

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Liisi Tõeväli

FÜÜSILISE ISIKU HINDAMISE TEEL MAKSUSTAMINE  
JA MAKSUBAASI TUVASTAMISE VÕIMALIKUD  
MEETODID

Lõputöö

Juhendaja:

Rando Undrus, BA

Tallinn 2008

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta 06.2008.
Töö pealkiri Füüsilise isiku hindamise teel maksustamine ja maksubaasi tuvastamise võimalikud meetodid	
Töö autor: Liisi Tõeväli	allkiri:
<p>Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 37 leheküljest, millest 2 lehekülge moodustab lisa. Lõputöö koostamisel on kasutatud 26 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud inglise keeles.</p> <p>Töö eesmärk on uurida füüsilise isiku hindamise teel maksustamise olemust ning selle maksubaasi tuvastamise võimalikke meetodeid.</p> <p>Uurimismeetoditena on autor kasutanud tööd kirjandusallikatega ja autori koostatud küsimustikku. Töö koostamisel on autor kasutanud eesti- ja inglisekeelset erialast kirjandust, internetiallikaid, seadusandlust ja kohtulahendeid.</p> <p>Lõputöö koosneb kahest peatükist: esimeses kirjeldatakse füüsilise isiku hindamise teel maksustamise põhimõtteid ja hindamise protsessi käiku ning teises vaadeldakse, milliseid hindamisel kasutatavaid meetodeid on võimalik füüsilise isiku puhul kasutada ning analüüsitakse Eesti ja uuringus osalenud välisriikide hindamise alast praktikat.</p> <p>Lõputöös esitatud andmetest ja analüüsist tulenevalt võib järeldada, et hindamise teel maksustamist Eestis kasutatakse, kuid vähem kui teistes riikides, samas on Eestis kasutatavad meetodid tulubaasi tuvastamiseks piisavad.</p> <p>Autor tegi lõputöös analüüsi tulemusel järgmised ettepanekud: viia sisse seadusemuudatused, mis karmistaksid isikutevaheliste tehingute sõlmimise tingimusi ning ühtlustaksid erinevate institutsioonide põhimõtted tõendite kogumise, kasutamise ja tõendamise kohalt; karmistada maksupettustele kohaldatavaid karistusi ning ühtlustada kohtupraktikat. Töö autor leiab, et loetletud ettepanekute realiseerimine aitaks lihtsustada maksu- ja tolliameti tööd füüsilisele isikule hindamise teel maksusumma määramise protsessis.</p>	
Võtmesõnad : FI hindamise teel maksustamine; hindamise protsess; hindamise meetodid; kohtupraktika; hindamine välismaal;	
Keywords : assessment of tax by estimation; natural person; the process of estimation; methods of estimation; lawsuits; estimation in other countries;	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja:Rando Undrus	
allkiri:	

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. FÜÜSILISE ISIKU HINDAMISE TEEL MAKSUSTAMINE .....	6
1.1. Hindamise mõiste .....	6
1.2. Hindamise protsess .....	9
1.3. Tõendamiskoormuse jaotus .....	10
1.4. Vara kuuluvus .....	12
2. TULUBAASI TUVASTAMISE MEETODID.....	15
2.1. Füüsilise isiku tulubaasi hindamiseks kasutatavad meetodid Eestis .....	15
2.2. Hindamise kasutamine mujal maailmas .....	21
2.3. Eesti senine õiguspraktika .....	24
2.4. Järeldused / analüüs .....	27
KOKKUVÕTE .....	31
VÕÕRKEELNE KOKKUVÕTE .....	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	34
LISA 1. Küsimustik välismaa maksuspetsialistidele .....	36

## SISSEJUHATUS

1. juulil 2002. aastal jõustus uus maksukorralduse seadus, mille § 94 annab maksuhaldurile võimaluse rakendada hindamise teel maksustamist ehk tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Kuigi varasemas seaduses ei olnud otsesõnu sellist võimalust nimetatud, oli hindamise teel maksustamise põhimõtet kohtupraktikas aktsepteeritud Riigikohtu Halduskolleegiumi otsustega nr. 3-3-1-21-99 ja 3-3-1-62-00.

Hindamise teel maksustamist on seaduse järgi võimalik Eestis kasutada, kuid senine praktika on jäänud väheseks. Hindamise teel maksustamise kui varjatud maksustatava tulu tuvastamise võimalikkuse vajalikkuses ei kahtle keegi – kuid ometi ei ole see maksu määramise tehnika praktikas järjepidevat rakendamist leidnud. Eriti vaevaline on hindamise teel maksustamine olnud selle peamise sihtgrupi füüsiliste isikute varjatud tulude maksustamisel. Praktika puudusel pole maksuhalduril sisuliselt ka üldist tunnetust selle meetodi rakendamise plussidest ja miinustest Eesti maksuõiguses.

Lõputöö eesmärk on uurida hindamise teel maksustamise olemust ning selle maksubaasi tuvastamise võimalikke meetodeid, kui seda maksustamise viisi kasutatakse füüsilise isiku puhul.

Eesmärgi saavutamiseks analüüsitakse Eesti ja välisriikide senist praktikat hindamise teel maksustamise vallas. Välisriikide kogemuse uurimiseks koostab autor hindamise teel maksustamist puudutava küsimustiku, mis saadetakse laiali maksuametnikele/spetsialistidele väljapoole Eesti Vabariiki, et uurida, kas hindamise teel maksustamine on nendes riikides kasutusel, kuidas/kas see on reguleeritud ja milliseid meetodeid kasutatakse.

Lõputöö esimeses peatükis kirjeldatakse füüsilise isiku hindamise teel maksustamise põhimõtteid ja hindamise protsessi käiku.

Teises peatükis vaadeldakse, milliseid hindamisel kasutatavaid meetodeid on võimalik füüsilise isiku puhul kasutada ning analüüsitakse Eesti ja uuringus osalenud välisriikide hindamise alast praktikat.

Hindamise teel maksustamise sünonüümina kasutatakse tihti mõistet kaudne maksustamine. Käesolevas töös kasutatakse selguse huvides mõistet hindamise teel maksustamine, kuna on võimalik vaielda, kas neil mõistetel on sama tähendus. Seetõttu kasutakse lõputöös mõistet hindamise teel maksustamine ja kaudne maksustamine erinevalt.

# 1. FÜÜSILISE ISIKU HINDAMISE TEEL MAKSUSTAMINE

## 1.1. Hindamise mõiste

Harjumuspärased Maksu- ja Tolliameti (edaspidi ka MTA) poolt maksusumma määramiseks kasutatavad meetodid on vahel ebapiisavad või täiesti kasutud tõestamaks, et maksumaksja on oma maksustatavat tulu MTA-le vähem deklareerinud. Sellisel juhul on sissetulekute tõestamiseks võimalik kasutusele võtta kaudsem meetod<sup>1</sup>, maksukorralduse seaduse<sup>2</sup> (MKS) §-s 94 sätestatud hindamise teel maksusumma määramine.

Hindamise teel maksustamine on maksusumma määramise aluseks olevate asjaolude tuvastamine hindamise teel<sup>3</sup>. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteausaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada.<sup>4</sup>

Füüsilised isikud on varjatud tulude maksustamisel selle maksustamise meetodi peamine sihtgrupp. Füüsiliste isikute kontrollimisel rakendatakse hindamise teel maksustamist juhul, kui füüsilisest isikust maksumaksja kulud ületavad tema deklareeritud tulusid ning maksumaksja ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et need kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvelt<sup>5</sup>.

Hindamise teel maksusumma määramine on võimalik ainult tulumaksu osas. Riigikohtu halduskolleegium on 2. detsembri 2004. aasta kahes otsuses asunud seisukohale, et käibemaksu osas pole maksusumma määramine hindamise teel reeglina võimalik, sest kui

---

<sup>1</sup>Robert E. Meldman, Richard J. Sideman. Federal Taxation. 2007.  
[http://books.google.ee/books?id=P6f\\_KSV21kC&pg=PA801&lpg=PA801&dq=PROVING+UNREPORTED+IN+COME+&source=web&ots=cneD2SDVfD&sig=H2asCasGH4QaIgK4U0NjOnEmp64&hl=et#PPA802.M1](http://books.google.ee/books?id=P6f_KSV21kC&pg=PA801&lpg=PA801&dq=PROVING+UNREPORTED+IN+COME+&source=web&ots=cneD2SDVfD&sig=H2asCasGH4QaIgK4U0NjOnEmp64&hl=et#PPA802.M1)

<sup>2</sup>RT I 2002, 26, 150; 2008, 3, 21

<sup>3</sup>Maksukorralduse seadus § 94 lg 1

<sup>4</sup>samas

<sup>5</sup>MTA kodulehekülj. Hindamise teel maksustamine. <http://www.emta.ee/?id=14756> 15.10.2007

müüja oleks teada, tuleks raamatupidamise algdokumendid tema abiga taastada, mitte aga määrata maksusummat hindamise teel.<sup>6</sup>

Selleks, et hindamise teel maksusummat määrama hakata, peab olema maksuhalduril tekkinud kahtlus, et maksumaksja on MTA eest oma tegelikke sissetulekuid varjanud. Üldjuhul tekib maksuhalduril kahtus kontrollides maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioone, maksukohustuslase raamatupidamisarvestust või muud tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestust. Kahtluse tekkides on maksuhalduril aga seaduslik kohustus kahtluse kinnitamiseks või selle ümberlükkamiseks uurimist alustada.

