasse registrisse, laeva võõrandamise keelumärke kandmist laevakinnistusraamatusse, anda korraldus väärtpaberite või väärtpaberikonto blokeerimiseks ning pöörata sissenõue rahalistele nõuetele ja varalistele õigustele.

Kui sundtäitmise tulemusel saadud rahast ei piisa kõigi maksunõuete rahuldamiseks, arvestatakse sundtäitmise tulemusel laekunud summad erinevate maksude katteks võrdeliselt nende osas olevate nõuete suurusega. Sundtäitmise tulemusel laekunud kuni 1000-kroonise summa võib kanda maksukohustuste katteks nende tekkimise järjekorras²⁹. Maksuhalduril on õigus loobuda sundtäimisest, kui sundtäimisega seotud kulud ületavad sissenõutava summa.

Riikliku maksu haldur võib sundkorras sisse nõuda valla- või linnaasutuste riikliku maksu võlga. Riigiasutuse maksuvõla korral pöördutakse asja lahendamiseks riigiasutuse üle teenistuslikku järelevalvet teostava haldusorgani poole.³⁰

Intressinõude esitamine on küll otseselt seotud sundtäimisega, kuid selle nõude esitamisega sundtäitmine veel ei alga. Kui maksukohustuslane ei tasu intressivõlga intressinõudes märgitud aja jooksul, alustab maksuhaldur võla sundkorras sissenõudmist tuginedes maksukorralduse seaduse § 130 lg-le 1, mis sätestab maksuhalduri täitetoimingud. Intressinõuet esitamata sundtäitmist alustada ei saa.

²⁹ Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 128 lg 5.

³⁰ *idem*, § 128 lg 7.

Maksukorralduse seaduse § 132 lg 1 piirab sundtäitmise aegumise ajalist kestvust seitsme aastaga. Sama paragrahvi lõige 2 sätestab aga aegumispiirangu sundtäitmise alustamise osas.

2.2 Intressinõude aegumine

Põhivõla tasumata jätmisel saab intressinõuet esitada maksusumma määramise tähtaja jooksul,³¹ milleks on maksukorralduse seaduse §-st 98 tulenevalt vastavalt üks, kolm, neli ja kuus aastat.

Intressinõude kui kõrvalkohustuse, sissenõudmise aegumistähtaja algust hakatakse arvestama kohustuse täitmise tähtpäeva saabumise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist.³² Sellisel intresside sissenõudmise aegumistähtaja arvestamisel peetakse silmas tavapärasest olukorda, kus lõpliku intressivõla sundtäitmine toimub pärast põhivõla tasumist³³ ning intressinõue on iseseisev.

Iseseisva intressinõude esitamise puhul kehtib üheaastane aegumistähtaeg alates maksusumma tasumise päevast ning intresside sissenõudmine aegub samuti ühe aastaga. Kui intress määratakse aga koos maksusummaga, siis kehtivad intressi määramisel ja sissenõudmisel samad aegumistähtajad, mis maksusumma puhul.³⁴

Kuigi maksukorralduse seaduse § 128 lg 5 järgi ei ole intresside sissenõudmine lubatud enne maksusumma tasumist, esineb praktikas intresside sissenõudmist nii iseseisva nõudena, kus põhivõlg on tasutud, kui ka intressinõudena koos põhivõla sissenõudmisega. Selline põhimõte tuleneb maksumenetluses maksunõuete- ja kohustuste rahuldamise järjekorrast, mille kohaselt nõutakse esmalt sisse maksusumma ja alles seejärel kõrvalkohustused.

³¹ Maksukorralduse seaduse seletuskiri, § 118.

³² Maksukorralduse seadus, *op. cit.*, § 132 lg 2.

³³ 3-3-1-7-06 - www.riigikohus.ee.

³⁴ Lehis 2004, *op. cit.*, lk 201.

3. MAKSUHALDURI VAATENURGAST TEKKINUD PROBLEEMIDE ANALÜÜS NING ETTEPANEKUD

Maksuhalduri vaatenurgast esilekerkinud probleemide analüüsimiseks kasutab autor praktikas esinenud situatsioonide võrdlust maksukorralduse seaduse muutmise eelnõu ja Riigikohtu lahendite näol. Eesti Vabariigi õigussüsteemis on Riigikohtu lahendid lõplikud ning edasikaebamisele ei kuulu. Sellest tuleneb ka arusaam ning põhimõte, et Riigikohtu lahendid on Eesti õigussüsteemis kohtupretsedendiks ning suurel määral seaduste jõuga võrdväärised.

Riigikohtu halduskolleegium on lahendanud palju erinevaid kohtuvaidluseid, mille sisuks on olnud maksuintresside määramine, nende sissenõudmine ning aegumine. Töös esiletoodud probleemide ilmestamiseks ning praktikaga sidumiseks toob autor välja mõned Riigikohtu lahendid, millest autori arvates nähtub probleemi lahendus ning milliseid lahendeid järgides saavad maksuhaldurid oma töös seniesinenud probleeme vältida. Jätkuvalt tuleb arvesse võtta maksuintresside küsimustes Riigikohtu lahendites esitatud kolleegiumi seisukohti ning lõppjäreldusi.

Üldpildis võib nimetada kõige suuremaks ühiskondlikuks probleemiks maksuvõlgade (sh intressivõlgade) tekkimist. Käesolevas töös kirjutatule ja läbitöötatud materjalidest nähtuvale tuginedes ning maksuintressidele keskendudes järeldeb autor, et üheks suurimaks probleemiks on kujunenud maksuintressivõlad, mis on tekkinud enne maksukorralduse seaduse jõustumist 1. juulil 2002. aastal, ning millede sissenõudmist on alustatud enne 1. juulit 2002. aastat ning jätkatud hetkel kehtiva maksukorralduse seaduse alusel või on alustatud sissenõudmist hetkel kehtiva maksukorralduse seaduse kehtivuse ajal s.o peale 1. juulit 2002.