Hindamine tähendab maksusumma määramist, kasutades erinevaid arvutuslikke meetodeid, millega tuvastatakse isiku maksustatav tulu teatud perioodil. Maksusumma määramiseks kasutatavaid meetodeid kirjeldatakse lähemalt 2. ptk-s.

Füüsilise isiku hindamise teel maksustamine ei eelda tulu allika/päritolu tuvastamist, vaid tulu määratakse samas ulatuses, millises maksumaksja on teinud kulutusi. Nende tuvastatud kulutuste pealt arvutataksegi tasumisele kuuluv maksusumma. Tulu, mida maksuhaldur maksustama hakkab, ei pea olema täielik ehk samas suuruses, milles isik tegelikult tulu on saanud, sest tegeliku saadud tulu suurust on väga raske kindlaks määrata.

Hindamise teel tulu määramine ei ole mingi eriline tulu, vaid hindamise teel tulu määramine on nn kaudne meetod (*indirect method*) tegeliku tulu tuvastamiseks, kui muud võimalused on ammendunud. Tulu on ikka varjatud sõltumata sellest, kas tegemist on otse teada mõne maatüki tulu deklareerimata jätmisega või kui tulu allikat ei teata, aga suudetakse tuvastada summa, mida isik on oma tarbeks kasutanud. See tähendab, et tulumaksuseadus maksustab tulu alati ühtemoodi, sõltumata kuidas see tuvastatud on ja nimetab ammendava loetelu tulumaksuvabadest tuludest.

MKS §-s 82 sätestatu kohaselt lähtutakse maksustamisel eelkõige maksukohustuslase esitatud andmetest ning alles juhul, kui on alust nende andmete tõesuses ja paikapidavuses kahelda,

---

<sup>6</sup>RKHK 3-3-1-50-04, 3-3-1-51-04.

pöördatakse muude teabe kogumise viiside poole. Maksusumma määramise korral hindamise teel ongi tegemist juhuga, kus maksukohustuslase esitatud andmetes on alust kahelda, tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestus on korratu või see puudub üldse ja muul viisil, kui hindamise teel, ei ole maksusumma määramine võimalik.

Seega ei tähenda see, et maksukohustuslane ei anna küllaldaselt seletusi või maksuhaldur ei pea tema poolt esitatud andmeid usaldusväärseks, tingimata kohest hindamise korras maksusumma määramisele asumist. Juhtudel, mil andmed on taastatavad muul viisil ning tõendeid saab nõuda kolmandatelt isikutelt ja riigi-, valla- ja linnaasutustelt, valib maksuhaldur maksu määramiseks lihtsama ja odavama viisi.<sup>7</sup>

Samuti on MKS § 94 rakendatav varimajanduse ilmingute maksustamisel, nt ümbrikupalgad, deklareerimata sularahakäive, kuritegelikul teel saadud tulu, ebaseaduslik ettevõtlus jne<sup>8</sup>, mille kõigega füüsilised isikud võivad kokku puutuda. Tulenevalt MKS-i § 83 lõikest 1 maksustatakse seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut võrdväärselt õiguspärase tehinguga. Seadusevastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel.

Kuritegeliku tulu maksustamise osas tulumaksuga ei näe kehtiv tulumaksuseadus<sup>9</sup> (TuMS) ette erinevusi, mistõttu tuleks asuda seisukohale, et füüsilise isiku kuritegelikul teel saadud tulu kuulub maksustamisele samal viisil nagu legaalselt saadu. Seejuures tuleb eristada nt kuritegelikku ettevõtlust ja kuritegelikke intresse või renditulu: erinevad tululiigid maksustatakse erinevalt. On selge, et kuritegelikul teel saadud tulu selle teenijad vabatahtlikult ei näita ning tõenäoliselt puuduvad ka dokumendid, mille alusel maksuhaldur suudaks käibe või tulu suuruse korrektselt määratleda. Seega kuulub kuritegelik tegevus samamoodi maksustamisele (mõne erandiga) nagu legaalne tegevus, erinedes vaid maksusumma määramise menetluse raskuse poolest.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup>Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

<sup>8</sup>Lehis, L. Maksuõigus. 2004. lk 181. Tallinn.

<sup>9</sup>RT I 1999, 101, 903; RT I 2007, 44, 318

<sup>10</sup>Saag, M. Maksustame kuritegeliku äri. 2006. <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/4776?HL=hindamise%20teel>



## 1.2. Hindamise protsess

Hindamise teel maksusumma määramise puhul on tegemist väga pikaajalise ja töömahuka protsessiga. Kui tavalise maksustamise korral on revidendile esitatud dokumendid, mille alusel ta saab otsustada, kui palju isik tegelikult maksu tasuma pidi, siis hindamise teel maksustamise korral aga maksuhalduril üldiselt kirjalikud tõendid puuduvad.

Hindamise teel maksustamise kui tulubaasi tuvastamise meetodi rakendamisel on 2 olulist momenti:

- 1) maksuhalduri kaalutus ehk otsustus, millal on vajalik see meetod kasutusele võtta (reeglina peaks olema selge, et muud tulude suuruse tuvastamise meetodid on ammendunud, nt. puudub info, kust isik võis lisavahendeid heaks elujärjeks saada). Siin ka küsimus, kas hindamise teel maksustamine on põhjendatud. Järsku on otsemaid ja usaldusväärsemaid meetodeid;
- 2) kui hindamise teel maksustamise meetod on juba valitud, siis selle hindamise enese meetodi ehk nn maksubaasi ehk piltlikult öeldes õige "hinna" suuruse tuvastamise meetodi valimise küsimus;

Juhul, kui siiski on otsustatud hindamise teel maksustamise kasuks, tuleb silmas pidada mitmeid alternatiivseid valikuid, mida hindamise kasutamine sisaldab. Üldjoontes peaksid valikud kujunema alljärgnevateks:

- 1) määratleda kontrollitavate tehingute ring ja optimaalne periood;
- 2) määratleda sobiv kontrollitaktika hindamisprotsessis;
- 3) valida õige hindamise metoodika;
- 4) määratleda hindamise ulatus;
- 5) hinnata olemasolevaid andmeid;
- 6) teha esialgne nn näidis ja hindamistulemuste põhjal hinnata metoodika sobivust;

7) vormistada kontrollitulemus;<sup>11</sup>

Kontrollitavate ringi määratlemine hindamise protsessis on oluline, kuna sageli laieneb kontroll üksteisega tihedalt seotud äriühingutele ja füüsilistele isikutele. On oluline, et kontroll ei laieneks liiga suurele isikute ringile, sest siis võib kontroll hakata venima ja on raske valida konkreetset meetodikat<sup>12</sup>.

Erinevalt tavapärasest kontrollist tuleb hindamisel koguda tõendeid tunduvalt laiemalt isikute ringilt. Maksuhaldur peab rakendama uurimisprintsipi, mille kohaselt tuleb välja selgitada kõik asjas tähtsust omavad asjaolud. Maksuhaldur peab täiendavate tõendite kogumise abil kõrvaldama lüngad maksukohustuslase antud materjalides. Kontrollakti tegemisel ei tohiks tähtsust omavate asjaolude osas olla enam kahtlusi.<sup>13</sup>

Kuna vaidluse korral peab maksuhaldur tõendama, et maksukohustuslase poolt deklareeritud tulu ei vasta tegelikult saadud tulule, jääb maksukohustuslase hooleks tõendada, et tulu oli mitte maksustatav või et maks sellelt on juba makstud, tuleks ka sellele teemale tähelepanu pöörata.

### 1.3. Tõendamiskoormuse jaotus

Maksumenetluses on otsustusprotsessi keskseks osaks tõendamisküsimused, sh tõendamiskoormuse olemus ja jaotus maksuhalduri ning maksukohustuslase vahel.

1. juulil 2002. aastal jõustus uus maksukorralduse seadus, mis määrab nii maksumenetluse üldise raamistiku kui ka konkreetsed menetlusreeglid, sh tõendamiskoormuse jaotuse normistiku. Uue MKS-i üheks eesmärgiks oli maksukohustuslasele suurema kindlustunde loomine.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup>Pilv A, Kergandberg E, Lentsius M. 2006. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastuse AS.

<sup>12</sup>Hergauk, A., Lepassar, A., Piiritalo, R., Undrus, R. Revidendi käsiraamat. (01.02.2006redaktsioon)

<sup>13</sup>Pilv A, Kergandberg E, Lentsius M. 2006. Maksumenetlus. Äripäeva Kirjastuse AS.

<sup>14</sup>Kähri, M. Tõendamiskoormus maksumenetluses. Juridica. Lk 53.

Maksusumma määramine halduri poolt hindamise teel ei välista maksukohustuslase enda aktiivset tegevust maksmenetluses ning iseseisvalt analoogsete meetodite kasutamist ja analüüsimist eesmärgiga tõendada tegeliku maksukohustuse suurust. Maksukohustuslane ei peaks jääma ootama võimalikku maksuotsust, et alles kohtus hakata hindamise teel arvutatud maksusummale vastu vaidlema.<sup>15</sup> Oma arvamuse ja tõendid võiks esitada juba menetluse käigus, nii võib juhtuda, et kohtusse ei peagi minema.

Nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur, näeb kehtiva MKS-i § 150 lg 2 ette, et maksusumma vaidlustamisel maksukohustuslase poolt, on tõendamiskoormus maksuhalduril.

Maksuotsuses esitatakse ka hindamise metoodika ja hindamisel kasutatud tõendid<sup>16</sup>. Maksu määramine peab olema kontrollitav ning maksumaksjal peab olema võimalus esitada omapoolsed alternatiivsed hindamismeetodid. Kui kirjalikke tõendeid ei ole, siis võib maksuotsuse motiveerimiseks kasutada kaudseid tõendeid, võrdlusi ja prognoose.<sup>17</sup>

Tulenevalt TuMS § 36 lõikest 2 on füüsiline isik kohustatud pidama tulude ja kulude arvestust sellisel viisil, et oleksid selgelt fikseeritud maksustatava tulu kindlaksmääramiseks vajalikud andmed. Seega on ka füüsilisest isikust maksumaksja kohustatud säilitama tulude ja kuludega seotud dokumente. Tegelikuses aga ei täida seda nõuet paljud maksumaksjad, mille tõttu ei ole neil tihti ka tehtud kulutusi tõendavaid dokumente esitada ja see muudab maksu määramise või maksuotsuse vaidlustamise keerulisemaks.

MKS-i § 94 lg 1 ei nõua ainult dokumentaalsete tõendite esitamist. Tõendina võivad olla tegelikult käsitletavad ka menetlusosalise ütlused. Kuid üldsõnalised ütlused, mis ei konkretiseeri täpselt ja kontrollimist võimaldavat tulu saamise aega, allikat ja tulu liiki, ei saa olla käsitletavad tõenditena<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup>Kergandberg, E. Maksusummat saab määrata hindamise teel. <http://www.apilv.ee/viewer.php/page234.xhtml?id=33>

<sup>16</sup>MKS § 94 lg 2

<sup>17</sup>Lehis, L. Maksuõigus. 2004. lk 181. Tallinn.

<sup>18</sup>Pärnu Halduskohus. Kohtuotsus nr 3-192/2004. [http://kola.just.ee/docs/public/dokument\\_284965.pdf](http://kola.just.ee/docs/public/dokument_284965.pdf)

Arvestades eeltoodut piirdub hindamise teel maksustamise meetodi rakendamisel maksuhalduri uurimiskohustus tegelikult isiku kulude tuvastamisega, millest sõltub nn selgitamist vajava tulubaasi suurus. Selgitamiskohustus lasub aga maksumaksjal. Kui maksumaksja ei esita haldusmenetlusega kooskõlas tal lasuva tõendamiskoormusega küllaldaselt tõendeid, siis eeldatakse, et maksumaksja on tulu teeninud samal perioodil, mil ta kandis maksuhalduri poolt tuvastatud kulud.

#### 1.4. Vara kuuluvus

Hindamise käigus tuleb tihti kaaluda ka varaga seonduvat. MKS-i § 94 lõike 3 järgi loetakse hindamisel varaga seotud majanduslikud hüved vara omaniku omandis olevaks. Majanduslikud hüved on asjad, rahaliselt hinnatavad õigused ning asjast saadav tulu või kasu.

Kui isikul on tegelik võim teise isiku vara üle ning ta kasutab selle varaga seotud majanduslikke hüvesid viisil, mis välistab nende kasutamise vara omaniku poolt, loetakse maksusumma määramisel majanduslikud hüved valdaja omandis olevaks.<sup>19</sup>

Hindamise teel maksusumma määramiseks on lõikes 3 toodud reegel, mille kohaselt varaga seotud majanduslikud hüved loetakse (nagu üldiselt tsiviilõiguseski) vara omanikule kuuluvateks ning juriidilise omaniku vara on maksustamise mõttes samuti tema omandisse kuuluv. Lõige 4 sätestab erandi: kui mõni muu isik peale vara juriidilise omaniku omab tegelikku võimu vara üle ehk valdab vara viisil, mis välistab selle kasutamise vara omaniku poolt, loetakse vara maksustamise eesmärgil erinevalt lõikes 1 sätestatust valdaja omandis olevaks. Antud juhul ei võeta maksustamisel niisiis arvesse seda, kelle nimele omand juriidiliselt kuulub, vaid vara kuuluvus otsustatakse faktiliste asjaolude põhjal.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup>Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

<sup>20</sup>Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

Lõike 3 kohaldamise aluseks on isiku tegelik võim vara ja sellega seotud majanduslike hüvede üle. Asjaõigusseaduse<sup>21</sup> § 32 kohaselt ongi valdus tegelik võim asja üle. Tegelik võim tähendab õigusteooria kohaselt<sup>22</sup>:

- 1) füüsilist võimalust asja vahetult mõjutada ja välistada teiste isikute mõju sellele. Samas on üldreeglist alati erandeid. Ajutine võimetus või eemalviibimine asjast ei tähenda võimetus asja mõjutada või teiste isikute mõju välistada (nt auto tänaval parkimine);
- 2) tegelik võim peab olema suunatud pikemale ajale (kestvuse nõue);
- 3) isikul peab olema tahe valduse omandamiseks. Siinkohal ei mõelda mitte selgelt väljendatud tahteavaldust nagu lepinguõiguses vaid loomulikku tahet, sest tegelik võim ilma sellele suunatud tahteta on mõeldamatu. Tahte olemasolu ilmneb konkreetsetest asjaoludest;

MKS-i § 94 lõike 3 kohaldamine on võimalik nii seadusliku kui ebaseadusliku valduse korral. Vastavalt asjaõigusseaduse § 33 lõikele 2 on eristatav otsene ja kaudne valdus. Kui isik teostab tegelikku võimu kellegi kaudu, on ta kaudne valdaja. On selge, et isiku suhtes, kes on tegelikult ainult tegeliku võimu teostamise vahendajaks või vahendiks, ei oleks õige lõikes 3 sätestatu kohaldamine. Seetõttu on lõikes 4 ette nähtud erand.

Lõike 4 mõtte kohaselt ei loeta varaga seotud majanduslikke hüvesid maksustamise eesmärgil valdaja omandis olevaks, kui ta tõendab, et valdab neid hüvesid kaudse valdajaga kokku lepitud õigussuhte alusel. Lõikes 4 on loetletud juhtumid: maaklerlus, esindus, pant, üür, rent või kasutusvaldus, mille puhul isik peab vajaduse korral tõendama, et tema valdus on ajutine ning seetõttu ei tuleks kohaldada majandusliku omandi reeglit.<sup>23</sup>

Majanduslikke hüvesid ei loeta valdaja omandis olevaks, kui isik, kes valdab enda nimel olevaid varalisi õigusi või enda poolt kasutatavat asja maaklerina, esindajana, pandipidajana, üürnikuna, rentnikuna või kasutusvaldajana, esitab tõendid vara kuuluvuse ja omaniku isiku

---

<sup>21</sup>RT I 1993, 39, 590; 2007, 24, 128

<sup>22</sup>K.H. Schwab, H.Prütting. Asjaõigus.Õpik Tallinn, 1995 lk.16-17

<sup>23</sup>Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

kohta. Kui vara valdaja ei esita usaldusväärseid tõendeid, loetakse maksusumma määramisel need õigused või asi valdaja omandi hulka kuuluvaks.<sup>24</sup>

Varaga seonduvad küsimused on hindamise meetodi kasutamisel olulise tähtsusega, sest tähtis on fikseerida, kelle valduses omand tegelikult on ja kes sellest omandist reaalselt kasu saab.

---

<sup>24</sup>MKS § 94 lg 4

## 2. TULUBAASI TUVASTAMISE MEETODID

### 2.1. Füüsilise isiku tulubaasi hindamiseks kasutatavad meetodid Eestis

MKS-is ei ole toodud konkreetseid maksusumma määramise meetodeid, maksuhaldur võib tugineda toodud sõnastuse kohaselt igasugustele andmetele, mida ta peab asjas tähendust omavaks. Samas toodud majandustegevuse näitajad, kulutused ja sarnaste maksustamisasjadega tehtavad võrdlused on näitlik loetelu, mis ei piira muude meetodite kasutamist.<sup>25</sup>

Maksusumma määramisel hindamise teel enimkasutatavad meetodid on:

- 1) võrdlusmeetod;
- 2) analoogiameetod;
- 3) kulumeetod;
- 4) puhastulumeetod;
- 5) pangahoiuse meetod;
- 6) majandusmodelite meetod;<sup>26</sup>

Loetletud kuuest meetodist ei ole kõik füüsilise isiku puhul kasutamiseks sobivad. Füüsilise isiku maksusumma hindamisel on võimalik kasutada järgmisi meetodeid:

- a) võrdlusmeetod;
- b) kulumeetod;
- c) puhastulumeetod;
- d) pangahoiuse meetod;

Kaudse hindamise meetodite valiku osas tuleb maksuhalduril valida, sest deklareeritud tuludest suuremate kulutuste tuvastamise meetodeid on erinevaid alates otsesest kulude tuvastamisest ja summeerimisest, kuni kaudsemate ja hinnangulisemate kulu määratlemise

---

<sup>25</sup> Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>, 20.10.2007

<sup>26</sup> samas

meetoditeni. Näiteks võib mõni isik tarbida mõnda hüve (nt: kellegi teise isiku kallihinnalise luksusauto kasutamine) selleks reaalseid rahalisi omavahendeid tegelikult kasutamata. Sellise olukorra tuvastamisel tulebki hinnata, kas saadud hüve saab lugeda isiku kaudseks tuluks või mitte.