Intresside määramise ja aegumisega seotud probleemide üheks peamiseks põhjuseks võib nimetada 2002. aastal tehtud maksukorralduse seaduse muudatust intresside määramise osas ning sellele järgnenud Riigikohtu lahendit. Riigikohus tunnistas põhiseaduslikkuse järelevalve asjas 3-4-1-8-02 põhiseadusevastaseks maksukorralduse seaduse varasema redaktsiooni § 28 lõike 4 ja nelja sellele lõikele tugineva määruse sätteid osas, millega rahandusminister kehtestas aastatel 1996-2002 intressimäära maksuvõla eest. Riigikohus

juhindus põhiseaduse §-st 113, mille kohaselt maksuõigussuhte elemendid tuleb sätestada seadusega, mitte täitevvõimu üldaktiga³⁵.

Selline oluline muudatus mõjutab riiklikku maksuhaldurit ning sundis teda kontsentreeruma aspektidele ja seadusesätetele, mis olid varasemalt reguleeritud rahandusministri määrusega. Maksuhaldurid seisid silmitsi küsimusega, kas enne Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi eelnimetatud otsuse jõustumist määratud ja tasutud intressid kuuluvad tagastamisele, kuna intresside määramise ja tasumise aluseks olnud dokument on nüüdsest seadusega vastuolus? Varasemast enam tuli hakata intresside määramise, sissenõudmise ning aegumise osas tähelepanu pöörama seadusesätete tõlgendamisele, mis on põhjustanud aegumistähtaegade väärarvestusi või on intressinõue üldse esitamata jäänud.

3.1. Intresside arvestamise ja aegumisega seonduvad põhilised probleemid ja nende võimalikud lahendused

Esmajärjekorras peab autor vajalikuks nimetada probleemse kohana intresside määramise juures asjaolu, et Eesti õigussüsteem ei erista intresside määramisel olukordi, mil maksukohustuslane viivitas deklareeritud maksusumma tasumisega ning millal deklareeris tegelikust väiksema maksusumma. Mõlemal juhul on intressi määr ühesugune.

Autori arvates on seesugune ühetaoline maksukohustuslaste kohtlemine mõnevõrra ebaõiglane, kuna esimesel juhul on tegemist 100%liselt tahtlusega, kuid teisel juhul võib tegemist olla ka puhtalt inimliku eksitusega, mille tõttu sai deklareeritud tegelikkusest väiksem maksusumma. Ometi koheldakse neid situatsioone maksukorralduse seadusest tulenevalt ühetaoliselt. Tahtlikul maksude tasumisega viivitamisel peaks intresside määramine olema karistuslikuma iseloomuga, kui deklaratsiooni mitteesitamine, hilisem esitamine või tegelikkusest väiksema maksusumma deklareerimine ning sellest tulenevalt võiks autori arvates ka intressi määr olla olulisel määral suurem, kui deklaratsiooni hilisemal esitamisel, esitamata jätmisel või vale maksusumma deklareerimisel.

³⁵ Pülvik, I. 2002. Põhiseadusevastase määruse alusel tasutud maksuintressi tagastusnõue – Juridica X 2002,

Kuna maksukorralduse seadus ei anna maksuhalduritele võimalust määrata intresse erinevate määrade järgi, võttes arvesse maksukohustuslase isikut, oleks autori arvates maksukohustuslaste õiglase kohtlemise võimaluseks maksukorralduse seaduse muutmine intresside määramise ja selle määra osas.

Maksu- ja Tolliameti poolt on käesoleva töö kirjutamise hetkel esitatud Rahandusministeeriumile maksukorralduse seaduse muutmise ettepanek, mis lahendaks autori arvates ka püstitatud küsimuse maksukohustuslaste õiglase kohtlemise osas. Nimelt nähtub Maksu- ja Tolliameti poolt maksukorralduse seaduse muudatusettepanekutest, et kavas on maksukorralduse seadusesse sisse viia uus õigusinstitutsioon - viivitustasu.

Muudatusettepanekute kohaselt määratakse viivitustasu maksukohustuslasele, kes ei täitnud maksudeklaratsiooni esitamise kohustust või ei teinud seda tähtaegselt, millest tulenevalt on viivitustasu määramine seotud vaid maksudeklaratsioonide esitamise kohustuse rikkumisega, mitte aga määratud maksusumma mittetasumisega. Maksuhaldur võib viivitustasu jätta määramata, kui kohustuse rikkumine on vabandatav. Intresside määramine jääks peale nimetatud seadusemuudatuse vastuvõtmist tähtpäevaks tasumata jäänud maksusummade puhuks.³⁶

Autori seisukohtade kohaselt tõmbab seesugune muudatus piiri maksukohustuslaste vahele, kes on teadlikult jätnud maksusumma tasumata ja neile, kes on jätnud deklaratsiooni esitamata, teinud seda hiljem, või deklareerinud tegelikust väiksema maksusumma. Võttes arvesse asjaolu, et viivitustasu määramine toimub maksuhalduri poolt diskretsiooniotsusena, annab see talle võimaluse viivitustasu määramise otsustamisel hinnata maksukohustuslase varasemat ning isiku süülist käitumist. Hetkel kehtiv intresside määramise regulatsioon seda võimalust maksuhaldurile ei anna.

Seadusemuudatuse ettepaneku kohaselt ei ole viivitustasul kindlat määra, vaid see võib olla kuni 10% maksustamisperiodil seaduse alusel tekkinud maksukohustusest, kuid mitte rohkem kui 250 000 krooni. Viivitustasu määramise puhul arvestab maksuhaldur maksukohustuslase deklaratsiooni esitamisega viivitatud aega, tasumisele kuuluva maksusumma suurust, deklaratsiooni hilinemisega esitamise abil saavutatud majanduslikke

lk 702.