Kuigi maksubaasi hindamise meetodid ei valmista uuendatud raamatupidamisarvestust ja dokumente, on nad seaduslik viis varjatud tulu tõestamisel. Tulubaasi hindamise meetodid on arvutusvahendid, mis annavad haldurile majanduslikku informatsiooni, millele tugineda korrigeeritud kogutulu arvestamisel ja mis kõige täpsemalt peegeldaks sissetulekut.<sup>27</sup>

Füüsilise isiku puhul saab hindamisel analüüsida perekonnaliikmete sissetulekuid, isiku pangakontosid (sh välisriigis asuvaid kontosid ja kontosid, mida tal on õigus kasutada), kinnisvara, varasemat majandustegevust, arhiive.

Näiteks võib füüsiline isik kasutada teise isiku pangakontot ilma, et see pangas oleks fikseeritud - omada konto sularahakaarti, e-panga koode. Kui isikul puudub pangakonto või ei ole sellel liikumist, tuleb kontrollida, kuidas isik tasub näiteks telefoni- või kommunaalmakseid.

Varasema majandustegevuse kohta on andmed maksuhalduri arhiivides – kas isikul on enne kontrollitavat perioodi olnud mingisugust majandustegevust, kas ta on varasemalt tulu saanud teistest ettevõtetest, kas isiku eelnev tegevus on andnud kasumit/kahjumit. Näiteks võib isik olla esitanud pankrotihaldurile või täitevametnikule andmeid oma maksejõuetuse kohta.

Arhiividest (Riigiarhiiv, riiklike ametite, sh Politseiameti, Pensioniameti jms arhiivid) on võimalik saada informatsiooni näiteks kontrollitava isiku vanematele makstud tasude (töötasud, lähetused, pensionid) kohta.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Gardner, John C. 1992. Indirect methods of income reconstruction. – The Tax Adviser.  
<http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/corporate-taxes-tax-audit/316780-1.html>

<sup>28</sup> Hergauk, A., Lepassar, A., Piiritalo, R., Undrus, R. Revidendi käsiraamat. (01.02.2006redaktsioon).  
[http://www.emta.ee/failid/revidendi\\_k2siraamat\\_060201.pdf](http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf)



Kontrollida tuleks kõike, mis võib juhtumi puhul tähtsust omada.

Järgnevalt meetoditest lähemalt:

**Võrdlusmeetod** põhineb maksumaksja erinevatel maksustamisperioodidel toimunud majandustegevust iseloomustavate näitajate võrdlemisel<sup>29</sup>.

Füüsilise isiku puhul on majandustegevust raske võrrelda, sest majandustegevuse näitajate ilmnemisel tuleks füüsilist isikut kohelda juba füüsilisest isikust ettevõtjana. Samas saaks võrrelda vaadeldava isiku kulusid ja tulusid mitme maksustamisperioodi jooksul. Kui inimene on töötanud mitu aastat samas ettevõttes kindla sissetulekuga ning siis järsult suurenevad tema kulutused, aga tulu suurenemist ei deklareerita, ning ei tõestata ka, et raha oleks pärit maksuvabast allikast (kingitused, laenud), siis võib küll tekkida kahtlus, et osaliselt varjatakse tulu saamist, kas siis samast ettevõttest või mõnest muust allikast.

**Kulumeetod** (*the expenditures method*) põhineb maksumaksja ja tema pereliikmete kulude väljaselgitamises tulu kindlaksmääramiseks.

Selle tõestusmeetodi põhimõte on, et kui maksumaksja kulutused maksustamisperioodi jooksul ületavad tema deklareeritud tulu koos maksuvaba tulu ja aasta alguses käesoleva rahaga, siis on maksumaksja oma sissetulekut vähem deklareerinud.

See meetod sisaldab mitte ainult inimese maksustamisperioodi jooksul tehtud kulutuste kontrolli, vaid ka tema omakapitali seisuga kontrolli aasta alguses ja lõpus.<sup>30</sup>

**Puhastulumeetod** (*the net worth method*) põhineb omandatud vara väärtuse, maksumaksja ja tema pereliikmete kulude, mittemaksustatavate tulude ja rahaliste kohustuste väljaselgitamises ning nendest kogumis deklareeritud tulu lahutamises ja vahelt maksusumma arvutamises<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

<sup>30</sup> The 'Lectric Law Library's. Cash expenditures method of proving unreported income. <http://lectlaw.com/def/c016.htm> 13.03.2008

<sup>31</sup> Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

Isiku puhastulu antud kuupäeval on tema koguvarade ja kogukulude vahe kindlal ajahetkel. See on tema omandi ja võlgnevuste vahe.<sup>32</sup>

Kui tõendusmaterjali abil tuvastatakse ilma kahtluseta, et inimese puhastulu aasta jooksul suurenes ja kui inimene sai selle aasta jooksul tulu rahast või kinnisvarast ning kui tuvastatakse, et need tulud ei olnud maksuvabad, siis loetakse need tulud inimese jaoks maksustatavaks sissetulekuks.

Lisaks, kui tuvastatakse, et isik kulutas aasta jooksul raha elamiskuludeks, maksudeks ja muudeks kuludeks, mida ta ei lisanud deklaratsioonile, siis need kulutused pärinevad samuti aasta jooksul saadud rahalistest vahenditest. Kui kontrollitav ei tõesta, et seda sissetulekut saab lugeda maksuvaba tulu hulka, siis need rahalised vahendid olid samuti inimese jaoks maksustatav tulu (kui kulutused ei olnud mõeldud asjadele, mis oleksid olnud deklareeritavast tulust maha arvatavad).

Kuna deklareerimata sissetuleku tõestamiseks kasutatav puhastulumeetod sisaldab inimese puhastulu võrdlust aasta alguses ja lõpus, ei saa tulemust korrektseks lugeda, kui aasta alguse puhastulu väärtus ei ole täpne.<sup>33</sup>

**Pangahoiusemeetodi** (*the bank deposits method*) puhul lahutatakse pangas hoiustatavatest summadest tõendatud kulud, mittemaksustavad tulud ning saadud summa ja deklareeritud tulu vahelt arvutatakse maksusumma<sup>34</sup>.

See tulu määramise meetod toimib põhimõttel, et kui maksumaksja on seotud tulu tootva ettevõtte või tegevusalaga ja perioodiliselt hoiustab oma nime või kontrolli all olevale pangakontole raha, järeldatakse, et selline pangahoius esindab maksustatavat tulu, kui ei ilmne, et hoiused on taashoiustatud või on raha liikunud kontode vahel, või et hoiused on pärit maksuvabast allikast, näiteks kingitused, pärandused või laenud. See teooria peab ka

---

<sup>32</sup> The 'Lectric Law Library's. Net worth method of proving unreported income. <http://lectlaw.com/def2/n012.htm> 13.03.2008

<sup>33</sup> The 'Lectric Law Library's. Net worth method of proving unreported income. <http://lectlaw.com/def2/n012.htm> 13.03.2008

<sup>34</sup> Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230> 20.10.2007

võimalikuks, et isiku sularahas või valuutas, mis ei ole pangas hoiustatud ja ei pärine maksuvabast allikast, tehtud kulutused, viivad samamoodi järeldusele, et see sularaha või valuuta esindab maksustatavat tulu.

Kuna pangahoiuse meetod sisaldab ülevaadet inimese hoiustest ja kulutustest, mis pärinevad maksustatavatest allikatest, peab maksuhaldur selgitama täpse sularaha-käes teguri aasta alguses.<sup>35</sup>

Pangahoiuse meetodi analüüsis liidetakse kokku kõik kontrollitava isiku erinevatel kontodel hoiustatud rahasummad, et kindlaks määrata hoiuste kogusumma. Sinna arvatakse ka kõik intressid ja dividendid, mis on saadud uurimisperioodi jooksul. Kui isikul on pangakontod valenime all või spetsiaalsete pealkirjadega nagu usalduskonto või kaubanduskonto, tuleb ka nende kontode hoiused koguhoiuse hulka arvata. Pangahoiuse meetod ei piirne ainult panga kontrolliga ja kogumiskontodega, vaid sisaldab järgmisi hoiuseid:

1. säästu- ja laenukontod;
2. krediitkaardid;
3. vahendustasu kontod;
4. investeerimisfondid;
5. individuaalsed pensionikontod;
6. investeerimistunnistused (hoiuse sertifikaadid);

Kui isik registreeris tšekid hoiukviitungil ja siis arvas vähenemise maha, tuleks sissetuleku arvutamisel ainult hoiustatud netosumma arvesse võtta.<sup>36</sup>

Hetkel on Eestis füüsilise isiku hindamise teel maksustamisel võimalik kasutada nelja erinevat meetodit, kuid neile lisaks saab kasutada erinevate meetodite kombinatsioone. See suurendab kasutatavate meetodite arvu oluliselt. Kui maksuhaldurile on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel peab maksuhaldur teostama

---

<sup>35</sup> The 'Lectric Law Library's. Bank Deposits Method Of Proving Unreported Income.  
<http://www.lectlaw.com/def/b007.htm> 13.03.2008

<sup>36</sup> Methods of Proof (Cont.1). Internal Revenue Service.  
<http://www.irs.gov/irm/part9/ch05s11.html> 14.03.2008

kaalutusõigust talle antud volituste piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve.<sup>37</sup>

Samas ei ole ükski ülalloetletud meetoditest igal juhul töökindel ning alati tuleb meetodi kasutamist kaaluda<sup>38</sup>.

Kõige kergemini ja rohkem kasutatavad meetodid on kulumeetod ja pangahoiusemeetod, kuna nad on osaliselt dokumentaalselt tõestatud. Tõestamiseks saab kasutada kulu tõendavaid dokumente, nt ostutšekke, ostu-müügilepinguid, pangakonto väljavõtteid.

Vaatamata sellele, millist meetodit kasutatakse, sõltub tulemuse täpsus täielikult edust kõikide maksumaksja finantsafääridega seonduvate faktide tuvastamisel. Kõik kaudsed meetodid suudavad lavastada täpse sissetuleku rekonstruktsiooni, kui on tagatud, et kõik faktid on täpselt teada. Mõni asjaolu, näiteks sularaha käes tegur ja isiklikud sularahas tehtud kulutused, ei ole tavaliselt kindlalt teada ja nõuavad hinnanguid/kalkulatsioone, mis rekonstrueeritud sissetulekuid tõsiselt mõjutavad.<sup>39</sup>

Hindamise teel maksustamisel kasutatakse lisaks eelpool toodud meetoditele ka muid meetodeid, mis võivad tulu tuvastamisele kaasa aidata ja millest mõned on sätestatud maksuseadustes (näiteks siirdehinna arvutus, erisoodustuste määramine, käibe määramine hindamise teel).<sup>40</sup>

Lisaks on olemas meetodeid, mida Eestis ei kasutata.

---

<sup>37</sup> samas

<sup>38</sup> Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>. 20.10.2007

<sup>39</sup> Robert E. Meldman, Richard J. Sideman. Federal Taxation. 2007.

[http://books.google.ee/books?id=P6f\\_KSV21kC&pg=PA801&lpg=PA801&dq=PROVING+UNREPORTED+IN+COME+&source=web&ots=cneD2SDVfD&sig=H2asCasGH4QaIgK4U0NjOnEmp64&hl=et#PPA802.M1](http://books.google.ee/books?id=P6f_KSV21kC&pg=PA801&lpg=PA801&dq=PROVING+UNREPORTED+IN+COME+&source=web&ots=cneD2SDVfD&sig=H2asCasGH4QaIgK4U0NjOnEmp64&hl=et#PPA802.M1)

<sup>40</sup> Hergauk, A., Lepassar, A., Piiritalo, R., Undrus, R. Revidendi käsiraamat. (01.02.2006redaktsioon).

[http://www.emta.ee/failid/revidendi\\_k2siraamat\\_060201.pdf](http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf)

## 2.2. Hindamise kasutamine mujal maailmas

Enamike riikide õigusaktides ei ole täpsustatud, mis meetodeid kasutades maksusumma hindamise teel määratakse. Näiteks Austrias, Taanis, Soomes, Saksamaal, Hollandis, Uus Meremaal, Norras, Rootsis ja USA-s ei ole meetodid määratletud, Hispaanias ja Itaalias on meetodid ka õigusaktides nimetatud.<sup>41</sup>

Käesoleva töö eesmärgi saavutamiseks koostas autor küsimustiku (vt. lisa 1), mis saadeti Euroopa riikide maksuametnikele. Autori hindamise teel maksustamise kohta koostatud küsimustikule vastasid maksuametnikud Hollandist, Norrast, Austriast, Šveitsist, Saksamaalt ja Lätist. Küsimustiku eesmärgiks oli selgitada, kas hindamise teel maksustamine on nendes riikides kasutusel, kas ja kuidas on reguleeritud ja milliseid füüsilise isiku maksubaasi tuvastamise meetodeid seal kasutatakse.

Kõikides eelmainitud riikides on hindamise teel maksusumma arvutamise meetod kasutusel, kuid ta erineb tulu määramise meetodite ja põhimõtete poolest. Ka ei ole Hollandis, Norras, Austrias, Šveitsis ja Saksamaal tulu määramise meetodid määratletud, kuid Lätis on valitsus andnud määruse, kus on hindamisel kasutatavad meetodid loetletud.

Näiteks Madalmaades on võimalik hindamise teel maksusummat määrata kaalutluse alusel. Seda kõrgema astme kohtu toiminguna, mis määratakse kohtuniku poolt. Oluline on, et allikas, millest lähtudes hindamine tehakse, oleks usaldusväärne. Kuidas nendel juhtudel toimida on kirjas maksuameti juhendites.

Austrias on maksubaasi arvutamine hindamise teel võimalik teatud juhtudel, näiteks pettus, raamatupidamise hävinemine, märkimata arved. Meetodid on erinevad ja sõltuvad juhtumist. Otsustatakse, milline meetod annab võimalikult tõepärase tulemuse: näiteks kui ettevõtja unustab mõned arved deklareerida, siis maksuametnik lisab need ja võib lisada ka mõne protsendi „turvalisuse” mõttes. Kui terve raamatupidamine on vale või kaduma läinud, võib võrrelda ettevõtet teiste sarnaste firmadega ja hinnata käivet sellisel viisil, et on võimalik

---

<sup>41</sup> Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. <http://www.fin.ee/?id=230>, 20.10.2007

käivet võrrelda ettevõtte varasemate perioodidega. Kui isik ei teeni tulu, kuid tal on palju raha kulutamiseks ja ta ei oska seletada, kust see raha pärit on, võib maksuametnik hinnata kasu kooskõlas kulutustega. Sama meetodit võib kasutada, kui kellegi varad on suurenenud ilma lisatuluallikateta.

Ka Saksamaal ei ole palju hindamise kohta käivaid regulatsioone. Saksa maksukorralduse seaduse § 162 lõige 1 ütleb, et kui maksuhalduril ei ole võimalik maksustamisaluseid välja selgitada, siis ta peab kasutama hindamist. Seega on kohustus hindamist kasutada. Hindamisel tuleb arvesse võtta kõiki asjaolusid, mis võivad maksustamise koha pealt tähtsad olla. Meetodite kohta aga regulatsioone pole. Maksuametnikud peavad kasutama sobivat arvutusmeetodit sõltuvalt kõnealusest maksumaksjast, mis võib olla misiganes.

Saksamaal ei ole füüsiliste ja juriidiliste isikute hindamise teel maksustamisel erinevusi. Saksamaal on hindamisel kasutusel üldistavad näitajad, mida sarnaste ettevõtete puhul kasutada saab. Näiteks: eelnevates deklaratsioonides on öeldud, et käive või kasum võetakse arvesse, kuid ainult indikaatorina, mitte täpsete arvudena. Kui varasemaid deklaratsioone pole esitatud, võib maksuamet võtta kasutusele arvutusmeetodeid. Need arvud on koostatud varasemate revisjonide kogemustest sarnastes ettevõtetes (FI-de juures). Saksamaal on kasutusel ka mõned üleilmsed näitajad, kuid ainult käibe protsentidena.

Kui eelnev ei sobi, võib maksuhaldur vaatata inimese elukvaliteeti, rahalist seisut (kui on kindlaks tehtav), ja siis hinnata sissetulekut või käivet, mis oleks vajalik sellise jõukuse saavutamisel. Saksamaa riiklik statistikaamet avaldab näitajaid vajalikust sissetulekust (põhisissetulekust) ja keskmise majapidamise ülalpidamise maksumusest, mida saab hindamisel kasutada.

Nagu näha, püütakse Saksamaal tegelikult rakendada kaht üldist meetodit:

1. allikast tuluni:
  - a) varasemaid käibe- või kasumideklaratsioone üldistatakse;
  - b) ülemaailmne kogemus, mis põhineb ettevõtluse näitajatel;
2. jõukusest tuluni (rohkem ülevalt-alla meetod): vaba sissetuleku vähendamine, mis

vastaks jõukusele;

Lätis on hindamisel kasutatavad meetodid toodud valitsuse 2006. aasta 19. septembri määruses nr 780 *“Regulations about additional declaration about profit, income, monetary and other savings, properties and their form of change of value and order, in which State Revenue Service is determining on calculation based Personal Income tax chargeable income”*. Seal öeldakse, et juhul kui maksumaksja ei ole maksudeklaratsioonile lisanud andmeid oma sissetuleku ja kulutuste kohta, siis peavad maksuametnikud tulu määramiseks kasutama neile saadaolevat teavet ja statistikaameti andmeid. Üldiselt sarnanevad kasutatavad meetodid oma olemuselt Eestis kasutatavatele meetoditele.

Lisaks uuris autor Ameerika Ühendriikides kasutusel olevate meetodite kohta, mis üldiselt on kujunenud eelkõige kohtupraktika tulemusel. Füüsilise isiku puhul on seal võimalik veel kasutada sularahameetodit.

Sularahameetod on kaudne meetod deklareerimata sissetuleku selgitamiseks, mis keskendub valuutas ja sularahas tehtud kulutustele. Sularahameetod on kulumeetodi variant ning ta põhineb sama liiki uurimistel ja analüüsidel, kuigi erineb uurimistulemuste esituse poolest.

Sularahameetod kontrollib, millal isiku sularahalised kulutused ületavad tema teadaolevad sularaha allikad. Määrast, millal isik kasutab rohkem sularaha, kui on võimalik tema maksuvaba ja deklareeritud sularahaallikate järgi, loetakse enamkulutatav sularaha maksustatavaks deklareerimata sissetulekuks.

Maksuhaldur peaks sularahameetodi appi võtma siis, kui isiku deklareerimata sissetulek on tervenisti saadud sularahas. See meetod on kõige sobivam juurdlustes, mis tegelevad äraostmise (korruptsiooniga), narkoäri, ärist raha väljatõmbamisega ja teiste sarnaste juhtumitega, kus tulu on tavaliselt sularaha kujul.