³⁶ Maksu- ja Tolliamet. 2008. Maksukorralduse seaduse muudatusettepanekud. Tallinn: Maksu- ja Tolliamet.

eeliseid, maksukohustuslase varasemat käitumist ning isiku süü raskust kohustuse rikkumisel.³⁷

Selline muudatus annab autori arvates maksuhaldurile võimaluse kohelda maksukohustuslasi õiglaselt, hinnates nende käitumist maksusummade deklareerimisel või deklareerimata jätmisel. Viivitustasu maksukorralduse seadusesse sisseviimine võib olla küll maksukohustuslaste mitteühetaolise kohtlemisena, kuid samas oleks see õiglane eelkõige just nende maksukohustuslaste suhtes, kes ei ole maksusummat tahtlikult deklareerimata jätnud või tasumisele kuuluvast väiksema maksusumma deklareerinud.

Viivitustasu eelisenä toob autor välja asjaolu, et muudatusettepaneku kohaselt on viivitustasule seatud piirmääraks 250 000 krooni, samas kui intresside puhul piirmäär ei ole kehtestatud.

Autor on seisukohal, et seesugune maksukorralduse seaduse muutmine on põhjendatud. Samas on see muudatus viivitustasu sisseviimiseks positiivseks märgiks maksukohustuslastele, kes on rikkunud vaid kaasaaitamiskohustust maksudeklaratsioonide esitamata jätmise või hilinemisega esitamise näol. Seaduse muutmine annab maksuhaldurile võimaluse kohelda erinevalt maksukohustuslasi, kes on rikkunud deklaratsiooni esitamise kohustust ning kes on jätnud tasumisele kuuluva maksusumma tasumata, võttes arvesse rikkumise raskusastet. Hetkel kehtiv maksukorralduse seadus sellist maksukohustuslaste eristamist ei võimalda.

Viivitustasu sisseviimisega maksukorralduse seadusesse paraneks autori arvates oluliselt maksumenetlus ja maksukohustuslaste maksekäitumine, kuna viivitustasu on maksuhaldurile sunnivahendiks teatud käitumise tagamiseks. Autor nõustub viivitustasu sisseviimise muudatusettepanekutega ning leiab, et need on põhjendatud nii maksuhalduri kui ka maksukohustuslase vaatenurgast.

Lisaks eelnimetatud probleemile väidab autor, et praktikas esinenud intresside määramisel esinenud teine probleem on tingitud Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 5. novembri 2002. a lahendist nr 3-4-1-8-02, millega muutus intresside määramise kord ja

³⁷ Maksu- ja Tolliamet 2008, *op. cit.*

selle seaduslikud alused ning intresside aegumisega seonduvate probleemide põhjuseid tuleb otsida käesoleval ajal kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumisest 1. juulil 2002. aastal ning selle seadusemuudatustele üleminekust varemkehtinud seaduselt.

Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 5. novembri 2002. a otsusega nr 3-4-1-8-02 tunnistati põhiseadusevastaseks maksukorralduse seaduse varem kehtinud redaktsiooni § 28 lg 4 osas, millega sama paragrahvi esimeses lõikes sätestatud intressimäär kehtestab rahandusminister. Põhiseadusevastaseks tunnistati ka selle sätte alusel välja antud määrused osas, millega rahandusminister kehtestas aastateks 1996-2002 intressimäär maksuvõla eest.³⁸

Maksukorralduse seaduse § 163 muutmise seadusega (RT I 2003, 48, 341) täiendati maksukorralduse seaduse § 163 lõikega 2¹ järgmises sõnastuses: "(2¹) Enne käesoleva seaduse jõustumist kehtinud õigusaktidest tulenenud ja tähtpäevaks tasumata maksusummal arvestatud intressi maksmisest ei teki maksukohustuslasel õigust kahju hüvitamisele. Pärast 2002. aasta 5. novembrit maksuhalduri poolt esitatud intressinõuded käesoleva seaduse jõustumisele eelnenud ajavahemiku eest on kehtetud. Kõik muud kehtivad intressinõuded kuuluvad täitmisele."³⁹

Seonduvalt sellega on Riigikohus oma lahendites selgitanud, et selle sätte kohaldamisel on oluline, kas maksukohustuslane on intressinõude vaidlustanud või mitte. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi eelviidatud otsus ei anna maksumaksjale õigust taotleda enne 5. novembrit 2002. a tasutud maksuintresside tagastamist, kui maksumaksja ei ole tähtaegselt intresside määramist vaidlustanud⁴⁰.

Intresside määramise aegumise kohaldamise seisukohast nähtub Riigikohtu halduskolleegiumi lahendist nr 3-3-1-7-06, et maksuhalduri 2000. a ettekirjutusega kohustati maksukohustuslast tasuma maksuvõlg. Põhivõlg sai selle ettekirjutuse kohaselt maksukohustuslase poolt tasutud, kuid maksuhalduri ettekirjutus on suunatud eeskätt intressivõlale, mis on tekkinud enne 1. juulit 2002 ja mis jäi 2000. aasta ettekirjutuses esitatud nõude kohaselt tasumata. 2005. aastal esitas maksuhaldur uue, samasisulise

³⁸ 3-3-1-30-07 – www.riigikohus.ee.

³⁹ Maksukorralduse seaduse § 163 muutmise seadus – RT I 2003, 48, 341.

⁴⁰ 3-3-1-30-07, *op. cit.*

korralduse. Maksukorralduse seaduse § 164 lg 1 alusel tuleb intressivõlg sisse nõuda kehtiva maksukorralduse seaduse alusel. Kohtulahendist nähtub, et maksukohustuslase seisukohtade kohaselt kuulub korraldus tühistamisele, kuna enne sundtäitmist ei ole maksuhalduri poolt esitatud intressinõuet ning korraldusest ei nähtu intressiarvestust, pööramata tähelepanu sellele, et 2005. aastal esitatud korraldus põhineb varasemale, 2000. aasta ettekirjutusele.