Sularahameetod ei ole nii hästi tuntud ja laialt kasutatav, kui teised kaudse hindamise meetodid, seetõttu peaks seda meetodit kasutama ainult siis, kui muud meetodid ei sobi.<sup>42</sup>

USA-s on kasutusel veelgi Eestis kasutatavatest erinevaid meetodeid, kuid need ei ole füüsilise isiku puhul rakendatavad.

### 2.3. Eesti senine õiguspraktika

Mujal maailmas on hindamise teel maksustamine laiemalt kasutusel, kui Eestis seda siiani praktiseeritud on. Kuigi hakkab tekkima julgus sellist maksustamise viisi kasutada. Eesti praktikas on jõustunud mitmeid hindamise teel maksusumma määramise otsuseid, osad neist on isegi riigikohtusse välja jõudnud.

Esimene puhtalt hindamise teel maksustamise vaidlus oli alkoholitootja AS-i Liivi Heliisi omaniku Aivis Ohtla kohtuasi<sup>43</sup>. Seni oli hindamist kasutatud väiksemate otsuste juures lisakaalukeelena.

Maksuamet tegi A.Ohtlale 2003. aastal 1998. ja 2000.aasta eest kokku 1,26 miljoni krooni suuruse maksuotsuse, mille aga A.Ohtla kohtus vaidlustas. Halduskohtus A.Ohtla võitis. Ka ringkonnakohtus jäi MTA kaotajaks. Maksuhaldur võttis A.Ohtlale täiendava tulumaksu määramisel arvesse tulud, mida A.Ohtla oli maksuhaldurile ise deklareerinud (töötasu) ja mille kohta maksuhaldur sai teavet kontrollimise käigus (dividendid, laenud, kasu vara võõrandamisest) ning võrdles neid A.Ohtla poolt samal maksustamisperioodil tehtud kulutustega.

Pärnu Halduskohtu kohtuasjas nr 3-192/2004 Uve Seero kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lääne maksukeskuse 11.mai 2004.aasta maksuotsuse nr. 12-5/64 tühistamise nõudes sai maksuhaldur osalise kaotuse osaliseks, tasumisele kuuluvat summat vähendati aegumise ja tahtliku

---

<sup>42</sup>Methods of Proof (Cont.1). Internal Revenue Service. <http://www.irs.gov/irm/part9/ch05s11.html> 13.03.08

<sup>43</sup>Tallinna Halduskohus. Kohtuotsus nr. 3-171/2004.

Tallinna Ringkonnakohus. Kohtuotsus nr. 2-3/196/2005.



mittetasumise põhjendamata jätmise tõttu<sup>44</sup>. Üldjuhul aegub maksusumma määramine 3 aastaga, tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral aga 6 aastaga. Samas asjas on esitatud ka apellatsioonkaebus<sup>45</sup>, kuid see jäeti rahuldamata ja Pärnu Halduskohtu otsus muutmata. U.Seero nagu ka A.Ohtla tulumaksu tasumise õigsuse kontrollimisel võeti aluseks isiku tehtud kulutused uuritaval perioodil, mida siis võrreldi isiku teadaolevate tuludega.

U.Seero lahend on tehtud Tallinna Ringkonnakohtu poolt ca 1 kuu hiljem kui A.Ohtla otsus ja peaaegu samas kohtukoosseisus. Kui A.Ohtla lahend oli MTA-le negatiivne ja seda ka ajakirjanduses reklaamiti, siis Seero lahend oli MTA-le hoopiski soodne.

A.Ohtla ja U.Seero ringkonnakohtu lahendid on kaks kõige olulisemat selles vallas kehtivat kohtulahendit ja tegelikult kehtib MTA-le soodsam variant, U.Seero lahend, mis on hilisem, st ka õiguslikult on teed lahti. A.Ohtla lahendis on oluline mõista, miks asi tühistati. Seal on hr. Rando Undruse hinnangul asi MTA vale taktika taga, kus asi vajus maksubaasis olevate asjade, majade jms väärtuste hindamise peale ja kus kohus leidis, et maksuamet polnud seda piisavalt teinud.

U.Seero ja A.Ohtla lahenditest jäi veel silma kohtu erinev käsitlus maksukohustuslaste varasema perioodi säästude kohta antud seletustele. Kui U.Seero asjas ütles kohus, et uuritavast varasema perioodi säästude kohta antud seletused ei ole maksumenetluses ilma vastavate kirjalike tõendite või teatavate erandlike asjaoludeta arvestatavad, sest vastasel korral muutub deklareeritud sissetulekutest suuremate kulutuste maksustamine võimatuks, siis A.Ohtla juhtumis käsitles kohus varasemate säästude omamise kohta antud ütlusi teise nurga pealt. Ka seal toodi seletuseks varasemate säästude olemasolu, kuid kohus leidis, et MTA peab suutma tõestada, et tulud ei pärine varasemast perioodist, kuigi sarnaselt U.Seero kaebusele olid ka A.Ohtla asjas säästude kohta antud seletused ja tunnistused suulised.

Erinev on nendes kahes lahendis ka tõendamiskoormuse jaotumise käsitlus. U.Seero asjas oli kohus MTA poolt, et maksumaksja peab ise tõendama oma kulutuste tegemist maksuvabast

---

<sup>44</sup>Pärnu Halduskohus. Kohtuotsus nr 3-192/2004. [http://kola.just.ee/docs/public/dokument\\_284965.pdf](http://kola.just.ee/docs/public/dokument_284965.pdf)

<sup>45</sup>Tallinna Ringkonnakohtu. Kohtuasi nr. 2-3/521/05.

allikast, kui ta ei taha täiendavalt maksu tasuda, aga A.Ohtla asjas leidis kohus, et maksuhalduril on kohustus tuvastada (tõendatult kindlaks teha), et maksumaksja kulud ületavad tema deklareeritud tulusid konkreetsel perioodil ja et MKS § 94 kohaldamise puhul on seadusandja juba eelduslikult vähendanud maksumaksja tõendamismäära. Ehk teisisõnu, kui kirjalikke tõendeid ei ole piisavalt ning maksumaksja ei ole ükskõik millisel põhjusel esitanud tõendeid, et tema kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel, peab maksuhaldur maksu määramiseks MKS § 94 alusel olema tuvastanud (kindlaks teinud tõendite alusel), et füüsilisest isikust maksumaksja kulud ületavad deklareeritud tulusid ning olema suuteline tuvastatud tulusid ja kulusid seostama konkreetse perioodiga. Samas ütleb MKS § 94 lg 1 kolmas lause, et hindamine on lubatud, kui maksumaksja ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et tema kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel, millest saab järeldada, et ka maksumaksjal on kohustus tõendada kulude päritolu.

Üks uusimaid riigikohtu lahendeid, mis on seotud hindamise teel maksustamisega, oli 2007. aasta 22. oktoobri otsus nr 3-1-1-57-07, kus kohtu alla anti Leelo Raide, süüdistatuna KrK § 1481 lg 2 (KarS § 386 lg 1) järgi selles, et ta esitas enda 2000. ja 2001. aasta füüsilise isiku tuludeklaratsioonides maksuhaldurile tahtlikult valeandmeid<sup>46</sup>. Raide asi on erandlik, sest see on kriminaalmenetluses kohtu hinnang hindamise teel maksustamisele, mis vajab redigeerimist, sest riigikohus leidis, et maksunduses, st haldusmenetluses, võib küll kaudset meetodit kasutada, kuid kriminaalmenetluses pole siiski võimalik isikut tulude varjamises süüdistada, kui tulude varjamine on tuvastatud hindamise teel. Kuna kriminaalmenetluse ja maksumenetluse põhimõtted on erinevad, ei saadud L.Raidet maksumenetluses kogutud tõendite järgi kriminaalmenetluses süüdi mõista, sest erinevalt maksumenetlusest ei pea isik kriminaalmenetluses ise oma süütust tõestama ja võib keelduda ütluste andmisest enda vastu.

Leelo Raide negatiivse ja õigustamatu lahendi suurimaks miinuseks oli, et see sedastas, et tulu varjamine on küll kuritegu, kuid kui varjatud tulu tuvastakse hindamise teel kulutuste kaudu, siis see saab olla küll maksuprobleem, aga pole kuritegu. Seega ei saand kohus aru, et kulu

---

<sup>46</sup>Eesti Vabariigi Riigikohtu kriminaalkolleegium. Kohtuotsus nr 3-1-1-57-07.  
<http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-57-07>

määramine ongi varjatud tulu määramine. See on maksuõiguslikult täiesti väär käsitlus, sest kui isik ei avalda ja varjab tegelikku tulu, siis hindamise meetod on vaid kaudne tulu välja toomine, st resultaatiks on ikkagi tulu varjamine, kuid tulu on tuvastatud kulutuste kaudu. KarS-is ju on kriminaliseeritud valeandmete esitamine, st ka tulude deklareerimata jätmine ja seal puudub erisus, mille järgi saaks öelda, et tulude, mis on varjatud, kuid mis on tuvastatud hindamise teel, varjamine ei ole kriminaalkorras karistatav.

L.Raide kohtuotsusest võib välja lugeda, et maksuhaldur on kasutanud isiku tulude ja kulude hindamiseks pangakonto meetodit ning ka kulumeetodit, sest maksumaksja kulud on tuvastatud osaliselt tema pangatehingute ja osaliselt kinnisvaratehingute ja laenulepingute alusel. On tuvastatud, et 2000. aastal ostis L.Raide viis kinnistut, mille koguhind oli 1 090 000 krooni ja aastal 2001 laenas OÜ-le T erinevate laenulepingute alusel kokku 1 750 301 krooni ja 20 senti.