Kui maksusumma on tasutud, peavad intressid olema lõplikult arvatud ja seepärast on intressinõude esitamise aegumise üheaastane tähtaeg piisav. Seega on selles ja analoogilistes asjades oluline, kas ja millal maksusumma, s.t põhivõlg, tasuti. Konkreetsetes asjas pole tuvastatud, millal põhivõlg on tasutud. Ringkonnakohtu protokollist nähtub, et põhivõla viimane osa tasuti 2002. aasta teisel poolel. Seega aegus maksukorralduse seaduse § 118 lg 1 alusel lõpliku intressisumma määramine hiljemalt 2003. a lõpuks.⁴¹

Riigikohtu halduskolleegiumi seisukohtade kohaselt on põhjendatud asjaolu, et 2000. aasta maksuhalduri ettekirjutusega määratud intresside suurenemine ei lõppenud, kuna ettekirjutuse tegemise ajal oli põhivõlg tasumata. Seoses sellega, et edasine intresside arvestus kuni põhivõla tasumiseni on ebaselge, on Riigikohtu halduskolleegium seisukohal, et nimetatud asjas on alusetult lõpetatud intresside arvestus ja jäetud intressid määramata⁴², tuginedes oma järeldustes viimatinimetatud maksukorralduse seaduse sättele.

1-aastane aegumistähtaaja ettepanek on tehtud ka Maksu- ja Tolliameti poolt töö käesolevas peatükis eelpool nimetatud viivitustasu aegumise kohaldamiseks. Ettepaneku kohaselt hakatakse arvestama viivitustasu aegumise algust esitamata maksudeklaratsiooni esitamisest või selle parandamisest. Juhul, kui maksuhaldur määrab tasumisele kuuluva maksusumma enne deklaratsiooni esitamise kohustuse täitmist, aegub viivitustasu määramise õigus 1 aastaga, arvates maksuotsuse tegemisest. Viivitustasu määramise aegumistähtaaja muudatuse sisseviimise kohaselt on eesmärgiks sätestada maksukorralduse seaduses aegumise peatumise alus, mille kohaselt peatub aegumine üheks aastaks, kui maksukohustuslane esitab maksudeklaratsiooni või parandab seda vähem kui aasta enne maksusumma määramise aegumistähtaaja saabumist.

⁴¹ 3-3-1-7-06, *op. cit.*

⁴² *ibid.*

Selline võimalus tagab maksuhaldurile õiguse kontrollida maksudeklaratsiooni või selle parandamist ka siis, kui see esitatakse vahetult enne aegumistähtaja saabumist. Kuna hetkel kehtiva maksukorralduse seadus sellist õigust ei sätesta, on maksuhalduril seadusest tulenevate kohustuste täitmine teatud juhtudel seoses aegumise peatse saabumisega kas oluliselt raskendatud või isegi võimatu.⁴³

Aegumise mõistmiseks on oluline vahet teha ka ühelt poolt nõude esitamise või kohustuse tuvastamise aegumisel ja teiselt poolt õiguslikult siduvalt tuvastatud (maksu määramise) õiguse või kohustuse täitmise aegumisel. Üldjuhul on maksu määramine lubatud kolmeaastase tähtaja jooksul, maksu tahtliku tasumata jätmise korral aga kuue aasta jooksul.⁴⁴ Ning kuigi maksukorralduse seadus annab aegumistähtaja kohaldamisel ka võimaluse kohaldada intresside määramisele maksusumma määramise aegumistähtaegu, ei ole antud ja ka analoogilistes situatsioonides intressi määramisele kohaldatav maksusumma määramise kolmeaastane tähtaeg, kuna maksukohustuslase poolt on põhivõlg tasutud ja tasumisele kuulub ainult intressivõlg.

Intresside määramise kolmeaastane aegumistähtaeg kajastub Riigikohtu halduskolleegiumi lahendis nr 3-3-1-44-07, mille kohaselt maksukohustuslane deklareeris käibemaksu valel maksustamisperioodil, s.t esitas peale revisjoni väljaselgitatud deklareeritava käibemaksu summa parandatud deklaratsioonina. Tuginedes maksukorralduse seaduse §-dele 92 ja 95 on Riigikohtu halduskolleegium seisukohal, et kui maksukohustuslane on esitanud maksudeklaratsioonis väärandmeid, mille tulemusena on maksuhalduril õigus määrata maksuotsusega täiendavalt tasumisele kuuluv maksusumma, tuleb intresside aegumisele kohaldada maksukorralduse seaduse § 118 lg-t 2, mille kohaselt määratakse intressid sama tähtaja jooksul, mis kehtib maksusumma määramisele⁴⁵. Sellises situatsioonis on maksuhalduri poolt määratud kolmeaastane aegumistähtaeg intressinõudele õiguspärane ning põhjendatud.

Intresside määramise aegumisele tuleb kohaldada maksusumma määramise aegumistähtaegasid ka siis, kui maksumaksja deklareerib maksusumma küll õiges suuruses, kuid valel perioodil. Ka sellisel juhtumil on maksudeklaratsioonis esitatud

⁴³ Maksu- ja Tolliamet 2008, *op. cit.*

⁴⁴ 3-3-1-89-06 - www.riigikohus.ee.

⁴⁵ 3-3-1-44-07 - www.riigikohus.ee.

valeandmeid, mis kajastavad maksukohustuse ebaõiget täitmist, sest varasemal maksustamisperioodil deklareeriti maksukohustust seadusega sätestatust väiksemana ning hilisemal maksustamisperioodil deklareeriti maksukohustust seadusega sätestatust suuremana. Sellise rikkumise avastamise korral on maksuhalduril tulenevalt maksukorralduse seadusest õigus teha maksuotsus, milles tuvastatakse maksukohustuse tekkimise õige aeg ning tulenevalt uurimispõhimõttest tasaarvestatakse tuvastatud maksuvõlg samas menetluses tuvastatava enamaksega.⁴⁶

Eeltoodust tulenevalt märgib autor, et intressi määramise ja selle aegumisega seotud lahkkelide vähendamise üheks võimaluseks on maksukorralduse seaduse muutmine selle mõistetavuse ja tõlgendamise selgemaks muutmise eesmärgil. Autori arvates on seda ka eelpool nimetatud viivitustasu sisseviimine. Lisaks tuleb maksuhalduril jälgida senist ja tulevast Riigikohtu praktikat maksuvaidluste osas. Riigikohtu lahendite järgimisel saab ühtse ülevaate, kuidas ühte või teist seaduse sätet tõlgendada ning millist sätet analoogsete situatsioonide korral kohaldada.

3.2 Intresside sissenõudmise ja sissenõude aegumisega seonduvad peamised probleemid ja võimalikud lahendused

Tulenevalt intresside määramise ja intresside sissenõudmise aegumisest on üheks põhiliseks kitsaskohaks maksuhalduri seas küsimus, kas intressinõuete sundtäitmine aegub ühe või seitsme aasta jooksul. Probleeme tekitavad juhtumid, kus intress on määratud iseseisva nõudena või koos põhivõla tasumise kohustusega ning mis on tekkinud enne hetkel kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumist 1. juulil 2002. aastal, kuid millede sissenõudmist on alustatud kas enne 1. juulit 2002. a ning jätkatud peale kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumist või on alustatud sissenõudmist pärast kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumist s.o peale 1. juulit 2002.a.

Kuigi maksukorralduse seaduse § 165 lg 3 puudutab intressi määramise aegumist ning on rakendussätteks maksukorralduse seaduse § 118 lg-le 1, tuleb analoogia korras sama sätet kohaldada ka maksukorralduse seaduse § 132 lg 2 rakendamiseks. Sellest järeldub, et

⁴⁶ 3-3-1-44-07, *op. cit.*

enne 1. juulit 2002. a esitatud intressinõuete sundtäitmise üheaastane aegumistähtaeg lõppes 1. juulil 2003. a⁴⁷. Pärast nimetatud kuupäeva tasutud intressid tuleb tagastada⁴⁸.

Intressivõla sundtäitmist ja selle aegumist on käsitlenud ka Riigikohtu halduskolleegium erinevates lahendites, milledest autori arvates olulisemad autor läbi töötas ning töö ilmestamise ning põhiseisukohtade kinnitamise eesmärgil käesolevas töös lahti seletab.

Halduskolleegiumi seisukohtade kohaselt on lahendis nr 3-3-1-7-06 põhjendatud asjaolu, et 2000. aasta maksuhalduri ettekirjutusega määratud intresside suurenemine ei lõppenud, kuna ettekirjutuse tegemise ajal oli põhivõlg tasumata. Kuna edasine intresside arvestus kuni põhivõla tasumiseni on ebaselge, on Riigikohtu halduskolleegium seisukohal, et nimetatud asjas on alusetult lõpetatud intresside arvestus ja jäetud intressid määramata⁴⁹, tuginedes oma järeldustes maksukorralduse seaduse § 118 lg-le 1.

Käesoleva töö punktis 3.1 käsitletud Riigikohtu halduskolleegiumi lahend nr 3-3-1-7-06 kirjeldab juhtumit, kus maksuhaldur jättis maksuvõlalt intressid lõplikult määramata. Lahendis loeb Riigikohus maksukorralduse seaduse § 132 lg 2 kohaldamisel maksuhalduri 2000. aasta ettekirjutusega esitatud intressinõuet lõplikuks ja leiab, et selle nõude sundtäitmise tähtaega tuleb hakata lugema alates kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumisele järgneva aasta 1. jaanuarist, s.o 2003. aasta 1. jaanuarist, sest põhivõlg tasuti 2002. aastal⁵⁰. Sellest tulenevalt aegunuks sundtäitmine 31. detsembril 2003. a, s.o enne maksuhalduri 2005. aasta korralduse tegemist, seega on maksuhalduri korraldus õigusvastane.⁵¹ Autor leiab, et Riigikohtu seisukoht nimetatud vaidluses on põhjendatud, tuginedes menetluses tuvastatud asjaoludele.

Sarnases vaidluses leiab kinnitust maksuhalduri järeldus Jõhvi halduskohtu lahendis nr 2-54/2004, millest nähtub, et kuna maksuhalduri ettekirjutusega (maksuotsusega) on määratud tasumisele kuuluv maksusumma koos intressiga, siis tuleb rakendada seitsmeaastast aegumistähtaega maksukorralduse seaduse § 132 lg 1 järgi, mitte

⁴⁷ 3-3-1-30-07, *op. cit.*

⁴⁸ *ibid.*

⁴⁹ 3-3-1-7-06, *op. cit.*

⁵⁰ *ibid.*

⁵¹ *ibid.*

maksukorralduse seaduse § 132 lg 2 sätestatud lühendatud üheaastast aegumistähtaega⁵². Samas vaidluses on Tartu Ringkonnakohus rõhutanud, et seadusandja on maksukorralduse seaduse § 115 lg 3 ja 4 ning § 132 lg 1 ja 2 toodud regulatsiooniga selgelt väljendanud oma tahet kehtestada erineva kestusega intressinõude sundtäitmise aegumistähtajad vastavalt sellele, kas intressinõue esitatakse koos tasumata põhivõla sissenõudmise otsusega või eraldi pärast põhivõla tasumist⁵³.