Ehk siis kokkuvõtvalt: halduse poolelt ringkonnakohtu tasandil on U.Seero puhul olemas kaks lahendit, kus kehtib põhimõte, et kaudne maksustamine on positiivne, kriminaalmenetluses on oluline see veel selgeks teha.

Kuigi maksuametnikud on üritanud mõnegi tuntud ärimehet (nt O.Lvov, V.Polištšuk), kes deklareerib miinimumpalka, kui elab väga luksuslikult, puhul tõestada, et nad varjavad oma tulusid, pole siiani õnnestunud seda teha. Maksuhaldurile on tulude allikatena esitatud kõikvõimalikke allikaid: kingitusi täditl Ameerikast, pärandusi, metsast leitud rahapadasid, laenusid, nõukogude ajast pärit miljoneid jne. Kuigi need väited ei ole tavaliselt tõesed, on maksu- ja tolliametil väga raske kohtus edu saavutada, kui ta ei suuda tõestada vastupidist.

#### 2.4. Järeldused / analüüs

Kuigi hindamist on Eesti senises praktikas vähe kasutatud, on hakanud tekkima julgus sellisel viisil maksustada. Hindamise teel maksustamine aitab korrale kutsuda oma tulu varjavaid

maksumaksjaid ning luua kindlustunnet korralikele maksumaksjatele, et rikkujatesse ei suhtuta ükskõikselt.

Hetkel Eestis füüsilise isiku hindamise teel maksustamisel kasutatavad 4 erinevat meetodit ei ole ammendavad. Meetodite kombinatsioonide kasutamine suurendab võimalike meetodite arvu oluliselt. Mujal maailmas on kasutusel veel tehnikaid, mida Eestis seni rakendatud ei ole, nt USA-s kasutatav sularahameetod. Samas ei ole paljudes riikides meetodid üldse reguleeritud ja maksuametnikud võivad hindamisel kasutada selliseid arvutusviise, mis käsitletava juhtumi puhul kõige parema tulemuse annavad.

Hindamise teel maksusumma määramise meetodeid uurides jõudis autor järeldusele, et senini Eestis kasutusel olnud meetodid on hindamise läbiviimiseks piisavad. Eestis on kasutusel rohkem meetodeid kui paljudes teistes riikides ning Eesti riigis ei koostata nii palju maksuotsuseid, kus hindamise teel maksustamist kasutatakse, et neid veel juurde vaja oleks.

Töös analüüsitud kohtulahenditest võib järeldada, et põhiline hindamisel kasutatav meetod on kulumeetod, kuna põhiliselt tuvastati maksumaksjate teatud perioodidel tehtud kulutused, mida võrreldi deklareeritud sissetulekutega ja millest arvutati tasumisele kuuluv tulumaks. Maksumaksja tulude-kulude hindamiseks on kasutatud ka pangahoiuse meetodit, mida on iseenesest lihtne kasutada, sest kõik tehingud on must-valgelt kirjas. Eestis füüsilise isiku hindamisel siiaeni kasutatud meetodite sügavamaks analüüsimiseks oleks pidanud süvenema maksuotsustesse, kuna seal on maksusumma määramise meetodika põhjalikult lahti kirjutatud. Kohtulahendites ei ole meetodid otseselt välja toodud, küll aga on võimalik neid otsuse sisu analüüsidest tuletada.

Kohtulahendeid analüüsidest tundus autorile, et otsused teinud kohtunikud ei saanud vahepeal hindamise teel maksustamise põhimõtetest aru, sest kuidas on võimalik samu põhimõtteid kuu ajase vahega täiesti erinevalt tõlgendada.

Analüüsitava maksustamise viisil esineb ka puudusi:

**Esiteks:** tõestamise küsimus. Maksumaksjal on võimalus öelda maksuhaldurile, et kasutatud raha on laenatud, saadud päranduseks või leitud. Väga raske on tõestada, et see nii ei ole. Maksuhalduri tööd raskendab asjaolu, et seadus ei nõua inimestelt omavahelistes tehingutes lepingute kirjalikus vormis sõlmimist. Õnneks leidis Tallinna Ringkonnakohus U.Seero kohtuotsuses, et uuritavast varasema perioodi säästude (kingituste jms) kohta antud seletused ei ole maksumenetluses ilma vastavate kirjalike tõendite või teatavate erandlike asjaoludeta arvestatavad, sest vastasel korral muutub deklareeritud sissetulekutest suuremate kulutuste ehk hindamise teel maksustamine võimatuks.

**Teiseks:** Põhimõtete erinevus. Maksuhaldur on seisukohal, et nemad ei peaks tulu allikat tõestama, vaid ainult tehtud kulutused ning selle, et kui palju oli isikul uurimisperioodi jooksul sissetulekuid. Kohus aga nõuab, et tuleb näidata ka oletatav tuluallikas. Lisaks on erinevad maksumenetluslikud ja kriminaalmenetluslikud põhimõtted, mille tõttu ei ole kriminaalmenetluses võimalik maksumenetluses kogutud tõendeid kasutada (vt punkt 2.3).

**Kolmandaks:** Kõik meetodid, mida maksuhaldur tulu määramiseks kasutab, põhinevad kulutuste ja väljaminekute kokku liitmisel ja deklareerituga võrdlemises. Mis aga juhtuks siis, kui ka isiku kulutamine oleks vaja välja tuua arvestuslikult (nt toidukorv pereliikme kohta vms), see tähendab, et kui isik varjaks ka oma kulusid?

Ettepanekud:

**Esimene ettepanek:** seadusemuudatused. Karmistada isikutevaheliste tehingute sõlmimise tingimusi (nt laenulepingud, kinkelepingud). Ühtlustada erinevate institutsioonide põhimõtted tõendite kogumise, kasutamise ja tõendamise kohalt.

**Teine ettepanek:** karmistada maksupettustele kohaldatavaid karistusi. Hetkel tunnevad inimesed ennast liiga kindlalt, kuna Eesti Vabariigis kehtivad karistused ei ole eriti karmid. Ka ei suhtu ühiskond maksupettustesse halvaksapanuga, sellest ei tehta lihtsalt välja. Maksude maksmisest kõrvale hiilimine on paljude inimeste jaoks tavapärane.

**Kolmas ettepanek:** ühtlustada kohtupraktikat. Hetkel on erinevad kohtulahendid hindamise teel maksustamise vallas väga erinevate resultaasidega. On võimalik, et kuuajase vahega tehakse peaaegu sama kohtukoosseisu (üks kohtunik erinev) poolt kardinaalselt erinevad järeldused ja otsused.

Töö autor leiab, et loetletud ettepanekute realiseerimine aitaks lihtsustada maksu- ja tolliameti tööd füüsilisele isikule hindamise teel maksusumma määramise protsessis.

## KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli uurida hindamise teel maksustamise olemust ning selle maksubaasi tuvastamise võimalikke meetodeid, kui seda maksustamise viisi kasutatakse füüsilise isiku puhul.

Eesmärgi saavutamiseks analüüsiti Eesti ja välisriikide senist praktikat hindamise teel maksustamise vallas. Töö koostamisel on autor kasutanud eesti- ja inglisekeelset erialast kirjandust, internetiallikaid, seadusandlust ja kohtulahendeid. Uurimismeetoditena on autor kasutanud tööd kirjandusallikatega ja autori koostatud küsimustikku, mille autor koostas välisriikide hindamise teel maksustamist puudutava kogemuse uurimiseks. Küsimustik saadeti laiali maksuametnikele/spetsialistidele väljapoole Eesti Vabariiki, et uurida, kas hindamise teel maksustamine on nendes riikides kasutusel, kuidas/kas see on reguleeritud ja milliseid meetodeid kasutatakse.

Füüsilise isiku maksusumma hindamisel on võimalik kasutada järgmisi meetodeid: võrdlusmeetod, kulumeetod, puhastulumeetod ja pangahoiuse meetod. Lisaks saab kasutada meetodite kombinatsioone. Töös analüüsitud kohtulahenditest võib järeldada, et põhiline Eestis füüsilise isiku hindamisel kasutatav meetod on kulumeetod.

Töös uuriti ka teiste riikide hindamise alast praktikat ja meetodeid, kuid enamike riikide meetodikad on väga erinevad ja tihti määratakse maksusumma konkreetsele juhtumile kõige paremini sobiva tehnoloogiaga. Kuigi kasutatakse ka selliseid meetodeid nagu Eestiski. Eestile sarnaseid meetodeid kasutavad nt Läti ja Ameerika Ühendriigid.

Kuigi Eesti õiguspraktika hindamise teel maksustamises on alles vähene, on juba jõustunud mitmeid huvitavaid kohtulahendeid, mida ka käesolevas töös analüüsiti. Jõustunud otsused on väga erinevad nii maksumaksja kui maksuhalduri jaoks, kuid hetkel kehtib MTA-le soodsam kohtulahend. Töös analüüsitud lahendid on olulisimad ja huvitavamad, mis hindamise teel

maksustamise kohta jõustunud on. Halduse poolelt ringkonnakohtu tasandil on U.Seero puhul kaks lahendit, kus lõpuks kehtib põhimõte, et kaudne maksustamine on positiivne, kriminaalmenetluses on oluline see veel selgeks teha.

Hindamise teel maksusumma määramise meetodeid uurides jõudis autor järeldusele, et senini Eestis kasutusel olnud meetodid on hindamise läbiviimiseks piisavad. Eestis on kasutusel paljudest teistest riikidest rohkem meetodeid.