Riigikohtu lahendi nr 3-3-1-11-06 kohaselt kohustas maksuhaldur maksukohustuslast tasuma maksuvõlga, mis 2004. aasta seisuga koosnes põhivõlast ja intressivõlast (s.h sotsiaalmaksu intress). Maksuhalduri korraldus sisaldas ka sundtäitmise hoiatust. Maksukohustuslane leidis, et maksuhalduri 2004. aasta korraldusega esitatud intressinõue ei ole seaduslik, kuna see põhineb osaliselt (sotsiaalmaksu intresside osas) kuni 2002. a 30. juunini kehtinud maksukorralduse seaduse § 28 lg-tele 1 ja 4, mis on aga tunnistatud põhiseadusevastaseks⁵⁴. Riigikohtu halduskolleegiumi põhjenduste kohaselt on küll ebaõige 2004. aasta jaanuari korralduses sisalduv sotsiaalmaksu intressinõue, kuna see on maksuhalduri poolt esitatud juba 2002. aasta jaanuari ettekirjutuses, kuid sellest tulenevalt ei ole nimetatud nõue aegunud ning selle nõude sissenõudmist tuleb jätkata⁵⁵. Riigikohus põhjendas nõude mitteaegumist järgmiste asjaoludega: "Sotsiaalmaksu intressinõude osas on maksuhaldur teinud 2002. aasta jaanuaris ettekirjutuse sotsiaalmaksu intresside sissenõudmiseks. Maksumenetluse materjalide kohaselt on tuvastatud asjaolu, et sotsiaalmaksu intresse hakati antud asjas sisse nõudma alates 1. juulist 2002, mis tähendab, et seda tehti uue – praegu kehtiva – maksukorralduse seaduse sätete alusel"⁵⁶. Seega on ebaõige maksukohustuslase seisukohtade tuginemine varemkehtinud maksukorralduse seaduse põhiseadusevastaseks tunnistatud sätetele.

Riigikohtu lahendile eelnevalt on sama vaidluse kohta olemas Tallinna Ringkonnakohtu 31. mai 2005. a otsus. Tallinna Ringkonnakohus leidis, et vaatamata sellele, et 16. jaanuaril 2004. a tehtud maksuhalduri korraldus nr 107 on sotsiaalmaksu intressi osas kehtetu, tuleb jätkata nimetatud sotsiaalmaksu intressi sissenõudmist⁵⁷. Otsus põhineb asjaolul, et intressi

⁵² 2-54/2004, Jõhvi Halduskohus– www.kola.ee.

⁵³ 2-3-201/2004, Tartu Ringkonnakohus– www.kola.ee.

⁵⁴ 3-3-1-11-06 - www.riigikohus.ee.

⁵⁵ *ibid.*

⁵⁶ *ibid.*

⁵⁷ 2-3/307/2005, Tallinna Ringkonnakohus– www.kola.ee.

osas on maksuhaldur esitanud 8. jaanuaril 2002. aastal ettekirjutuse nr 45, mida ei ole vaidlustatud ning mille osas on alustatud sundtäitmist.

Maksukohustuslase seisukohad maksukorralduse seaduse § 132 lg 2 tõlgendamisel, selle sätte lauseosas "sundtäitmise aegumistähtaeg on üks aasta" tähendab kohustust viia sundtäitmine lõpule aegumistähtaja jooksul⁵⁸, on Riigikohtu halduskolleegiumi tõlgenduste kohaselt ebaõige, kuna aegumistähtaja jooksul tuleb üksnes alustada sundtäitmist. Teistsugune seisukoht tähendaks, et ka siis, kui maksuhalduri alustatud täitemenetlust jätkatakse kohtutäituri poolt, peab selline kaheetapiline menetlus lõppema aegumistähtaja jooksul, mis oleks halduskolleegiumi arvates maksuhaldurile ja kohtutäiturile liialt koormav, mõnel juhul ka praktiliselt võimatu⁵⁹. Seega ei ole Riigikohtu halduskolleegiumi seisukohast maksuhalduri 2002. aasta jaanuari ettekirjutuse alusel toimuv sotsiaalmaksu intressinõude sundtäitmine aegunud, sest maksukorralduse seadus ei piira sundtäitmise ajalist kehtivust aegumisega⁶⁰. Maksukorralduse seaduse § 132 lg 2 sätestab aegumiskiirangud ainult sundtäitmise alustamise osas⁶¹. Ka selles vaidluses nõustub autor Riigikohtu halduskolleegiumi seisukohtadega ning leiab, et need on põhjendatud ning kattuvad autori seisukohtadega nimetatud teema osas.

Sundtäitmise aegumise kindlaksmääramisel tuleb lähtuda maksukorralduse seaduse § 98 lg-st 1. Kuigi Riigikohtu haldusasjas nr 3-2-1-7-06 ei ole tuvastatud, millised olid vaidlusaluse deklaratsiooni esitamise tähtajad, mis raskendavad sundtäitmise algusaja määramist, tuleb lähtuda seisukohast, et kuna nimetatud haldusasjas ei ole maksusumma määramist vaidlustatud ning peetakse maksuhalduri ettekirjutusega õigeaegseks, polnud ka sama ettekirjutusega määratud intresside määramine tõenäoliselt aegunud⁶². Selle kohaselt tuleb ka intresside määramist sama ettekirjutusega pidada õigeaegseks⁶³.

Haldusasjas nr 3-3-1-40-04 on Riigikohus samuti seisukohal, et aegumistähtaega tuleb arvutada lähtuvalt selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, millal maksumaksja esmakordselt deklareeris valeandmeid. Teistsuguse tõlgenduse korral võib tekkida olukord, kus maksumaksja ei suudaks aastaid või aastakümneid hiljem tehtava maksuotsuse

⁵⁸ 3-3-1-11-06, *op. cit.*

⁵⁹ *ibid.*

⁶⁰ *ibid.*

⁶¹ *ibid.*

⁶² 3-3-1-7-06, *op. cit.*

vaidlustamisel tõendada maksu määramise ebaõigsust, sest tal ei pruugi enam olla säilinud asjakohaseid tõendeid⁶⁴. Kui maksuhaldur võiks piiritlemata aja jooksul teha kindlaks maksuarvestuse vigu maksuhalduri kogutud tõendite alusel ning maksumaksja valduses olevate dokumentide säilitamise tähtaeg on möödunud, siis ei saaks maksumaksja realiseerida Põhiseaduse §-st 15 tulenevat õigust pöörduda oma õiguste kaitseks kohtusse. Samuti kahjustaks võimalus, et maksuhaldur võib ükskõik millise aja jooksul naasta aastatetaguse maksudeklaratsiooni õiguspärasuse kontrolli juurde, ülemääraselt õiguskindluse põhimõtet maksuõigussuhtes⁶⁵.

Töötades läbi ning analüüsid erinevaid Riigikohtu lahendites esitatud seisukohti intressinõude ja selle aegumise osas on autor seisukohal, et nii nagu intresside määramise ja aegumise juureski, tuleb ka intressinõude ja selle aegumise juures käesoleval hetkel pöörata kõige suuremat tähelepanu kohtupraktikale, kuid väga suurt tähtsust omab tuleviku jaoks ka maksukorralduse seaduse selgemaks ning paremini mõistetavamaks muutmine. Eelkirjutatud analüütilisest osast nähtub, et kohtupraktikas on väga selgelt väljakujunenud seisukohad, milliste juhtude puhul tuleb kasutada ühe aastast ning milliste puhul seitsme aastast aegumistähtaega. Autor prognoosib, et käesoleva kümnendi lõpuks aeguvad varemkehtinud maksukorralduse seaduse alusel koos esitatud maksu ja intressinõuded. Mida aeg edasi, seda vähemaks hakkab jääma kindlasti sellesisulisi vaidluseid, mis puudutavad varemkehtinud maksukorralduse seadust, kuid nende täielikku äralangemist ei julge autor kinnitada. Kõikide eelnimetatud probleemide võimalikuks vältimiseks soovib autor maksuhalduril kasutada võimalikult palju analoogiat ning samas otsida abi Riigikohtu kohtupraktikas esitatud seisukohtadest, jätmata siinkohal tähelepanuta ka kehtivat maksukorralduse seadust.

⁶³ 3-3-1-7-06, *op. cit.*

⁶⁴ 3-3-1-40-04 - www.riigikohus.ee.

⁶⁵ 3-3-1-40-04, *op. cit.*

KOKKUVÕTE

Töö kirjutamise käigus on autor läbi töötanud erinevaid õigusakte, kohtulahendeid ning muud asjassepuutuvat kirjanduslikku materjali. Töö käigus analüüsis autor maksukorralduse seadusest tulenevaid sätteid, mida kohaldatakse maksuintresside arvestamisele, sissenõudmisele ja aegumisele ning võrdles neid Riigikohtu lahendites esiletoodud seisukohtadega.

Käesoleva töö teoreetilisel osal oli kaks eesmärki. Esiteks anda ülevaade maksukorralduse seadusest tulenevate intresside arvestamise põhimõtetest ja intresside arvestamise aegumise aspektidest. Siinkohal kirjutas autor lahti erinevate asjassepuutuvate maksuseaduste sätteid ning ühildas need praktiliste nõuete ja seisukohtadega. Autor selgitas töös antud eesmärgi saavutamiseks intresside arvestamise põhimõtteid – kelle poolt ja millistel alustel maksuintresse arvestatakse ning käsitles ka arvestamise aegumise aspekte, pöörates suurimat tähelepanu sellele, millal kohaldatakse intresside määramisele maksu ja millal intresside määramise aegumistähtaegasid. Ühe osana märkis autor töös ära ka juhud, mil maksuhalduril on võimalus intresside arvestamisest sootuks loobuda.

Teiseks eesmärgiks töös oli autoril selgitada maksukorralduse seaduses sätestatud intresside sissenõudmise põhimõtteid ja otstarbekust ning sissenõude aegumise ja intresside mitteamistamisega kaasnevat. Töötades läbi kasutatavat kirjanduslikku materjali jõudis autor selgusele ning tõi käesolevas töös välja asjaolud, millisel juhul on intressinõude esitamine otstarbekas ning millisel juhul mitte. Probleemseks kujunes intressinõude esitamise aegumistähtaeg. Selle lahendamiseks kirjutas autor lahti erinevad maksukorralduse seaduse sätteid, mis selgitavad, millal kasutatakse intressinõudele maksunõude kohta kohaldatavat seitsmeaastast ja millal iseseisvale intressinõudele kohaldatavat ühe aastast aegumistähtaega. Lõputöö eesmärgid on täidetud.

Lõputöö analüütilises osas ilmnes, et intresside määramise osas oleks otstarbekas kohelda maksukohustuslasi vastavalt maksukohustuse rikkumise iseloomule. Autori arvates peaks tahtlikul maksude tasumisega viivitamisel intresside määramine olema karistuslikuma iseloomuga, kui deklaratsiooni mitteesitamine, hilisem esitamine või tegelikkusest väiksema maksusumma deklareerimine, millest tulenevalt võiks ka intressi määr olla

olulisel määral suurem, kui deklaratsiooni hilisemal esitamisel, esitamata jätmisel või vale maksusumma deklareerimisel.

Lisaks osutus enimlevinud probleemiks intressinõude esitamine intressivõlale, mis on tekkinud enne käesoleval ajal kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumist 1. juulil 2002. aastal, kuid mille sissenõudmist kas jätkatakse või alustatakse maksuhalduri poolt hetkelkehtiva maksukorralduse seaduse sätete kohaselt.