Lisaks leiab autor, et hindamise teel maksustamist küll kasutatakse ning on jõustunud ka positiivseid kohtuotsuseid, kuid kohtupraktika on ebaühtlane ning lünklik. Osaliselt tuleneb see sellest, et erinevates menetlusliikides kehtivad erinevad põhimõtted, mille tõttu ei saa nt maksumenetluses kogutud tõendeid kriminaalmenetluses kasutada. Oluline on ka tõendite ja tõestamise küsimus, kus maksumaksjal on võimalus öelda maksuhaldurile, et kasutatud raha on laenatud, saadud päranduseks või leitud ja mis raskendab oluliselt MTA tööd, kuna tema tõendamiskoormus sellega suureneb.

Autor tegi lõputöös järgmised ettepanekud: esiteks viia sisse seadusemuudatused, mis karmistaksid isikutevaheliste tehingute sõlmimise tingimusi ning ühtlustaksid erinevate institutsioonide põhimõtted tõendite kogumise, kasutamise ja tõendamise kohalt; teiseks karmistada maksupettustele kohaldatavaid karistusi ning kolmandaks ühtlustada kohtupraktikat. Töö autor leiab, et loetletud ettepanekute realiseerimine aitaks lihtsustada maksu- ja tolliameti tööd füüsilisele isikule hindamise teel maksusumma määramise protsessis.



## VÕÕRKEELNE KOKKUVÕTE

The topic of diploma thesis is “The taxation of natural person by estimation and the possible methods of establishing the tax base”. The diploma thesis is written in Estonian and contains 37 pages. To compile the diploma thesis is used 26 different sources. The resume is written in English.

The purpose of this diploma thesis is to study the entity of assessment of tax of natural person by estimation and the possible methods of establishing the taxbase.

The research methods were studying literature, and questionnaire formed by author. To write the diploma thesis author used Estonian and English professional literature, internet materials, legislation and lawsuits.

The diploma thesis consists two chapters. In first chapter is described the principles of assessment of tax of natural person by estimation and the process of estimation. In second chapter is analysed which methods are possible to use for natural person and the practice of Estonia and other countries, who participated in research.

It is possible to draw a conclusion that the assessment of tax by estimation is used in Estonia, but less than in other countries. The methods used in Estonia are enough to establish the taxbase.

As the result of analyse there are made following suggestions: make changes in legislation, which would harden the conditions of transactions between natural persons and synchronize the principles of different institutions about gathering, using and verification of proof; harden the punishments for tax fraud; harmonize juridical practice. The author of this diploma thesis believe that the listed suggestions would help to simplify the process of assesment of tax by estimation.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

### VIIDATUD KIRJANDUS:

1. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.
2. Pilv, A, Kergandberg, E, Lentsius, M. 2006. Maksumenetus. Äripäeva Kirjastuse AS.
3. Kähri, M. 2004. Tõendamiskoormus maksumenetluses. – Juridica, 01/04, 53-62.
4. K.H. Schwab, H.Prütting. 1995. Asjaõigus. Õpik. Tallinn: Õigusteabe AS Juura.
5. küsimustik maksuspetsialistidele (lisa 1).

### VIIDATUD INTERNETIALLIKAD:

6. Hergauk, A., Lepassar, A., Piiritalo, R., Undrus, R. Revidendi käsiraamat. (01.02.2006redaktsioon). 12.12.2007  
[http://www.emta.ee/failid/revidendi\\_k2siraamat\\_060201.pdf](http://www.emta.ee/failid/revidendi_k2siraamat_060201.pdf)
7. Hindamise teel maksustamine. <http://www.emta.ee/?id=14756> 15.10.2007
8. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeerium.  
<http://www.fin.ee/?id=230> 20.10.2007
9. Methods of Proof (Cont.1). Internal Revenue Service.  
<http://www.irs.gov/irm/part9/ch05s11.html> 13.03.08
10. Robert E. Meldman, Richard J. Sideman. Federal Taxation. 2007.  
[http://books.google.ee/books?id=P6f\\_KSV21kC&pg=PA801&lpg=PA801&dq=PROVING+UNREPORTED+INCOME+&source=web&ots=cneD2SDVfD&sig=H2asCasGH4QaIgK4U0NjQnEmP64&hl=et#PPA802,M1](http://books.google.ee/books?id=P6f_KSV21kC&pg=PA801&lpg=PA801&dq=PROVING+UNREPORTED+INCOME+&source=web&ots=cneD2SDVfD&sig=H2asCasGH4QaIgK4U0NjQnEmP64&hl=et#PPA802,M1) 26.04.2008
11. Saag, M. Maksustame kuritegeliku äri.  
<http://www.rmp.ee/uudised/maksud/4776?HL=hindamise%20teel> 06.11.2007
12. Kergandberg, E. Maksusummat saab määrata hindamise teel.  
<http://www.apilv.ee/viewer.php/page234.xhtml?id=33> 06.11.2007

13. Gardner, John C. 1992. Indirect methods of income reconstruction. – The Tax Adviser.  
<http://www.allbusiness.com/accounting-reporting/corporate-taxes-tax-audit/316780-1.html> 26.04.2008
14. The 'Lectric Law Library's. Cash expenditures method of proving unreported income.  
<http://lectlaw.com/def/c016.htm> 13.03.2008
15. The 'Lectric Law Library's. Bank Deposits Method Of Proving Unreported Income.  
<http://www.lectlaw.com/def/b007.htm> 13.03.2008
16. The 'Lectric Law Library's. Net worth method of proving unreported income.  
<http://lectlaw.com/def2/n012.htm> 13.03.2008

#### VIIDATUD ÕIGUSAKTID:

17. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. - RT I 2002, 26, 150, RT I 2007, 44, 316.
18. Tulumaksuseadus. 15. 12. 1999. – RT I 1999, 101, 903, RT I 2004, 89, 604.
19. Asjaõigusseadus. 9. 06. 1993. - RT I 1993, 39, 590, RT I 2007, 24, 128.

#### VIIDATUD KOHTULAHENDID:

20. Eesti Vabariigi Riigikohus. Kohtuotsus nr 3-1-1-57-07.  
<http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-1-1-57-07>
21. Pärnu Halduskohus. Kohtuotsus nr 3-192/2004.  
[http://kola.just.ee/docs/public/dokument\\_284965.pdf](http://kola.just.ee/docs/public/dokument_284965.pdf)
22. Eesti Vabariigi Riigikohus. Kohtuotsus nr 3-3-1-50-04.
23. Eesti Vabariigi Riigikohus. Kohtuotsus nr 3-3-1-51-04.
24. Tallinna Halduskohus. Kohtuotsus nr. 3-171/2004.
25. Tallinna Ringkonnakohus. Kohtuotsus nr. 2-3/196/2005.
26. Tallinna Ringkonnakohus. Kohtuasi nr. 2-3/521/05.

## LISA 1. Küsimustik välismaa maksuspetsialistidele

I am writing my diploma thesis about “The taxation of natural person by estimation and the possible methods of establishing the tax base”. I am going to compare the methods of other countries with methods used in Estonia and I have some questions about how is this topic regulated in your country’s tax system.

I give here the reference to Estonian tax law, which regulates the assessment of tax by estimation.

Taxation Act. § 94. Assessment of tax by estimation<sup>47</sup>

(1) A tax authority may, by way of estimation, establish facts which are the basis for making an assessment of tax payable. Estimation is permitted if the written evidence which is necessary to make an assessment of tax is incomplete, insufficient or unreliable or has been destroyed or is missing and if it is not possible to establish the facts on which the tax liability is based by means of any other evidence. Estimation is also permitted if the expenditure of a taxpayer who is a natural person exceeds his or her declared income and if the taxpayer fails to provide evidence proving that the expenditure has been incurred out of income which was taxed earlier or which is not subject to tax or out of loans taken.

(2) Estimation shall be based on the information collected in a matter, as well as on the business indicators and expenditure of the taxable person and comparisons with information ascertained in other similar tax matters. The methods of estimation and evidence used for estimation shall be set out in a notice of assessment.

(3) Upon estimation, economic benefits related to property shall be deemed to be in the ownership of the owner of the property. Economic benefits are things, monetarily appraisable

---

<sup>47</sup><http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X60023K6&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=Maksukorralduse+seadus>

rights and income or gains derived from a thing. If a person has actual control over the property of another person and enjoys the economic benefits related to the property in a manner which precludes the owner of the property from enjoying the benefits, the economic benefits shall be deemed to be in the ownership of the possessor for the purposes of making an assessment of tax.

(4) Economic benefits shall not be deemed to be in the ownership of the possessor if the person who possesses proprietary rights which are in his or her name or a thing which is used by him or her as a broker, representative, pledgee, lessee, commercial lessee or usufructuary submits evidence concerning the ownership of the property and the identity of the owner. If the possessor of the property fails to submit reliable evidence, such rights or things shall be deemed to be owned by the possessor for the purposes of making an assessment of tax.

- 1. How is the assessment of tax by estimation regulated in your country and which are the possible methods of establishing the tax base? Only for natural person.**
- 2. Please refer to the provision(s) of law.**

**You may write answers and comments or referrals just into this document.**

Thank you very much for your attention and please send this document as attachment to Rando Undrus<sup>48</sup> ([rando.undrus@emta.ee](mailto:rando.undrus@emta.ee) ) or [liisi.toevali@gmail.com](mailto:liisi.toevali@gmail.com).

---

<sup>48</sup> Head of Tax Audit dept in Southern Tax- and Customs Centre of Estonian Tax- and Customs Board