Oma töös jõudis autor järeldusele, et tekkinud probleemide algallikaks võib nimetada eelkõige maksukorralduse seaduse mitmepidist tõlgendamist. Autor leidis, et maksuintresside määramise ja maksukohustuslaste õiglase ja individuaalse kohtlemise parandamise osas on üheks võimalikuks variandiks maksukorralduse seaduse muutmine, milline küsimus on töö kirjutamise hetkel ka Maksu- ja Tolliameti menetluses.

Autor on seisukohal, et väga oluline roll töös esile kerkinud probleemide lahendamisel on Riigikohtu lahenditel ning need peaksid olema järgimiseks mitte ainult maksuhaldurile, vaid sellest võiksid järeldusi teha ka seadusandjad, muutes kohtupretsedenti arvesse võttes maksuseadused konkreetsemaks ning üheselt mõistetavamaks. Seesugune käitumine lahendaks autori arvates nii mõnedki väärarusaamised ning mitmetimõistmised, mis on tingitud maksuseaduste erineval tõlgendamisel. Sellest on autori arvates tekkinud ka näiteks intresside määramata jätmise probleem, mida autor on käsitlenud töö punktis 3.2, viidates Riigikohtu lahendile 3-3-1-7-06. Lisaks eelnevale leidis töös kinnitust ka asjaolu, et maksukorralduse seaduse muutmine on käesoleval hetkel Maksu- ja Tolliameti päevakorras ning on selge, et maksukorralduse seaduse erineva tõlgendamise küsimus on probleemiks. Autori arvates on töös leidnud kinnitust ka küsimus, milliseid maksukorralduse seaduse sätteid tuleb kohaldada intressivõlale, mis on tekkinud enne käesoleval ajal kehtiva maksukorralduse seaduse jõustumist ent mille sissenõudmine toimub hetkel kehtiva maksukorralduse seaduse kohaselt.

Juba tehtud ja tulevikus tehtavad maksukorralduse seaduse muudatused ning kohtupretsedendid muudavad maksuintresside sissenõudmise veelgi efektiivsemaks, kui see on käesoleval ajal ning kindlasti on veel võimalusi selle protsessi tulemuslikumaks muutmiseks. Ühiskonna arenedes muutuvad ehk ka maksumaksjad maksude tasumise ja

maksuvõlgade tekkimise osas teadlikemaks ning võib oodata, et ka maksumaksjad näitavad üles aktiivsust talle tekkinud maksukohustuste täitmisel.

SUMMARY

Present diploma paper "Intrests arising from the Taxation Act payable by taxpayer and problems concerning intrests assessment, claim for payment, and expiry deadlines" is written in year 2008 in Public Service Academy of Estonia in Financial College.

Thesis consists of 37 pages and is written in Estonian. Seventeen literature sources were used, amongst them Taxation Act. Qualitative method was utilized for the compilation of the thesis.

Thesis consists of introduction, three chapters and a summary.

First chapter concentrates on intrest originating from Taxation Act, inrests calculation principles and assessments expiration aspects. On what grounds intrests are assessed and when the assessment expires.

The second chapter shall explain the provisions of the Taxation Act concerning interests collection principles and feasibility. Also, the chapter shall describe the issues related to interest claim expiration and non-calculation of interest.

Third chapter analyzis the practical problems arising from the Taxation Act changes and The Supreme Court judgements from the tax authority point of view.

Authors aim was to explain aspects concerning taxation intrests. Find difficulties that have come across in practice from the tax authority point of view. Analyze and compare the theory and practice by working through various judgements and literature in this subject field. Present potential solutions and make propositions how to avoid further problematic situations.

Author of the thesis finds the subject to be of importance because after the current Taxation Act took affect the Constitutional Review Chamber of The Supreme Court ruled with its judgement on the 5th of November the Ministry of Finance's regulations, which established the intrests assessment procedures, to be invalid. Tax authority lack solid

regulations and rules, concerning intrests assessment, claim for payment and intrests expiry deadlines, on which grounds taxation laws could be interpreted and standards applied.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Huberg, M., Raudjärv, I. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 01.03.2007. Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus.
2. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura.
3. Pilving, I. 2002. Põhiseadusevastase määruse alusel tasutud maksuintressi tagastusnõue – Juridica X, 2002, lk 702.
4. Kohtutäituri seadus. 17.01.2001 – RT I 2001, 16, 69, RT I 2007, 67, 413.
5. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002 – RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.
6. Maksukorralduse seaduse § 163 muutmise seadus. RT I 2003, 48, 341.
7. Maksukorralduse seaduse seletuskiri – www.riigiteataja.ee.
8. Täitemenetluse seadustik. 20.04.2005 – RT I 2005, 27, 198, RT I 2007, 25, 130.
9. Võlaõigusseadus. 26.09.2001 – RT I 2002, 60, 374, RT I 2007, 56, 375.
10. Riigikohtu halduskolleegiumi lahendid nr:
 - 3-3-1-40-04 – www.riigikohus.ee.
 - 3-3-1-7-06 – www.riigikohus.ee.
 - 3-3-1-11-06 – www.riigikohus.ee.
 - 3-3-1-89-06 – www.riigikohus.ee.
 - 3-3-1-30-07 – www.riigikohus.ee.
 - 3-3-1-44-07 – www.riigikohus.ee.
11. Jõhvi halduskohtu lahend nr 2-54/2004 – www.kola.ee.
12. Tallinna Ringkonnakohtu lahend nr 2-3/307/2005 – www.kola.ee.
13. Tartu Ringkonnakohtu lahend nr 2-3-201/2004 – www.kola.ee.
14. Rahandusministeerium. Maksundus. www.fin.ee 01.04.2008.
15. Maksu- ja Tolliamet. 2008. Maksukorralduse seaduse muudatusettepanekud. Tallinn: Maksu- ja Tolliamet.